

Omejevanje davčnih vrtiljakov kot posebne oblike organizirane kriminalitete v EU in Sloveniji

Bojan Tičar*, Darja Bernik**

Prispevek obravnava omejevanje davčnih vrtiljakov kot posebne oblike gospodarske oz. podjetniške ter transnacionalno organizirane kriminalitete. Njegov namen je predstaviti trinivojski sistem omejevanja tovrstne kriminalitete in rešitve, ki se kažejo v spremembi zakonodaje ter v določenih strateških in taktičnih ukrepih. Nadalje je predstavljen vseevropski obveščevalni model odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtiljakov, ki vpeljuje tudi vidike kriminalističnoobveščevalne dejavnosti in obveščevalno vodene policijske dejavnosti. Ključnega pomena za vzpostavitev modela omejevanja davčnih vrtiljakov je razvoj administrativnega sodelovanja različnih vej oblasti (davčnih, carinskih organov, finančnih institucij, policije, pravosodja) in mednarodnih organizacij z možnostjo »on-line« izmenjave informacij in vključitvijo vidikov kriminalističnoobveščevalne dejavnosti. Končno je model prenesen še v slovensko okolje. Metodologija je kvalitativna, vsebuje deskriptivno in komparativno analizo, s sintezo ugotovitev ter prenosom le-teh na razmere v Sloveniji. Besedilo pomembno prispeva k učinkovitejšemu omejevanju tovrstne organizirane kriminalitete in zmanjšanju davčnih izgub v EU in Sloveniji. Spoznanja prispevka so praktično uporabna za preiskovalce kaznivih dejanj vseh vej izvršilnih organov in tudi za žrtve teh kaznivih dejanj v smislu pravočasne prepoznavne tovrstnih davčnih goljufij.

Ključne besede: DDV-goljufije, davčna zakonodaja, mednarodne organizacije, administrativno sodelovanje, kriminalistična dejavnost, podjetniška kriminaliteta, organizirana kriminaliteta, EU, Slovenija

UDK: 343.359.2:343.974:343.8 (497.4) EU

1 Uvod

V zadnjem času se v svetu srečujemo z eno najhujših gospodarskih in finančnih kriz, ki so jo zaznamovali negativni vplivi na celotno gospodarstvo, padec proizvodnje, zmanjšanje investicij in izvoza ter posledično nižjega obsega svetovne trgovine (po poročilu OECD – angl. »The Organisation for Economic Co-operation and Development«, 2009). Posamezne države so v tej fazi začele uporabljati različne fiskalne in monetarne ukrepe, da bi se lahko spopadle z recisivnimi ekonomskimi pogoji, nižjimi davčnimi prihodki in naraščanjem brezposelnosti.

Kriza je posredno z oblikovanjem težkega družbenega okolja vplivala tudi na porast vseh oblik kriminalitete. Tako je prišlo tudi do premika poudarka (Adler, Mueller in Laufer, 2009: 9) z mladoletniškega prestopništva, poulične kriminalitete in trgovanja z drogami v šestdesetih do sedemdesetih letih prejšnjega stoletja na poudarjanje računalniške kriminalitete, kriminalitete belega ovratnika in podjetniške kriminalitete.

Evropski policijski urad (Europol, 2011) v svojem poročilu o ogroženosti z organizirano kriminaliteto v Evropski uniji (OCTA – angl. »Organised Crime Threat Assessment«) tako ugotavlja, da so se v zadnjem času pojavile nove oblike organizirane kriminalitete, še posebej v povezavi z davčnimi goljufijami, nezakonitim preseljevanjem in pojavom interneta kot posrednega medija za kriminalne aktivnosti. Internet je vplival na izboljšanje sodelovanja med različnimi multinacionalnimi kriminalnimi skupinami in na diverzifikacijo nelegalnih aktivnosti.

Harmonizirana evropska davčna zakonodaja in uvedba skupne carinske tarife (Council Regulation, 1992) z odpravo carinskih mej po letu 1993 sta v Evropski uniji vodili do razmaha nove posebne oblike gospodarske oziroma podjetniške ter (transnacionalno) organizirane kriminalitete – čezmejnih

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

** Darja Bernik je vodilna avtorica projekta, doktorandka na področju varnostnih ved po programu Fakultete za varnostne vede Univerze v Mariboru. Je davčna svetovalka Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije (ZDSS) in članica Zveze evropskih davčnih svetovalcev – CFE (Confederation Fiscale Europeenne). Zaposlena je pri Spar Slovenija, d. o. o., Ljubljana, kot vodja računovodstva in davčnega svetovanja.

davčnih goljufij na področju davka na dodano vrednost, imenovanih davčni vrtljaki. Ekonomske in socialne posledice davčnih goljufij so po poročilu Europol (2011: 22) znatne, saj izkrivljajo delovanje enotnega trga, povzročajo visoke izpade proračunskih prihodkov posameznih držav EU in vplivajo na financiranje evropskega proračuna.

Za lažje razumevanje davčnih vrtljakov kot posebne oblike gospodarske, podjetniške ter transnacionalno organizirane kriminalitete naj najprej definiramo posamezne navedene oblike kriminalitete.

O gospodarski kriminaliteti oz. gospodarskem kriminalu piše na primer Dvoršek (2008: 119) in ga definira kot skupni pojem za zelo heterogena ogrožanja gospodarskega poslovanja oz. ekonomskih procesov, bodisi da gre za državne bodisi zasebne gospodarske koristi. Storilci se jih najpogosteje lotevajo v okviru legalnega poslovanja ali kot posamezniki v svojo korist (v tem primeru govorimo o poklicnem kriminalu) ali kot predstavniki podjetja, ki mu želijo zagotoviti neupravičen dobiček (v tem primeru govorimo o podjetniškem kriminalu). Pečar (1993: 254) definira gospodarski kriminal še širše in pravi, da gre za deviantnost, ki pri gospodarjenju zahteva poštenost, vestnost, plačljivost itd., nanaša pa se tudi na finance, natečaje, na bančništvo, računalništvo in različna druga dejanja, področja ali lastnosti. Dodatno Pečar (1996: 14) meni, da gospodarski kriminal ogroža vsako gospodarjenje, ne glede na področje, in da škoduje skupnosti. Gospodarska kriminaliteta ima svoje znane značilnosti. Ena izmed njih je ravno težavnost preiskovanja zaradi njene kompleksnosti, prikritosti in nevidnosti. Zaradi dobre organizacije storilcev in njihovega transnacionalnega delovanja, pa ima tovrstna kriminaliteta pogosto tudi vse zahtevane kriterije, ki opredeljujejo organizirano kriminaliteto in smo jih v Sloveniji prevzeli od EUROPOLA. Zaradi tega je preiskovanje gospodarske kriminalitete še posebej zahtevno opravilo za preiskovalce, saj govorimo o dobro usposobljenih in organiziranih storilcih (Gradišar, Lamberger 2010).

Pojem podjetniške kriminalitete oz. podjetniškega kriminala definira Dobovšek (2009: 137), ki pravi, da se ta nanaša na kriminalna dejanja, ki so motivirana predvsem s finančnim zaslužkom in podjetniško strukturo, ki je lahko popolnoma kriminalno organizirana (t. i. kriminalna podjetnost) ali legalna (kriminalna dejanja povzročajo legalne firme) ter je prežeta s kriminalom in neformalnimi mrežami (Dobovšek in Meško, 2008).

Definicijo organizirane kriminalitete je od 1994. dalje zaslediti v poročilu Sveta Evropskih skupnosti o organizirani kriminaliteti (Council of the European Union, 2005: 4), ki tovrstno obliko kriminalitete opredeli kot: sodelovanje več kot

dveh oseb, izmed katerih ima vsaka svoje začrtane aktivnosti za daljše in nedoločeno časovno obdobje, z uporabo določene oblike discipline in kontrole, pri kateri obstaja sum storitve hujšega kaznivega dejanja, ki deluje na mednarodni ravni in uporablja nasilje oz. druga sredstva ustrahovanja ter komercialne in poslovne strukture, je vključena v pranje denarja, vpliva na politike, medije, javno upravo, na pravosodne oblasti ali gospodarstvo in je motivirana z dobičkom in/ali močjo (Meško, Dobovšek in Kešetović, 2009).

Velikokrat organizirana kriminaliteta sega čez nacionalne meje neke države, zato govorimo o čezmejno (transnacionalno) organizirani kriminaliteti.

Definirajmo še osnovni tip davčnega vrtljaka: gre za poseben tip čezmejne vrtljačne davčne goljufije znotraj EU, ko trgovec dobavi na domači trg dobrine iz ene od članic EU in izgine, ne da bi izpolnil in oddal DDV-napoved ali poročilo INTRASTAT 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 krožijo.

Davčni vrtljaki v skladu z njihovimi osnovnimi značilnostmi povzročajo velike izpade proračunskih prihodkov iz DDV posameznih držav članic. Davčna uprava Republike Slovenije v grobem ocenjuje, da se z organiziranimi utajami DDV na letni ravni v Sloveniji zataji najmanj 100 milijonov EUR (Resolucija o preprečevanju in zatiranju kriminalitete – RePZK, 2009).

Države članice EU se s problemom davčnih vrtljakov ukvarjajo že kar nekaj let in iščejo načine za njihovo omejevanje, da bi se izognile negativnim posledicam – oškodovanju svojih davčnih proračunov. Pojavljajo se delne rešitve na skupni ravni EU oziroma predlogi v okvirih posameznih držav članic, ki se kažejo v trinivojskem omejevanju kriminalitete (v spremembi zakonodaje ter določenih strateških in taktičnih ukrepov). Pri strateških ukrepih odkrivanja davčnih vrtljakov je največji pomen pripisan indikatorjem prepoznave davčnih vrtljakov, pri preiskovanju in preprečevanju pa uvedbi novih proaktivnih administrativnih metod (Škof, Bernik in Tičar, 2010).

V prispevku so vse opisane delne rešitve, ki temeljijo na trinivojskem omejevanju kriminalitete, končno združene v vseevropski model omejevanja davčnih vrtljakov oz. širše, omejevanja davčnih goljufij. Model je prvič predstavljen tudi v luči kriminalističnoobveščevalne dejavnosti in obveščevalno vodene policijske dejavnosti. Na podlagi sinteze komparativnih znanstvenih spoznanj sledi še aplikacija modela v slovensko okolje.

2 Umestitev davčnih vrtiljakov med prepovedane davčne evazije

Davčne utaje ali davčne evazije so dejanja, ko davčni zavezanci utajijo davek delno ali v celoti. Če to storijo zavestno, gre za davčno prevaro ali davčno goljufijo. To je v vseh državah v pravnih redih protipravno ravnanje, ki je lahko glede na višino zneska in/ali na način utaje kvalificirano kot prekršek ali kot kaznivo dejanje.

Davčne prevare se v glavnem pojavljajo v naslednjih oblikah:

- kot prikrojavanje, ponarejanje ali spreminjanje evidenc in listin,
- kot protizakonito prisvajanje sredstev,
- kot prikrievanje ali opuščanje učinkov poslovnih dogodkov v evidencah ali listinah,
- kot evidentiranje poslovnih dogodkov, ki se niso zgodili,
- kot napačna uporaba računovodskih usmeritev.

Sistematično davčne utaje razdelimo v dve kategoriji (Škof et al., 2006): (1) metode priprav na davčno utajo in (2) metode dokončanja davčne utaje. Pri metodah priprav na davčno utajo uporabljajo kršitelji še pred pripravo npr. računovodskih izkazov tako imenovani pristop sistemskih napak ali pa pristop nedovoljenega knjiženja. Prvi je vsebinski in temelji na sklepanju navideznih pravnih poslov ali prikazovanju navideznih dejstev (npr. določitev pravnega, ne pa tudi dejanskega sedeža družbe na manj razvitem območju zaradi pridobitve davčnih olajšav). Drugi pristop pa pomeni predhodno ali sprotno poverbo lastnih in tujih poslovnih listin.

Davčni vrtiljaki sodijo med davčne utaje, ki so oblike dokončanih davčnih goljufij. Davčni vrtiljak je poseben tip čezmejne goljufije znotraj EU, ki temelji na DDV- sistemu EU. Uvrščamo ga med znotrajskupnostne DDV-goljufije, kjer pride do pojava manjkajočega trgovca (angl. »Missing Trader Intra-Community fraud«). V bistvu gre za to, da se goljufi registrirajo za namene DDV, da bi iz drugih držav članic kupovali dobrine, proste DDV, in jih zatem po cenah z vključenim DDV prodali naprej ter kasneje izginili, ne da bi kupcem zaračunani DDV plačali davčnim oblastem.

Osnovni tip davčnega vrtiljaka prikazujemo na sliki 1. Trgovec B kupi za ceno 1.000.000 £ dobrine od trgovca A (DDV-zavezanca), ki je v drugi državi članici EU, po sistemu samoobdavčitve. Dobrine so pri takšnem nakupu proste DDV, ker trgovec B da trgovcu A svojo angleško DDV-številko. Trgovec B nato proda trgovcu C dobrine po ceni 1.057.500 £ z vključenim DDV (900.000 £ + DDV 157.500 £). Ker trgovec B ne izpolni napovedi za DDV in torej ne plača DDV, kljub nižji ceni zasluži 57.500 £. Trgovec B po opravljeni prodaji izgine, zato mu pravimo tudi »manjkajoči trgovec«. Ker ne poroča

o pridobitvi blaga znotraj Skupnosti (niti v DDV-napovedi niti v poročilu INTRASTAT), angleški davčni urad nima statističnih podatkov o pridobitvah takšnega blaga. Trgovec C na podlagi svoje DDV napovedi od angleškega davčnega urada zahteva nazaj vstopni DDV v višini 157.500 £ in proda dobrine naprej trgovcu D z dodano majhno maržo v višini 20.000 £ (torej po ceni 920.000 £ + 17,5 % DDV). Trgovec D zopet doda majhno maržo na nakupno ceno 30.000 £ in proda dobrine trgovcu E po ceni 950.000 £ + 17,5 % DDV. Trgovec E nato doda na nakupno ceno maržo v višini 20.000 £ in proda dobrine po sistemu samoobdavčitve (prostoobračunskega DDV) s ceno 970.000 £ zopet trgovcu A zunaj Velike Britanije (v nadaljevanju VB). Hkrati trgovec E izpolni poročilo INTRASTAT o opravljeni znotrajskupnostni dobavi in DDV napoved ter zahteva od davčnega urada vstopni DDV v višini 17,5 % od 950.000 (= 166.250 £). Trgovec A nato zopet proda dobrine trgovcu B in krog oz. vrtiljak se nadaljuje.

Manjkajoči trgovci običajno ustanovijo družbe za kratek čas (3–6 mesecev). Lastniki takšnih družb so lahko fiktivne osebe (npr. tujci, ki sploh ne obstajajo), ki s tekočimi aktivnostmi družbo popolnoma izčrpajo, zato v tujini tovrstnim družbam pravijo »empty shell«. Pri nas se je zanje uveljavil izraz »slamnata« ali »navidezna«, pa tudi »fiktivna« družba. Pri nas uporabljajo izraz »slamnate« družbe davčni organi v davčnih postopkih in druge državne oblasti (npr. sodišča v svojih odredbah za hišne preiskave in preiskave poslovnih prostorov). Velikokrat se izraz slamnate družbe uporablja tudi za družbe, kjer pride do pojava manjkajočih trgovcev v okviru davčnih vrtiljakov, kar pa je zmotno. V praksi gre velikokrat za navidezno oz. fiktivno prodajo storitev in dobrin, vendar so dobrine v glavnem prodane za potrošnjo na domačem trgu. Običajno »slamnate« družbe niso člen neke večje trgovinske verige in ne kupujejo dobrin iz drugih držav članic. Slamnato podjetje sicer izdaja fiktivne račune, dobavnice, izdajnice in druge poslovne listine, ki niso verodostojne glede na računovodske predpise. Slamnato podjetje je »manjkajoči trgovec« le, ker izgine, ne oddaja obračunov DDV in ne plačuje DDV, po kratkem času pa prav tako običajno likvidira oz. proda družbo. Ponavadi gre v teh primerih za poslovno razmerje med slamnatim podjetjem in družbo (t. i. profiterjem), s katero se le-to uspe dogovoriti za nakup navideznih dobrin ali storitev in za nakazilo denarnih sredstev. Zato lahko zaključimo, da tudi izraz »manjkajoči trgovec« pri domačih goljufijah ni ustrezen oz. da je takšna uporaba izraza zmotna.

3 Trinivojski sistem omejevanja davčnih vrtiljakov

Možne rešitve omejevanja davčnih vrtiljakov v povezavi z omejevanjem kriminalitete se kažejo trinivojsko, in sicer: v

rešitvah, povezanih s spremembo zakonodaje, s strateškimi in taktičnimi ukrepi, kar je predstavljeno v nadaljevanju.

Kot smo ugotovili že v uvodu, z razvojem interneta prihaja do novih, bolj sofisticiranih oblik kriminalitete. Njeno omejevanje na operativni ali taktični ravni s prisotnostjo policije kot represivnega organa na terenu ne zadošča več. Tako je tudi v policijski dejavnosti zaslediti premik k strateškim ukrepom omejevanja kriminalitete oz. premik od v skupnost usmerjene policijske dejavnosti k obveščevalno vodeni policijski dejavnosti (Carter, 2004, in Ratcliffe, 2008).

Obveščevalno vodena policijska dejavnost (angl. »ILP – Intelligence-Led Policing«; v nadaljevanju OVPD) po Carterju (2004: 44) temelji na razviti taktiki in metodologijah v skupnost usmerjene policijske prakse. Gre za obliko policijske dejavnosti, ki je usmerjena v preprečevanje in temelji na informacijskih tokovih od »spodaj navzgor« (iz lokalne ravni na regionalno) ter zahteva – zaradi informiranja o možnih problemih in grožnjah, ki so lahko ugotovljene naknadno – povratne informacije glede analize informacij. OVPD v EU ima zametke v nacionalnem kriminalističnoobveščevalnem modelu (angl. »National Intelligence Model – NIM«) v Veliki Britaniji, v okviru katerega je zaslediti tudi strateške ukrepe omejevanja kriminalitet, kjer se na podlagi ocen o ogroženosti od posameznih oblik kriminalitete določi prioritete, strategije zbiranja obveščevalnih podatkov ter načine omejevanja kriminalitete (National Policing Improvement Agency, 2005: 9). V model so vključeni tudi taktični ukrepi omejevanja kriminalitete, ki so usmerjeni v določitev taktičnih ciljev in nalog ter njihovo udejanjenje za zagotovitev strateških usmeritev.

OVPD lahko definiramo tudi kot kriminalističnoobveščevalno dejavnost (v nadaljevanju KOD), ki se ne ukvarja le z omejevanjem (hujših oblik) kriminalitete in učinkovitega vzdrževanja reda in miru. KOD je produkt sistematičnega ocenjevanja, zbiranja in sinteze neobdelanih podatkov o dejavnostih ali posameznikih, osumljenih, da so, ali da je znano, da so kriminalne narave (Ratcliffe, 2008). Oba modela (KOD in OVPD) temeljita na splošnem obveščevalnem ciklu, ki je po Ratcliffu (2008: 105) sestavljen iz zaporedja petih korakov: načrtovanje, zbiranje podatkov, analiza, posredovanje informacij, ponovno ocenjevanje. Pri OVPD tudi avtorja John in Maquire (2007) poudarjata pomembnost zbiranja in analiziranja podatkov ter opozarjata na nujnost vpeljave novih (strateško usmerjenih) proaktivnih preiskovalnih metod, saj klasične metode pri preprečevanju novih oblik kriminalitete ne zadoščajo več.

Na podlagi Europolovih ocen ogroženosti z organizirano kriminaliteto so za udejanjenje novih strategij in načrtov tudi posamezne države članice v okviru svojih predpisov sprejele

strateške načrte omejevanja kriminalitete. V Sloveniji smo tako sprejeli oziroma uzakonili Resolucijo o nacionalnem programu preprečevanja in zatiranja kriminalitete za obdobje 2007–2011 (ReNPPZK0711, 2007). Po resoluciji je v Sloveniji zaslediti porast kaznivih dejanj s področja gospodarske kriminalitete, in sicer so v letih od 1995 do 2005 narasla za 33 %. Značilnost gospodarske kriminalitete je spreminjanje pojavnih oblik, težavnost preiskovanja in dokazovanja ter velika premoženjska škoda (delež škode, povzročene z gospodarsko kriminaliteto, dosega v povprečju 50–60 % vse škode, povzročene s kaznivimi dejanji). Ravno zato so bili sprejeti določeni strateški cilji za povečanje medsebojnega sodelovanja različnih institucij pri odkrivanju in sankcioniranju gospodarskih kaznivih dejanj, izboljšanje učinkovitosti odkrivanja, pregona in sankcioniranja gospodarske kriminalitete ter za pospešitve kazenskih postopkov. Hkrati pa naj bi bile uzakonjene tudi zakonske spremembe za širitev pooblastil za preiskovanje gospodarske kriminalitete na druge nadzorne institucije (predvsem na carinsko in davčno službo).

Na podlagi navedenega lahko zaključimo, da je za učinkovito omejevanje kriminalitete izrednega pomena definiranje strateških in taktičnih ukrepov, ki jih mora spremljati tudi sprememba zakonodaje oz. državnih predpisov.

Dvoršek (2008: 29) takšen način omejevanja definira kot trinivojski sistem omejevanja kriminala, saj meni, da poteka omejevanje kriminala na naslednjih treh nivojih: ukrepi kriminalitetne politike (sprejemanje usmeritev, zakonov), kriminalističnostrateški in kriminalističnotaktični ukrepi. Po njegovem vzoru lahko trinivojski sistem omejevanja kriminala prenesemo tudi na omejevanje davčnih vrtiljakov kot posebnega tipa čezmejno organizirane kriminalitete. Opredelimo lahko naslednje tri nivoje:

a) ukrepi politike zoper davčne goljufije s spremembami zakonodaje v povezavi z izboljšanjem administrativnega sodelovanja in DDV-zakonodaje: v EU gre za vpeljavo treh paketov sprememb (Commission of the EU, 2008), ki se nanašajo na znižanje časovnih okvirov za hitrejšo izmenjavo informacij med državami članicami, na okrepitev administrativnega sodelovanja med državami članicami ter na izboljšanje delovanja sistema DDV, vključujoč spremembe določil glede izdajanja računov; za preprečevanja davčnih vrtiljakov so bile določene spremembe delovanja sistema DDV že vpeljane v pravne rede posameznih držav članic; kot primer navajamo, da smo v Sloveniji z začetkom veljave s 1. 1. 2010 v Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1-UPB2, 2010) uvedli načelo solidarne odgovornosti, katerega definicija je bila z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1C, 2010) z začetkom veljave s 1. 1. 2011 še nekoliko razširjena, saj je bila vpeljana solidarna odgovornost vseh trgovcev v verigi davčnega vrtiljaka; v

Sloveniji bo v povezavi s tem določilom v DDV-zakonodajo nujno vpeljati tudi kriterije, kdaj naj bi neki zavezanec vedel oziroma moral vedeti, da sodeluje v goljufivih transakcijah; v skladu s prelomno sodbo sodišča Evropskih skupnosti v primerih *Optigen Ltd. C-354/03*, *Fulcrum Electronics Ltd. C-355/03* in *Bon House Systems Ltd. C-484/03* (ECJ, 2006) se je pojavilo predvsem vprašanje sorazmernosti, v smislu, kakšen obseg preveritev bi davčni zavezanec moral opraviti, da bi to lahko vedel; preverjanja dobaviteljev naj bi bila sorazmerna z velikostjo zavezancev in le-teh dodatno ne bi smela obremenjevati;

b) strateški ukrepi: ukrepi, s katerimi naj bi se povečale zaznave sumov davčnih vrtiljakov; gre za strateške analize o ogroženosti s tovrstno obliko kriminalitete in vpeljavo proaktivnih metod odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtiljakov, ki jih izvajajo različne veje oblasti z obveščanjem javnosti ter sodelovanjem z legitimnimi podjetji v prizadetih sektorjih in širšo javnostjo, za identifikacijo indikatorjev prepoznavne davčnih vrtiljakov, ki jih kot primer navaja tudi naša davčna uprava (DURS, 2008), zbiranje podatkov iz različnih podatkovnih baz in uvajanje novih metod analiziranja najdenih indicev, metode finančnih institucij v povezavi s preprečevanjem pranja denarja in boljšim spremljanjem finančnih tokov, metode drugih mednarodnih organizacij in institucij za izboljšanje čezmejnega administrativnega sodelovanja v boju proti tovrstnim goljufijam ter druge povezane oblike kriminalitete;

c) taktični ukrepi: gre za operacionalizacijo strateškega koncepta – za operativno-taktične ukrepe za izvedbo strategije ter sile in sredstva, ki bodo uporabljeni; natančneje je treba opredeliti aktivnosti, ki bodo potekale zaporedno in vzporedno; prav tako je treba določiti, kdo jih bo izvedel, in časovno opredeliti, do kdaj morajo biti izvedene.

Kot taktični oz. operativni ukrep je na ravni EU predvideno sodelovanje različnih strokovnjakov, ki prihajajo iz različnih vej oblasti in mednarodnih organizacij ter naj bi medsebojno sodelovali v okviru skupnih preiskovalnih skupin (angl. »JIT – Joint Investigation Teams«), katerih zametke lahko najdemo v Dokumentu Sveta 11037/05 (Council of the European Union, 2005a).

Sicer pa je v EU izreden pomen v boju zoper tovrstne goljufije namenjen predvsem ukrepom politike s spremembo zakonodaje in okrepitevijo administrativnega sodelovanja med članicami EU, z različnimi mednarodnimi organizacijami ter državami izven Evropske skupnosti, še posebej pa tudi z davčnimi oazami v smeri podpisa bilateralnih sporazumov o izmenjavi informacij, če gre za sum davčnih goljufij. Pomen krepitve administrativnega sodelovanja je razviden tudi iz

zasnovne vseevropskega obveščevalnega modela, ki je predstavljen v nadaljevanju.

4 Zasnova vseevropskega obveščevalnega modela omejevanja davčnih goljufij oziroma davčnih vrtiljakov

Model (glejte sliko 2) je zasnovan po vzoru ontološkega pristopa odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja goljufij ter je bil prvič uporabljen in predstavljen v okviru projekta FF POIROT (Communicating European Research, 2005). Gre za pristop, ki se ukvarja z raziskovanjem bivajočega, njegovih načel, splošnih opredelitev, njegovega področja in zakonitosti. Skozi zgodovinski razvoj ontologije (»nauka o bivajočem«) so nastali različni ontološki sistemi. Nauku o abstraktnih opredelitvah bistva je dodelil novo mesto Hegel (1988), najradikalneje pa je nauku o biti dal svoj pečat Heidegger (1993) z njegovim časovnim utemeljevanjem. Po vzoru projekta FF POIROT sta v modelu uporabljeni metodologija ontološkega predstavitvenega okvira (angl. »Developing Ontology Guided Mediation Agent Framework«, v nadaljevanju DOGMA) in metodologija inženiringa aplikativnega znanja (angl. »Application Knowledge Engineering Methodology«, v nadaljevanju AKEM). Pri metodologiji DOGMA (Zhao, Zheng, Meersman, 2003) gre za jezikovno predstavitev dogovorjenega koncepta o določeni zadevi oz. področju. V ozadju gre za avtomatsko računalniško zbiranje in analiziranje podatkov ter njihovo uvrščanje z možnostjo kasnejše pridobitve informacij iz heterogenih baz podatkov kljub večjezičnim virom podatkov. Sistem je sposoben iskati rešitve in priti do avtomatskih zaključkov ter nasvetov. Metodologija AKEM (Zhao, 2005) je uporabljena za načrtovanje in organizacijo razvojnih aktivnosti strokovnjakov, ki sodelujejo v modelu. Sistem temelji na človeških izkušnjah in znanjih, uporabljenih v računalniških mehanizmih za inteligentno obdelavo opravljenih nalog. Metodologija temelji na aplikativnem znanju, ki je sorodno strukturi naravnega jezika in je sposobno zadostiti potrebam po nenehnih spremembah in raznolikosti. Model oblikuje in razvija portal obstoječih znanj o odkritih različnih vrstah davčnih goljufij. Odkrivanju že znanega sledi predstavitev znanj strokovnjakov o tematikah in področjih (npr. DDV, finančno poslovanje, pranje denarja itd.), povezanih s problemom. V na novo zasnovanem vseevropskem ontološkem modelu strokovnjaki preko pristojnih multidisciplinarnih institucij (to so OLAF – Evropski urad za boj proti goljufijam, Europol – Evropski policijski urad, Eurojust – Urad za evropsko pravosodno sodelovanje, FATF – Projektna skupina za finančno ukrepanje oz. angl. »Financial Action Task Force«, Interpol – mednarodna organizacija kriminalistične policije, Frontex – Agencija za vodenje operativnega sodelovanja na zunanjih mejah držav članic Evropske unije), ki se ukvarjajo

s preprečevanjem davčnih goljufij in drugih vrst kriminalitete, med seboj komunicirajo in sodelujejo pri reševanju problemov. Sodelovanje naj bi v modelu potekalo preko enotne spletne domene v okviru informacijskega sistema za boj proti goljufijam (angl. »AFIS – Anti Fraud Information System«), ki ga je za komunikacijo razvil OLAF.

Za podporo predstavljenim tehnološkim rešitvam so bili posledično v model vpeljeni še človeški viri: spletni forum strokovnjakov, skupne preiskovalne delovne skupine in konzorcij, ki naj bi bil zadolžen za nadaljnji razvoj pozitivne pravne zakonodaje v EU. Model je zasnovan po vzoru projekta FF POIROT (Communicating European Research, 2005), a se od modela razlikuje po tem, da ponudi konkretno organizacijsko rešitev omejevanja davčnih vrtiljakov s pomočjo povezovanja informacijskih sistemov različnih mednarodnih organizacij in vej oblasti iz različnih držav članic pod okriljem AFIS. Dodatno model prvič vpeljuje značilnosti KOD in OVPD preko zbiranja obveščevalnih informacij, analiziranja in ocene ter vnovičnega preverjanja le-teh, če se okoliščine posameznega primera davčne goljufije spremenijo. Časovni ontološki model vpeljuje tudi izmenjavo podatkov preko spletne strani v vsakem trenutku (»on-line«), podobno kot tudi ECIM vpeljuje inovativno načelo o dostopnosti do informacij in kriminalističnoobveščevalnih podatkov z vzpostavitvijo okolja, v okviru katerega se lahko obveščevalni podatki neovirano izmenjujejo (Potparič in Dvoršek, 2010).

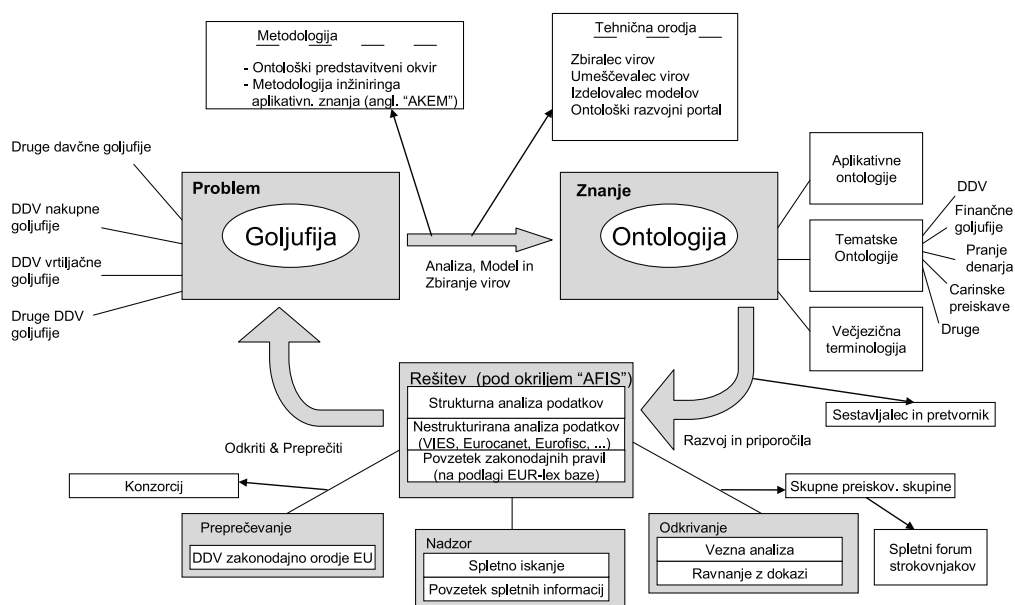
5 Aplikacija vseevropskega obveščevalnega modela omejevanja davčnih goljufij oz. davčnih vrtiljakov v slovensko okolje

Na podlagi opisanih značilnosti in posebnosti predstavljenega vseevropskega obveščevalnega modela ter rešitev omejevanja davčnih goljufij lahko s pomočjo primerjalne metode zakonodajne oziroma širše družbene ureditve v EU in Sloveniji vzročno-posledične metode ter metode abstrakcije (posplošitve) ugotovitve in rešitve omejevanja davčnih goljufij v EU prenesemo tudi v slovensko okolje.

Na podlagi navedenih metod lahko ugotovimo, da bi morali v Sloveniji zagotoviti spodaj našete pogoje, da bi tovrsten model omejevanja davčnih goljufij lahko zaživel tudi pri nas:

- vpeljava skupnih preiskovalnih skupin (ki jih narekuje že zakonodaja EU in bi se morale že oblikovati pod okriljem Eurojusta in Europolja; v Sloveniji bi v okviru na novo zasnovanega modela to pomenilo mreženje strokovnjakov z različnih področij oz. iz različnih vej oblasti (policija, carinska in davčna uprava, tožilstvo, finančne institucije), npr. pod okriljem Nacionalnega preiskovalnega urada (NPU), kjer so zasnovani osnovni pogoji za tak način sodelovanja;

- sklenitev dogovorov med različnimi vejami oblasti na lokalni ravni (s policijo, davčno in carinsko upravo, tožilstvom) o administrativnem sodelovanju pri odkrivanju, pre-



Slika 2: Model odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih goljufij oz. davčnih vrtiljakov v EU

iskovanju in preprečevanju tovrstne kriminalitete v Sloveniji; administrativno sodelovanje tudi z ostalimi institucijami, ki se ukvarjajo s preprečevanjem podobnih oz. povezanih kaznivih dejanj (delovna inšpekcija Republike Slovenije, Urad za preprečevanje pranja denarja, Urad za varstvo konkurence, Urad za preprečevanje korupcije);

– uvedba možnosti anonimne prijave tovrstnih oblik davčnih goljufij oz. kaznivih dejanj (preko spleta) za zaznavo problema; ob tem igra velik pomen tudi osveščanje javnosti o pomenu tovrstnih prijav;

– uporaba obstoječih podatkovnih baz in zagotovitev dostopa do njih preiskovalcem kaznivih dejanj ter oblikovanje novih spletnih baz podatkov (gre za obstoječe podatkovne baze pod okriljem DURS, Europol, NPU, vendar bi bilo treba preiskovalcem v okviru NPU omogočiti neomejen oz. vsaj delno omejen dostop do teh podatkovnih baz preko enega dostopnega spletnega mesta);

– vpeljava novih proaktivnih metod omejevanja davčnih goljufij in nekaterih drugih administrativnih metod različnih vej izvršilne oblasti v Sloveniji za učinkovitejše odkrivanje, preiskovanja in preprečevanja tovrstnih davčnih goljufij kot posebne oblike organizirane kriminalitete.

Če bi v Sloveniji uspeli zadostiti navedenim pogojem, bi lahko vseevropski obveščevalni model omejevanja davčnih goljufij uspešno prenesli tudi v slovensko okolje. To bi bil velik prispevek k učinkovitejšemu omejevanju gospodarske kriminalitete na splošno in ožje gledano k omejevanju davčnih goljufij (še posebej v zadnjem času aktualnih davčnih vrtljakov, ki preko finančnega okoriščanja goljufov predstavljajo grožnjo tudi slovenskemu proračunu).

Gre za aplikacijo vseevropskega obveščevalnega modela omejevanja davčnih goljufij v slovensko okolje na podlagi primerjave zakonodajne ureditve v EU in Sloveniji. Pogoj za delovanje modela je torej v prvi meri okrepitev administrativnega sodelovanja med navedenimi vejami izvršilne oblasti oz. uradi.

6 Sklep

V času finančne in gospodarske krize je ključnega pomena, da zajezimo nepotrebne izpade državnega proračuna, ki izhajajo iz sive ekonomije, kaznivih dejanj na področju gospodarske oziroma podjetniške kriminalitete ter drugih povezanih oblik kriminalitete. Še posebno pozornost moramo posvetiti posebni novejši obliki davčnih goljufij, imenovani davčni vrtljaki.

Pri odkrivanju, preiskovanju in preprečevanju tovrstnih davčnih goljufij na ravni EU pomembno vlogo igra razvoj

administrativnega sodelovanja različnih vej oblasti članic EU (davčnih in carinskih organov, finančnih institucij, policije, pravosodja) z možnostjo »on-line« izmenjave informacij ter neomejenega dostopa do njihovih baz podatkov. Hkrati pa je treba okrepiti tudi medsebojno sodelovanje mednarodnih organizacij (OLAF, Europol, Eurojust, Frontex, Interpol) na nižjih (operativnih) ravneh, in sicer s pomočjo delovanja skupnih preiskovalnih skupin strokovnjakov (JIT), ki delujejo pod okriljem Eurojusta.

Nadalje smo v prispevku ugotovili, da mora omejevanje davčnih goljufij potekati na treh nivojih: z ukrepi politike o omejevanju davčnih goljufij z vpeljavo sprememb zakonodaje v povezavi z izboljšanjem administrativnega sodelovanja ter DDV-zakonodaje, s strateškimi ukrepi s pomočjo analiz ogroženosti, definiranjem indikatorjev prepoznavne, vpeljavo novih proaktivnih metod odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja tovrstnih goljufij ter z operativnimi ukrepi z definiranjem aktivnosti in delovnih nalog preiskovalnih skupin strokovnjakov na operativni ravni.

Vse delne rešitve omejevanja davčnih goljufij s krepitvijo administrativnega sodelovanja znotraj EU in izkoriščanja posameznih že obstoječih baz podatkov, rešitve, povezane s spremembami evropske zakonodaje, in trinivojsko omejevanje tovrstne kriminalitete pa narekujejo tudi skupno rešitev – oblikovanje nekakšnega skupnega vseevropskega modela omejevanja tovrstne kriminalitete.

Model, ki smo ga prikazali v prispevku, temelji na ontološko zasnovanem modelu, ki ga je financirala Komisija Evropskih skupnosti, in je bil izredno dobro ocenjen. Dodatno model ponudi konkretno organizacijsko rešitev omejevanja davčnih vrtljakov s pomočjo povezovanja informacijskih sistemov različnih mednarodnih organizacij in vej oblasti iz različnih držav članic pod okriljem AFIS (informacijskega sistema OLAF za izmenjavo podatkov). Model tako izkorišča analitične prednosti Eurobola in njegove prednosti glede strateškega načrtovanja, znanje OLAF glede konkretnih odkritih davčnih goljufij in že vzpostavljene zakonodajne podlage glede delovanja skupnih preiskovalnih skupin pod okriljem Eurojusta. Hkrati pa prvič vpeljuje tudi vidike kriminalističnoobveščevalne dejavnosti in obveščevalno vodene policijske dejavnosti z značilnostmi Evropskega kriminalističnoobveščevalnega modela (ECIM), zato se od prvotnega ontološkega modela bistveno razlikuje. Posledično smo tak model imenovali vseevropski obveščevalni model omejevanja davčnih goljufij (širše) oziroma davčnih vrtljakov (ožje).

Naprej lahko ugotovimo, da bi bil prenos vseevropskega obveščevalnega modela omejevanja davčnih vrtljakov kot posebne oblike gospodarske oz. podjetniške in čezmejno

organizirane kriminalitete v slovensko okolje možen, saj so pogoji za delovanje skupnih preiskovalnih skupin (na podlagi mreženja strokovnjakov različnih vej izvršilnih oblasti) že vzpostavljeni v okviru delovanja NPU, ki deluje v okviru ministrstva za notranje zadeve. Kljub temu pa zaenkrat še niso vzpostavljeni pogoji za sodelovanje z vsemi vejami oblasti in za vključevanje preiskovalcev iz zasebnega sektorja. Podobno je treba v Sloveniji vpeljati tudi koncept nacionalnega kriminalističnoobveščevalnega modela, kot ugotavljata Potparič in Dvoršek (2010), ki menita, da je za to potreben predvsem kulturni premik in da bo vodstveni kader slovenske policije (zaradi tendenc po centralizaciji kriminalistične policije in zmanjševanju pristojnosti policijskih vodij na regijskih policijskih direktoratih) težko prepričati, da je vpeljava novega koncepta dobra ideja.

Glede na to, da model omejevanja davčnih goljufij vsebuje značilnosti obveščevalno vodene policijske dejavnosti in je zasnovan še širše, saj vključuje tudi sodelovanje drugih vej oblasti v Sloveniji (carine, davčne uprave, tožilstva), bo njegova uvedba še zahtevnejša. Poleg kulturnega premika glede organiziranosti slovenske policije model zahteva tudi prenovo informacijskih sistemov in organizacijskih struktur navedenih drugih institucij. Vse to pa je dodatno pogojeno s proračunskimi sredstvi in spremembo mišljenja odločevalcev na nacionalni ravni. Pot uvedbe modela torej ne bo lahka, a je, glede na grožnje o izpadu proračunskih sredstev zaradi tovrstnih davčnih goljufij, nujna.

Uvedba takšnega modela omejevanja davčnih goljufij (širše) oz. davčnih vrtiljakov (ožje) v Sloveniji bi končno lahko vodila tudi do možnih proračunskih prihrankov, kar nam mora biti v času finančne in gospodarske krize vsekakor v interesu.

Literatura

- Adler, F., Mueller, G. O. W., Laufer, W. S. (2007). *Criminology and the Criminal Justice System*, Sixth Edition. New York, McGraw Hill.
- Carter, D. L. (2004). *Law Enforcement Intelligence: A Guide for State, Local, and Tribal Law Enforcement Agencies*. Michigan: U.S. Department of Justice, COPS. Pridobljeno 29. 12. 2010 na <http://www.cops.usdoj.gov/default.asp?Item=1404>
- Commission of the EU. (2008). Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions, Proposal for Council Regulation amending Regulation (EC) No 1798/2003 to combat tax evasion connected with intra-Community transactions, COM (2008) 147. Pridobljeno 14. 2. 2010 na [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM\(2008\)147_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM(2008)147_en.pdf).
- Communicating European Research*. (2005). FF POIROT – Financial fraud Prevention Oriented Information Resources using Ontology Technology. Pridobljeno 14. 02. 2010 na <http://www.starlab.vub.ac.be/research/projects/poirot/>
- Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code. (1992). Uradni list EU (Official Journal of the European Communities), (L 302).
- Council of the European Union. (2005). *Sixth Framework programme. Assessing organised crime*. The European Union Methodology for Reporting on Organised Crime. Pridobljeno 7. 1. 2012 na <http://biblio.ugent.be/input/download?func=downloadFile&fileId=89782>
- Council of the European Union. (2005a). Joint Investigation Teams - Proposal for designation of national experts. Council Document št. 11037/05, 8. 6. 2005. Pridobljeno 15. 3. 2010 na <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/05/st11/st11037.en05.pdf>
- Dobovšek, B. (2009). *Transnacionalna kriminaliteta*. Ljubljana: Fakulteta za varnostne vede.
- Dobovšek, B., in Meško, G. (2008). Informal networks in Slovenia : a blessing or a curse?. *Problems of post-communism*, vol. 55, no. 2, 25-37.
- DURS. (2008). Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti. Pridobljeno 25. 3. 2008 na http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/
- Dvoršek, A. (2008). *Kriminalistična strategija*. Ljubljana, Fakulteta za varnostne vede.
- Europol. (2011). *EU Organised Crime Threat Assessment*. OCTA 2011. Pridobljeno 30. 12. 2011 na http://www.europol.europa.eu/sites/default/files/publications/octa_2011.pdf
- Gradišar, M., Lamberger, I. (2010). Vpliv represivnih dejavnikov na zlorabe kreditnih in plačilnih kartic v Sloveniji. *Rev. krim. kriminol.*, jan.-mar. 2010, letn. 61, št. 1, str. 28-36.
- Heidegger, M. (1993). *Sein und Zeit*. Tübingen, Niemeyer.
- Heller, H. (2004). *Combating fraud actively and offensively*. Vienna, Federal Ministry of Finance.
- John, T., Maquire, M. (2007). *Criminal intelligence and National Intelligence Model*. V T. Newburn, T. Williamson, A. Wright (eds.): *Handbook of Criminal Investigation* (str. 199–225). Cullompton, Portland: Willan.
- Leggett, A. (2007). *VAT Fraud & Control of Refunds and Credits, A Strategic Approach to Tackling VAT Losses*. VAT Conference. Pridobljeno 5. 2. 2007 na http://www.itdweb.org/VATConference/documents/Presentations/Parallel4_VAT%20Fraud%20&%20Control%20of%20Refunds%20&%20Credits_ALeggett.ppt
- Meško, G., Dobovšek, B., in Kešetović, Ž. (2009). Measuring organized crime in Slovenia. *Problems of post-communism*, vol. 56, no. 2, 58-62.
- National Policing Improvement Agency. (2005). National Intelligence Model, Code of Practice. Pridobljeno 28. 1. 2011 na http://www.npia.police.uk/en/docs/National_Intelligence_Model_C_of_P.pdf.
- OECD. (2009). Overview of the OECD's work on international tax evasion. OECD Secretariat. Pridobljeno 9. 3. 2009 na [http://209.85.129.132/search?q=cache:AnEtBgwenYYJ:www.oecd.org/dataoecd/32/45/42356522.pdf+finland+tax+fraud+estimations&cd=17&hl=sl&ct=clnk&gl=si\]](http://209.85.129.132/search?q=cache:AnEtBgwenYYJ:www.oecd.org/dataoecd/32/45/42356522.pdf+finland+tax+fraud+estimations&cd=17&hl=sl&ct=clnk&gl=si).
- Pečar, J. (1992). Gospodarski kriminal – večna dilema. *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 43(4), 328-341.
- Pečar, J. (1996). Družbeno nadzorstvo in organiziran kriminal. *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 47(1), 14–24.
- Potparič, D., Dvoršek, A. (2010). Vzpostavitev proaktivno usmer-

- jene kriminalističnoobveščevalne dejavnosti v državah Evropske unije. *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 61(1), 15–27.
24. Ratcliffe, J. H. (2008). *Intelligence Led-Policing*. Portland, Willan Publishing.
 25. Resolucija o nacionalnem programu preprečevanja in zatiranja kriminalitete za obdobje 2007–2011 (ReNPPZK0711). (2007). *Uradni list RS* (40).
 26. Resolucija o preprečevanju in zatiranju kriminalitete (RePZK). (2009). *Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije* (102).
 27. Sklep Komisije z 28. aprilom 1999 o ustanovitvi Evropskega urada za boj proti goljufijam (OLAF), 1999/352/ES, ESPJ, Euratom. (1999). *Uradni list EU* (Official Journal of the European Communities), (L 136).
 28. Škof, B., Bernik, D., Tičar, B. (2010). Metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja prepovedanih davčnih vrtiljakov – v Evropski uniji in Republiki Sloveniji. Ljubljana, *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 61 (1), 37–50.
 29. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., Kopal, A., Jerman, S., Ferčič, A. (2007). *Davčno pravo*. Maribor, Davčno-finančni raziskovalni inštitut.
 30. Zakon o davku na dodano vrednost (uradno prečiščeno besedilo) (ZDDV-1-UPB2). (2010). *Uradni list RS* (10).
 31. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1C). (2010). *Uradni list RS* (85).
 32. Zhao, G., Zheng, J., Meersman, R. (2003). An architecture Framework for ontology development. *STARLab, Vrije Universiteit Brussel*, 2003(1), 745–749.
 33. Zhao, G. (2005). *AKEM – an ontology engineering methodology in FF POIROT*. Brussels, Information Society Technologies.

Fight against carousel fraud as a specific form of organised crime in the EU and the Republic of Slovenia

Bojan Tičar, PhD (financial and tax law), Associate Professor and Vice-Dean at the Faculty of Criminal Justice and Security of the University of Maribor, e-mail: bojan.ticar@fvv.uni-mb.si

Darja Bernik, PhD student at the Faculty of Criminal Justice and Security of the University of Maribor, e-mail: darja.bernik@spar.si

This paper examines carousel fraud as a specific form of economic, corporate or transnational organised crime. Its purpose is to examine the three-level system for preventing this type of crime, which is reflected in changes to legislation and in some strategic and tactical measures. Further, the pan-European intelligence model of detecting, investigating and preventing carousel fraud is presented. This model also introduces the features of criminal intelligence and intelligence-led policing. The development of administrative cooperation between different branches of government (tax and customs authorities, financial institutions, the police, ministries of justice, etc.) and various international organisations, with the opportunity to exchange data online and criminal intelligence aspects introduced, is crucial for the detection, investigation and prevention of carousel fraud. Finally, this model is then transferred to the Slovenian environment. The methodology used is qualitative and used in conjunction with descriptive and comparative analyses; the findings are then synthesised and applied to the situation in Slovenia. The paper makes an important contribution to the fight against this type of organised crime and the reduction of tax losses in the EU and Slovenia.

This paper is useful on a practical level for investigators of criminal acts in different branches of government, as well as for the victims of these criminal acts in terms of their prompt detection.

Key words: VAT fraud, tax legislation, international organisations, administrative cooperation, criminal intelligence, corporate crime, organised crime, EU, Slovenia

UDC: 343.359.2:343.974:343.8 (497.4) EU