

CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

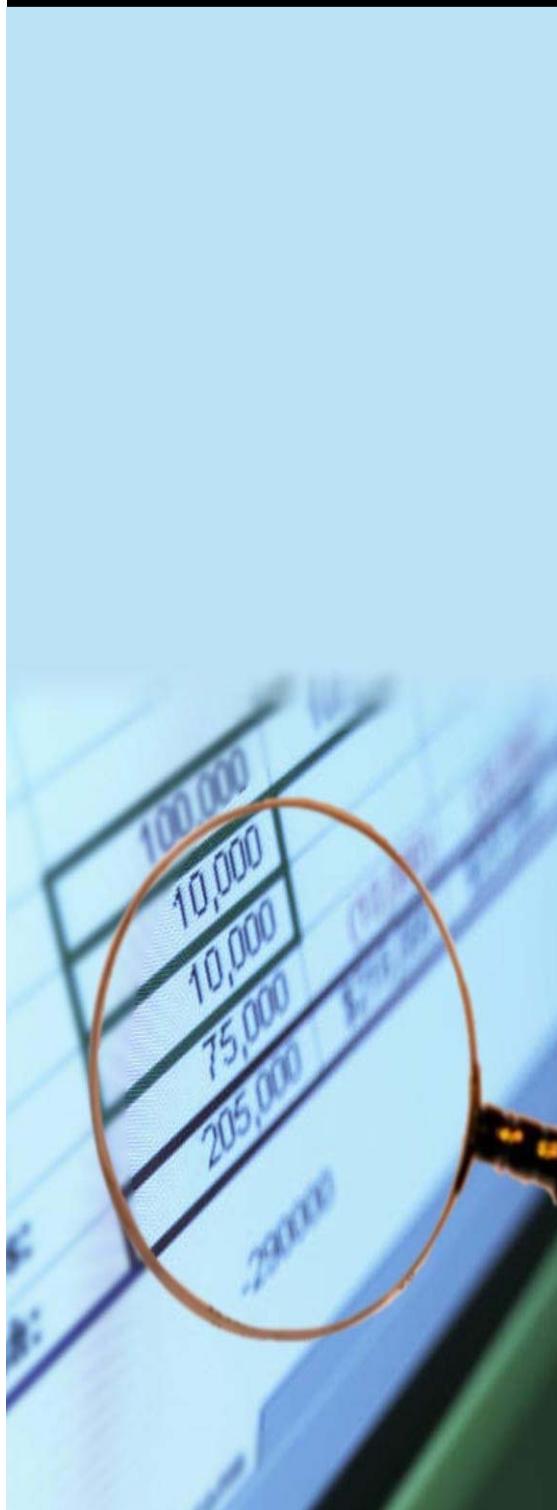


ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



PRÍRUČKA OECD NA ODHAĽOVANIE PODPLÁCANIA PRE DAŇOVÝCH KONTROLÓROV

OECD Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners
Language : Slovak



ZHRNUTIE

Tento dokument nadväzuje na Odporúčanie OECD o daňovej odpočítateľnosti úplatkov pre zahraničných verejných činiteľov z roku 1996 C(96)27/FINAL (konečné znenie).

Prijatie legislatívnej úpravy, ktorá zabráni daňovej odpočítateľnosti úplatkov, je silným nástrojom na zabránenie podplácania zahraničných verejných činiteľov. Nemala by sa však zanedbávať ani praktická implementácia takejto legislatívnej úpravy. Zamedzujúci účinok legislatívnych úprav závisí v rozhodujúcej miere od prijatých opatrení na zabezpečenie dodržiavania zákona daňovými subjektmi.

Keďže v mnohých krajinách bola prijatá legislatíva, ktorá odmieta daňovú odpočítateľnosť úplatkov pre zahraničných verejných činiteľov, Výbor pre fiskálne záležitosti (CFA) sa rozhodol pokračovať vo svojej práci pri implementácii legislatívy zostavením príručky, ktorá má daňovým kontrolórom pomôcť pri zisťovaní podozrivých platieb, ktoré by mohli byť (pravdepodobne) úplatkami. Cieľom tejto Príručky na odhaľovanie podplácania pre daňových kontrolórov je tiež pomôcť krajinám pri oboznamovaní daňových kontrolórov rôznymi technikami používanými pri podplácaní a poskytnúť im nástroje na zisťovanie a identifikáciu úplatkov poskytovaných zahraničným verejným činiteľom a úplatkov poskytnutých verejným činiteľom v domácom kontexte. Príručka poskytuje užitočné základné informácie, ako aj praktické tipy, napr. o znakoch podplácania, technike vedenia rozhovorov, prípadoch podplácania zistených pri daňových kontrolách. Príručka obsahuje aj štandardný formulár na poskytnutie spätnej väzby daňovému riaditeľstvu daňovými kontrolórmí za účelom monitorovania vývoja a hodnotenia rizík.

Jednotlivé štáty možno budú mať záujem používať túto príručku a dať ju k dispozícii svojim daňovým úradníkom v rámci programov školení. Krajiny môžu mať taktiež záujem využiť uvedenú príručku ako pomôcku pri vypracovaní vlastnej príručky, ktorá bude odrážať špecifické podmienky krajiny. Preto v príručke je uvedené, kde možno doplniť informácie špecifické pre danú krajinu. Z príručky možno využiť aj zoznam kontrolných otázok pri daňových kontrolách a príručka môže byť použitá CFA ako nástroj pri presadzovaní Odporúčania OECD o daňovej odpočítateľnosti úplatkov poskytovaných zahraničným verejným činiteľom z roku 1996 v nečlenských štátoch.

OBSAH

ZHRNUTIE	3
PRÍRUČKA OECD NA ODHAĽOVANIE PODPLÁCANIA PRE DAŇOVÝCH KONTROLÓROV	5
1. Východiská iniciatívy proti podplácaniu	5
2. Príslušné vnútroštátne ustanovenie v daňovej legislatíve	6
3. Definícia podplácania	6
4. Povinnosti daňových kontrolórov oznamovať zistené úplatky orgánom činným v trestnom konaní vo svojich krajinách	6
Prípadné osobitné pravidlá o dôkaznom bremene v prípade predpokladu nelegálnych platieb	7
5. Znaky podvodov alebo podplácania	7
5.1 Znaky podvodov alebo podplácania - výdaje alebo odpočty	7
Spôsoby platby	7
5.2 Znaky podvodov alebo podplácania - fiktívni zamestnanci	9
5.3 Znaky podvodov alebo podplácania – účtovné knihy a evidencie	11
5.4 Znaky podvodov alebo podplácania – konanie daňového subjektu	11
5.5 Znaky podvodov alebo podplácania – metódy zatajovania	11
5.6 Znaky podvodov a podplácania - povinné oznamovanie vyplatených provízií a podobných platieb v niektorých krajinách	11
6. Plán kontroly a preverky plnenia zákonných požiadaviek	12
7. Informácie od iných štátnych inštitúcií	12
8. Informácie získané od zmluvných partnerov v rámci zmlúv o zdaňovaní	13
Simultánne daňové kontroly	14
9. Kontrolné postupy	14
Metódy zhromažďovania dôkazov, ktoré sú osobitne relevantné pri zisťovaní úplatkov	14
10. Pohovory	14
Účel	14
S kým vykonávať pohovory	15
Dokumentovanie pohovorov	15
Techniky vedenia pohovorov	15
Stavba otázok	15
11. Vyhodnocovanie interného ekonomického riadenia daňového subjektu	16
Kľúčové kroky pri vyhodnocovaní vnútorného riadenia	16
Riadiace prostredie	16
Účtovníctvo	17
Riadiace postupy	17
12. Osobitné kontrolné postupy	17
Čierne fondy	17
Postupy pre zisťovanie nepoctivých platieb podnikovým úradníkom	18
Dotazník určený na použitie pri kontrolách (pokiaľ to vnútroštátny právny poriadok umožňuje)	19
Príloha 1: Dotazník určený na použitie pri kontrolách	20
Príloha 2: Návod na používanie dotazníka o podnikových čiernych fondoch pri kontrolách	21
v nasledujúcich rokoch	21
13. Sledovanie úplatkov - štandardný formulár pre daňových kontrolórov na ohlasovanie zistených úplatkov riaditeľstvu	22
Formulár pre daňových kontrolórov na ohlasovanie zistených úplatkov riaditeľstvu	23

PRÍRUČKA OECD NA ODHAĽOVANIE PODPLÁCANIA PRE DAŇOVÝCH KONTROLÓROV

Cieľom tejto Príručky OECD na odhaľovanie podplácania pre daňových kontrolórov je pomôcť jednotlivým krajinám pri oboznamovaní daňových kontrolórov s rôznymi technikami používanými pri podplácaní a poskytnúť im nástroje na zisťovanie a identifikáciu úplatkov poskytovaných zahraničným verejným činiteľom a úplatkov poskytovaných verejným činiteľom v domácom prostredí. Jednotlivé krajiny možno budú mať záujem používať túto príručku a poskytnú ju svojim daňovým úradníkom v rámci programov školení alebo ju môžu použiť pri vypracovaní vlastnej príručky, ktorá bude odrážať špecifické podmienky krajiny. V príručke sú uvedené miesta, kde môžu byť doplnené špecifické informácie týkajúce sa danej krajiny. Zoznam kontrolných otázok uvedený v príručke môže byť využitý daňovými kontrolórami počas daňovej kontroly.

1. Východiská iniciatívy proti podplácaniu

1. Poskytovanie úplatkov v medzinárodných obchodných transakciách vyvoláva vážne morálne aj politické obavy a vynucuje si vysoké ekonomické náklady. Zároveň vytvára prekážky rozvoja medzinárodného obchodu a investícií tým, že zvyšuje náklady na transakcie a deformuje podmienky hospodárskej súťaže. Táto deformácia môže narastať v dôsledku nevhodného daňového zaobchádzania s úplatkami.

2. Krajiny OECD, ako aj niektoré nečlenské krajiny, prerokovali v roku 1997 Dohovor o boji proti podplácaniu zahraničných verejných činiteľov v medzinárodných obchodných transakciách. Dohovor nadobudol platnosť dňa 15. februára 1999. Všetky členské krajiny OECD, ako aj niektoré nečlenské krajiny, dohovor podpísali. Vo väčšine krajín je podplácanie verejných činiteľov trestným činom. Pred podpisom tohto Dohovoru však nebolo podplácanie zahraničných verejných činiteľov podľa legislatívy väčšiny členských krajín trestným činom. Dohovor OECD preto predstavuje dôležitý krok v usmerňovaní medzinárodných snáh kriminalizovať úplatkárstvo a znížiť rozsiahlu korupciu vo svetových ekonomikách. Jeho cieľom je zastaviť podplácanie v záujme získavania medzinárodných obchodných kontraktov a posilňovať domáce protikorupčné opatrenia zamerané na zvyšovanie úrovne kontroly a zvyšovanie participácie občianskej spoločnosti. Dohovor signatárov zaväzuje k tomu, aby prijali národnú legislatívu, podľa ktorej bude podplácanie zahraničných verejných činiteľov trestným činom. Zavádza všeobecnú definíciu verejného činiteľa, ktorým je prakticky každá osoba vykonávajúca verejnú funkciu. Vyžaduje, aby bolo podplácanie zahraničných verejných činiteľov postihnutelné účinnými, proporcionálnymi a odrádzajúcimi trestami porovnateľnými s trestami uplatňovanými v prípade podplácania domácich činiteľov.

3. Výbor pre fiskálne záležitosti (CFA) ako hlavný orgán OECD pre daňovú politiku v júni 1994 inicioval prehodnotenie daňovej legislatívy členských krajín, aby sa identifikovali ustanovenia, ktoré by mohli nepriamo podporovať podplácanie zahraničných verejných činiteľov. Výbor schválil, že tam, kde takéto ustanovenia existujú a kde by zmeny účinne odrádzali od korupcie zahraničných činiteľov, daňová správa by mala byť podporená, aby vykonala takéto úpravy.

4. V apríli 1996 Rada OECD na návrh výboru CFA prijala odporúčanie o daňovej odpočítateľnosti úplatkov pre zahraničných verejných činiteľov C(96)27 v konečnom znení. Toto odporúčanie vyzýva členské krajiny, ktoré umožňujú odpočítateľnosť uvedených úplatkov, aby takýto prístup znova preskúmali

s cieľom zakázať takéto daňové odpočty. Rada OECD uznala, že trend posudzovania úplatkov pre zahraničných verejných činiteľov ako ilegálnych, by mohol pomôcť takému postupu. Odporúčanie výboru CFA ukladá, aby sledovalo jeho implementáciu a aby ho presadzovalo v rámci svojich kontaktov s nečlenskými krajinami OECD. Odporúčanie bolo posilnené aj revidovaným Odporúčaním Rady o boji proti podplácaniu v medzinárodných obchodných transakciách prijatým dňa 23. mája 1997, ktoré vyzývalo členské krajiny na bezodkladnú implementáciu odporúčania z roku 1996. Kriminalizácia úplatkov pre zahraničných verejných činiteľov v členských krajinách je často podmienkou novelizácie daňovej legislatívy zameranej na zamietnutie daňovej odpočítateľnosti úplatkov v krajinách, ktorých sa odporúčanie týka.

5. Po tom, ako na základe odporúčania z roku 1996 všetky príslušné krajiny, ktorých sa to týka, zaviedli legislatívu zamietajúcu daňovú odpočítateľnosť úplatkov pre zahraničných verejných činiteľov, sa výbor CFA rozhodol pokračovať vo svojej práci vypracovaním Príručky OECD na odhaľovanie úplatkov pre verejných činiteľov pre daňových kontrolórov, ktorá má pomôcť pri identifikácii úplatkov v rámci daňových kontrol.

6. Príručky, resp. manuály na kontrolu, umožňujú daňovej správe vzdelávať daňových kontrolórov o najlepších technikách pri daňovej kontrole ako aj o tom, ako odhaliť podozrivé finančné transakcie, čo by mohlo taktiež viesť k zisteniu neodpočítateľnosti úplatkov. Príručka, resp. manuál, by mal obsahovať aj informácie na zvýšenie povedomia daňových kontrolórov pri identifikácii transakcií spojených s podplácaním. Keďže mnohé členské krajiny už vypracúvajú svoje vlastné príručky pre daňových kontrolórov, resp. uvažujú o ich vypracovaní, zrejme nastal čas pouvažovať nad tým, na aké témy by sa takéto príručky mali zamerať.

2. Príslušné vnútroštátne ustanovenie v daňovej legislatíve

KRAJINY BY MALI NA TOMTO MIESTE UVIESŤ ODKAZY NA SVOJU PRÍSLUŠNÚ DAŇOVÚ LEGISLATÍVU TÝKAJÚCU SA NEODPOČÍTATEĽNOSTI ÚPLATKOV PRE ZAHRANIČNÝCH VEREJNÝCH ČINITEL'OV

3. Definícia podplácania

7. Existuje množstvo rôznych definícií korupcie, rovnako ako existuje množstvo rôznych foriem korupcie. Podplácanie je špecifická forma korupcie, ktorú možno definovať ako dobrovoľné odovzdanie niečoho, čo má hodnotu za účelom ovplyvňovania plnenia úradných povinností buď uskutočnením neprímeraných úkonov alebo neuskutočnením takých úkonov, ktoré by daná osoba v rámci svojej funkcie uskutočniť mala.

4. Povinnosti daňových kontrolórov oznamovať zistené úplatky orgánom činným v trestnom konaní vo svojich krajinách

8. Existencia povinnosti daňových kontrolórov oznamovať zistené úplatky vnútroštátnym orgánom činným v trestnom konaní závisí od právneho systému príslušnej krajiny. V niektorých krajinách sa od správcu dane vyžaduje, aby v prípade, že úplatok súvisí s podozrením zo spáchania daňového trestného činu, odovzdal informácie polícii, prokuratúre a súdom. V iných krajinách to tak nie je. Pokiaľ je informácia v rukách orgánov činných v trestnom konaní, tie ju môžu postúpiť svojim partnerom v inej krajine na základe medzinárodnej dohody o medzinárodnej justičnej pomoci.

KRAJINY BY NA TOMTO MIESTE MOHLI UVIESŤ SVOJE KONKRÉTNE PRAVIDLÁ TÝKAJÚCE SA POVINNOSTI DAŇOVÝCH KONTROLÓROV OZNAMOVAŤ ZISTENÉ ÚPLATKY VNÚTROŠTÁTNYM ORGÁNOM ČINNÝM V TRESTNOM KONANÍ.

Prípadné osobitné pravidlá o dôkaznom bremene v prípade predpokladu nelegálnych platieb

KRAJINY BY NA TOMTO MIESTE MOHLI UVIESŤ SVOJE PRÍPADNÉ KONKRÉTNE PRAVIDLÁ TÝKAJÚCE SA DÔKAZNÉHO BREMENA, AK SA LÍŠIA OD VŠEBECNÝCH PRAVIDIEL NA DÔKAZNÉ BREMENO V PRÍPADE PREDPOKLADANÉHO PODPLÁCANIA.

5. Znaký podvodov alebo podplácania

9. Na zatajenie úplatkov daňové subjekty vo všeobecnosti používajú tie isté techniky, aké používajú na zastieranie príjmov. Daňoví kontrolóri preto musia hľadať dôkazy o podplácaní rovnakým spôsobom, ako vyhládávajú dôkazy o podvodoch. Daňové subjekty, ktoré vedome uvádzajú nižšiu daňovú povinnosť, často zanechávajú dôkazy v podobe identifikačných indikátorov.

10. Indikátory podvodu sa môžu skladať z jedného alebo viacerých úmyselných protizákonných činov daňového subjektu, ktorých konkrétnym účelom je daňový únik. Znaký podvodov možno rozdeliť do dvoch kategórií: potvrdzujúce náznaky alebo potvrdzujúce úkony. Žiadny podvod nemožno zistiť, pokiaľ nie sú prítomné takéto potvrdzujúce úkony. Potvrdzujúce náznaky slúžia ako znaký alebo symptómy, alebo naznačujú, že príslušné kroky sa mohli uskutočniť na zastieranie, zakrývanie alebo dosiahnutie toho, že veci vyzerajú inak, než aké sú. Náznaky samy osebe nepotvrdzujú, že určitý proces sa naozaj uskutočnil; musia byť prítomné aj potvrdzujúce úkony.

11. Potvrdzujúce úkony sú tie, ktoré potvrdzujú, že určitý postup sa zámerne uskutočnil na zastieranie, zakrývanie, kamufláž, zatajovanie, pokus o zveličenie alebo zastieranie udalostí, alebo dosiahnutie toho, že veci vyzerajú inak, než aké sú. Príkladom je vynechanie určitých položiek, pričom iné podobné položky zahrnuté sú, zatajenie bankových účtov, neodvedenie hotovostných príjmov na podnikateľské účty alebo zastieranie zdrojov príjmov. Pre identifikáciu úplatkov sú relevantné aj ďalej uvedené znaký podvodov.

5.1 Znaký podvodov alebo podplácania - výdaje alebo odpočty

12. Znaký podvodu alebo úplatku môžu mať podobu podstatného nadhodnotenia odpočítateľných položiek alebo uplatnenia fiktívnych odpočítateľných položiek.

Spôsoby platby

13. Ďalej sú uvedené niektoré spôsoby používané ako kanály tokov hotovosti pre verejných činiteľov. Tieto metódy vôbec nie sú nové a sú len malým zlomkom používaných spôsobov; sú tu však uvedené ako ilustrácia toho, že na odhalenie prípadov korupcie verejných činiteľov sú nutné inovačné investigatívne techniky.

14. Výmena peňažných prostriedkov prostredníctvom legitímnej podnikateľskej činnosti

Firma ovládaná verejným činiteľom vypláca vysoké peňažné čiastky spoločnosti, ktorá s ňou nie je prepojená, za fiktívne faktúry, za predstierané konzultačné poplatky. Táto spoločnosť naopak vystavuje

šky splatné v prospech niektorého z funkcionárov spoločnosti a ten si ich dáva vyplácať prostredníctvom bankového úradníka. Hotovosť sa vracia späť funkcionárom prvej spoločnosti, medzi ktorých patrí aj verejný činiteľ.

15. Prevod peňažných prostriedkov prostredníctvom falošnej podnikateľskej činnosti

Na fiktívne meno sa otvorí bankový účet ako kanál na prevod šekov na hotovosť. V mene fiktívneho podniku sa vytlačia faktúry ako doklady o kúpe. Šeky vystavené na fiktívny podnik sa uložia a potom sa čerpá hotovosť.

16. Úhrada nákladov na kampaň

Jedným z príkladov realizácie nepriamych politických príspevkov je, keď volebný výbor alebo kandidát poskytne neuhradený účet za určité náklady na kampaň, napríklad za prenájom ozvučených kamiónov alebo na tlač letákov, plagátov a pod.

17. Nepriame platby verejným činiteľom

Zistilo sa, že jednou z metód nepriamych platieb verejným činiteľom je uskutočnenie úhrad v prospech právnickej firmy. V takom prípade právnik funguje výhradne ako kanál, na ktorý sa vystavujú šeky za predstierané poskytnuté právne služby. Platby sa vkladajú na správcovské účty právnicka a z týchto účtov sa vyplácajú čiastky verejnému činiteľovi. Táto metóda sa používa aj prostredníctvom firiem pre vzťahy s verejnosťou, reklamné firmy a účtovnícke firmy.

18. Ako sa zistilo, jedným z ďalších nepriamych spôsobov poskytovania úplatkov je prostredníctvom požiadavky na poskytnutie daru pre neziskový subjekt, ktorý nebol založený na vykonávanie podnikateľskej činnosti činiteľom, ktorý je zároveň členom vrcholového manažmentu tohto neziskového subjektu.

19. Klientovi sa fakturuje suma, ktorá je v porovnaní so skutočnou trhovou cenou nadhodnotená

Rozdiel medzi prijatou sumou a bežnou cenou sa potom vypláca sprostredkovateľovi bez ovplyvnenia zisku podniku (identifikácia sprostredkovateľa, ktorý pravdepodobne takto nie je uvedený v záznamoch spoločnosti, je pomerne komplikovaná).

20. Náklady, ktoré znáša spoločnosť a ktoré sú fakturované ako výdaje na úschovu tovaru alebo dohľad nad prepravou tovaru spoločnosti alebo inštaláciou v krajine, kde sa transakcia uskutočňuje.

21. Účasť projektovej kancelárie na montáži alebo výstavbe miestnych infraštruktúr podniku, pričom platby sa uskutočňujú na účty vedené v daňových rajoch.

22. Príjmy licenčných poplatkov sa v účtovníctve spoločnosti uvádzajú ako záväzky namiesto príjmov. Úhrada údajného záväzku sa vykoná pred koncom daňového roka spoločnosti. Úhrada sa vykoná správcovskej spoločnosti so sídlom v krajine daňového raja, ktorej údajne vznikol nárok na príjem licenčného poplatku. Nezaúčtovanie licenčného poplatku ako príjmu alebo platby vykonanej v prospech správcovskej spoločnosti ako výdaja a nulové záväzky na konci roka môžu zisťovanie platby v prospech verejného činiteľa sťažiť.

23. Na zisťovanie vyplácania úplatkov možno použiť tradičné audítorské techniky. To vyžaduje starostlivé preskúmanie jednotlivých účtov s cieľom overiť platnosť jednotlivých výdajov a posúdiť, ktoré konkrétne položky by mohli slúžiť ako úkryty. Naozaj boli za platby poskytnuté skutočné služby a ak áno, zodpovedajú tieto platby službám, ktoré sa za ne vykonali? Netreba zabúdať, že vyplatené čiastky nie sú vždy tým, čím sa zdajú byť. Efektívne vyšetrovanie vyžaduje aj ďalšiu analýzu, aby sa zistilo, či je

vykonaná platba oprávnená a či nejde jednoducho o kanál alebo prostriedok, cez ktorý možno filtrovať platby, ktorých konečným príjemcom je verejný činiteľ.

Odborné služby

24. Starostlivo treba preskúmať všetky podklady na sumy účtované ako platby za odborné služby, či sú popis a vysvetlenie k realizovaným službám adekvátne a či nenastali nezvyčajné nárasty. Zistilo sa, že niektoré firmy jednoducho „zvýšili“ odmeny splatné v spojitosti s projektmi a osobitnými prípadmi nad sumu, ktorá by bola účtovaná za skutočne vykonanú prácu. Toto nadmerné vyúčtovanie sa používalo na zinkasovanie vopred dohodnutých politických platieb alebo platieb verejným činiteľom firmami v mene daňového subjektu. Príznakom môže byť aj existencia vysokých platieb v prospech konzultačných spoločností, kde faktúry nie sú veľmi konkrétne.

Cestovné náklady a náklady na spoločenské podujatia

25. Preskúmanie nákladových účtov odhalilo, že nelegálne platby sa môžu skrývať aj za cestovanie a spoločenské podujatia. Účty osobných nákladov a korešpondencia sa použili na vypracovanie cestovných plánov vybraných zamestnancov. Korešpondencia, ako aj výdavkové doklady členov predstavenstva, boli starostlivo preskúmané kvôli zisteniu prípadných politických akcií, funkcií a ciest určených na poskytnutie politických príspevkov. Všetky uvedené zdroje boli použité na zistenie termínu a miesta, kedy sa daňový subjekt zúčastňoval na nelegálnej politickej činnosti. Všetky cestovné náklady spojené s jednotlivými konkrétnymi udalosťami boli zistené z podkladov predložených daňovým subjektom. Hlavným zdrojom úprav boli nasledujúce kategórie:

- cestovné náklady výkonných pracovníkov,
- letenky na charterové lety – uskutočnené buď pracovníkmi daňového subjektu alebo uhradené priamo za cestu politického kandidáta,
- náklady na riadenie súkromného lietadla daňového subjektu,
- náklady týkajúce sa rôznych vybraných pracovníkov vrátane priamych platieb cez kreditnú kartu.

5.2 Znaky podvodov alebo podplácania - fiktívni zamestnanci

26. Výplatné listiny môžu byť umelo prehnané z rôznych dôvodov, vrátane podplácania. Účel je zvyčajne rovnaký - vytiahnuť z podniku prostriedky vo forme odpočítateľnej položky bez toho, aby z nich príjemca platil daň z príjmu. Tento spôsob sa bežne používa tam, kde platiacim podnikom je taký typ podniku, ktorý neobchoduje za hotovosť, takže peniaze z neho možno získať len prostredníctvom šeku. Tento spôsob možno použiť ako metódu daňového úniku, ktorá daňovému subjektu umožňuje získať prostriedky potrebné na podplácanie, vydieranie, krytie osobných výdajov alebo na splatenie strát z hazardných hier alebo dlhov voči úžerníkom.

27. Ďalším spôsobom umelého zvýšenia výplatnej listiny je cez vedenie spoločnosti uvádzať pracovníkov politickej strany na výplatnej listine, pričom títo pracovníci neposkytujú za vyplácané sumy, resp. pre spoločnosť, žiadne služby. Rovnaká technika sa môže použiť aj pri verejných činiteľoch.

28. Pri odhaľovaní údajov o fiktívnych zamestnancoch by sa mal daňový kontrolór osobitne zamerať na záznamy na výplatných páskach. Nižšie uvedené okolnosti si vyžadujú špeciálnu pozornosť:

- v prípade podozrenia alebo vedomosti o tom, že sú používaní fiktívni zamestnanci, by sa malo sledovať inkasovanie šekov. Ak sú šeky vyplácané v tej istej banke alebo prostredníctvom iných osôb, totožnosť príjemcu môže poznať banka alebo osoby potvrdzujúce šeky na rubopise,
- ak má spoločnosť program dôchodkového poistenia alebo sa na jeho zabezpečovaní podieľa a pod., treba preskúmať výstupy zamestnancov a zistiť, či daní zamestnanci boli vyradení aj z výplatnej listiny,
- spoločnosť môže aj naďalej vystavovať šeky na zamestnanca, ktorý odišiel. Kontrolóri by mali náhodne vybrať zamestnancov a porovnať potvrdenia na rubopise v rôznych termínoch v priebehu roka,
- kľúčoví zamestnanci alebo funkcionári sa môžu požívať politickým stranám na výkon rôznych povinností, pričom plat im vypláca ich zamestnávateľ. Kontrolóri by sa mali pokúsiť zistiť, kde daní pracovníci vykonávali svoju činnosť v priebehu príslušných výplatných období. Pri zisťovaní toho, kde sa daný zamestnanec v určitom čase geograficky nachádzal, môže pomôcť preskúmanie správ k zúčtovaniu výdavkov. Táto informácia môže poslúžiť ako základ na následný pohovor so zamestnancom.

29. Niektorí verejní činitelia majú len nízky legitímny zdroj príjmov. Preto majú niektorí z nich pokúšenie dopĺňať si svoje príjmy nelegálnymi činnosťami. Takéto osoby si nájdu podnik, ktorý bude ochotný viesť ich na výplatnej listine a pravidelne na nich vystavovať výplatné šeky, hoci nevykonávajú žiadnu činnosť.

30. Daňový kontrolór by mal svoju kontrolnú činnosť rozšíriť aj na podozrivého verejného činiteľa a sledovať nakladanie s jeho výplatnými šekmi, aby zistil, či sa do spoločnosti nejaké peniaze vrátili. Keď je kontrolovaný subjekt podozrivý z toho, že ho verejný činiteľ využíva ako mzdový raj, daňový kontrolór by mal hľadať isté znaky, ktoré by jeho podozrenie podložili:

- zistiť, či šeky vypláca zamestnávateľ,
- zistiť, či má zamestnanec zodpovedajúcu kvalifikáciu na výkon funkcie, za ktorú poberá mzdu,
- ak z evidencie vyplýva, že aj v čase kontroly je pracovník na výplatnej listine, daňový kontrolór by sa mal usilovať zistiť, či je tento pracovník skutočne fyzicky prítomný v budove,
- ak má takýto zamestnanec funkciu predajcu v teréne, pracovník zodpovedný za dodržiavanie zákonnosti by mal zistiť, kto sú jeho zákazníci a či sa tento predajca skutočne s nimi kontaktuje.

31. Daňový kontrolór možno bude musieť požiadať o informácie v zahraničí, pokiaľ je takýto fiktívny zamestnanec zahraničným verejným činiteľom (pozri článok 8 o výmene informácií nižšie od zmluvných partnerov). Niektoré krajiny sa nazdávajú, že používanie fiktívnych zamestnancov je v ich vnútroštátnych podmienkach menej pravdepodobné vzhľadom na vysokú úroveň príspevkov na sociálne zabezpečenie a daní platených zrážkou pri zdroji.

5.3 *Znaky podvodov alebo podplácania – účtovné knihy a evidencia*

32. Daňový kontrolór pri zisťovaní úplatkov sa zameria na tradičné postupy manipulácie s knihami a evidenciami, ako sú:

- vedenie dvoch súprav účtovných kníh alebo nevedenie kníh,
- falošné zápisy alebo pozmeňovanie kníh a záznamov, antedatované alebo postdatované doklady, falošné faktúry, falošné žiadosti, výkazy, iné falošné doklady alebo žiadosti,
- nevedenie zodpovedajúcej evidencie, zatajovanie záznamov alebo odmietnutie sprístupnenia niektorých dokladov a pod.

5.4 *Znaky podvodov alebo podplácania – konanie daňového subjektu*

33. Pri zisťovaní existencie úplatkov môže byť užitočné aj hodnotenie správania sa daňového subjektu:

- pokusy vytvárať prekážky pri výkone kontroly. Napríklad nezodpovedanie relevantných otázok, opakované rušenie dohodnutých stretnutí alebo odmietnutie poskytnutia záznamov,
- svedectvá pracovníkov o neobvyklých podnikateľských praktikách daňového subjektu,
- zničenie účtovných kníh a záznamov, najmä ak k nemu dôjde práve po začatí kontroly,
- úhrada neprimeraných nákladov funkcionármi alebo správcami, resp. za nich,
- antedatovanie žiadostí a súvisiacich dokladov,
- pokusy o podplatenie daňového kontrolóra.

5.5 *Znaky podvodov alebo podplácania – metódy zatajovania*

34. Na zastretie podplácania sa môžu použiť viaceré metódy zatajovania, ako sú transakcie mimo bežnej podnikateľskej činnosti, transakcie zahalené rúškom tajomstva, falošné účtovné zápisy na strane prevodcu alebo príjemcu, používanie tajných bankových účtov na príjmy, vklady na bankové účty pod menami iných nominovaných osôb alebo uskutočňovanie obchodných transakcií na falošné mená.

5.6 *Znaky podvodov a podplácania - povinné oznamovanie vyplatených provízií a podobných platieb v niektorých krajinách*

35. Niekoľko krajín vyžaduje oznamovanie vyplatených provízií, odmien a podobných platieb rezidentom aj cudzincom. Niektoré z nich vyžadujú oznamovanie platieb v prospech fyzických osôb (vrátane provízií) a tieto informácie sa vymieňajú automaticky. Iné krajiny môžu mať systém zrážania dane z takýchto platieb, čo tiež umožňuje daňovým úradom zachytávať informácie o totožnosti príjemcov takýchto platieb.

36. Povinné oznamovanie vyžaduje, aby fyzické alebo právnické osoby, ktoré v rámci svojej podnikateľskej činnosti vyplácajú provízie, sprostredkovateľské odmeny, refundácie a iné poplatky alebo odmeny rezidentom a cudzincom, tieto platby každý rok oznámili daňovým úradom. Táto povinnosť môže

platiť pre všetky právne subjekty bez ohľadu na to, aký je účel ich činnosti, vrátane verejnej správy na štátnej alebo miestnej úrovni, ako aj orgánov podliehajúcich verejnej kontrole. Ak takéto informácie neposkytnú, výsledkom môže byť zamietnutie vykonaných odpočtov (a to aj v prípade, že platby sa v skutočnosti príjemcovi zdanili) a uloženie daňových pokút. Daňová správa takto získava nástroj, ktorý jej umožňuje analyzovať informácie o poskytovaných províziách a môže byť potenciálnym kritériom na vykonanie daňovej kontroly, keďže môže odhaliť známky korupcie. Zvyčajne sa dohľad zameriava najmä na zisťovanie:

- výskytu príjemcov so sídlom v daňových rajoch,
- výskytu vysokých čiastok vyplácaných príjemcovi, ktorý doteraz dostával len malé sumy,
- nárastu výšky platieb a počtu príjemcov,
- vyplatenia významných súm právnikom v zahraničí,
- výskytu príjemcov so sídlom v geografických oblastiach, kde podnik nevyvíja žiadnu činnosť.

37. Povinné oznamovanie vyplatených provízií, odmien a podobných platieb správcom daní alebo uplatňovanie zrážkovej dane z obdobných platieb vyplácaných rezidentom aj cudzincom môže byť jednak nástrojom na zabezpečenie zdanenia takéhoto príjmu a jednak môže poskytnúť orientáciu pri prípadných kontrolách uplatnených odpočtov za provízie, ktoré môžu byť neodpočítateľnými úplatkami. Je tiež užitočné, ak zdroj informácií o takýchto platbách pre zmluvných partnerov vie a najmä podporuje spontánnu, resp. automatickú výmenu informácií o províziách, odmenách a podobných platbách (pozri článok 8 nižšie o informáciách poskytovaných zmluvným partnerom).

KRAJINY VYŽADUJÚCE OHLASOVANIE PROVÍZIÍ BY TU MALI UVIESŤ ODKAZ NA PRÍSLUŠNÚ LEGISLATÍVU, KTORÁ TO VYŽADUJE
--

6. Plán kontroly a preverky plnenia zákonných požiadaviek

38. Počas plánovania kontroly a výkonu kontroly všetkých daňových priznaní by sa vedúci daňových kontrolórov, ako aj sami daňoví kontrolóri, mali zamerať na situácie, ktoré by napomáhali vytváraniu nelegálnych alebo nečestných platieb, ako sú úplatky. Pokiaľ je to vhodné a potrebné, plán kontroly by mal obsahovať požiadavku na preverenie nasledujúcich skutočností:

- preverenie správ z interných auditov a súvisiacej pracovnej dokumentácie zameranej na zisťovanie, či neobsahujú odkaz na vytvorenie nejakého tajného, skrytého firemného fondu,
- kontrola kópií daňového subjektu z výkazov odovzdaných iným štátnym inštitúciám,
- náležité posúdenie zahraničných subjektov, činností, zmluvných alebo cenových dohôd, finančných prevodov a využívania miest, ktoré sú daňovými rajmi.

7 Informácie od iných štátnych inštitúcií

39. Pri plánovaní kontroly a počas výkonu kontroly v obchodných firmách by mal vedúci daňových kontrolórov, ako aj sami daňoví kontrolóri zvážiť, či by mohli byť nejaké informácie vyžiadané od iných štátnych orgánov.

40. Pri získavaní informácií týkajúcich sa čiernych fondov, úplatkov, politických príspevkov a iných informácií súvisiacich s daňami, by sa mal daňový kontrolór obrátiť aj na iné štátne inštitúcie, ako sú dozorný orgán burzy cenných papierov alebo vládne inštitúcie poisťujúce zahraničné riziká.

KRAJINY MÔŽU VO SVOJICH PRÍRUČKÁCH UVIESŤ AJ ĎALŠIE PRÍKLADY

8. Informácie získané od zmluvných partnerov v rámci zmlúv o zdaňovaní

41. Pri výkone kontroly v obchodných firmách by mal vedúci daňových kontrolórov, ako aj sami daňoví kontrolóri, uvažovať o informáciách, ktoré možno získať od príslušných orgánov podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Na zabezpečenie výmeny informácií možno používať rôzne právne mechanizmy, napr. dvojstranné zmluvy o zdaňovaní obsahujúce článok o poskytovaní informácií podľa článku 26 vzorového dohovoru OECD o zdaňovaní a multilaterálne listiny týkajúce sa vzájomnej pomoci v daňových záležitostiach. Pri podplácaní zahraničných verejných činiteľov budú zrejme najrelevantnejšie tri formy výmeny informácií, a to na požiadanie, spontánne a automaticky:

- o výmenu na požiadanie ide vtedy, keď jeden zmluvný partner predloží druhému zmluvnému partnerovi konkrétne otázky týkajúce sa určitého prípadu. Žiadosť o poskytnutie informácií môže byť teda užitočná pri zisťovaní povahy podozrivej platby. Možno tiež požiadať o vykonanie daňovej kontroly v zahraničí, ba dokonca o to, aby bol pri nej prítomný zahraničný daňový kontrolór, pokiaľ vnútroštátna legislatíva požadovaného štátu umožňuje prítomnosť zahraničného daňového kontrolóra počas kontroly,
- aj spontánna výmena informácií môže pomôcť pri lokalizovaní podozrivej platby. V prípade, keď by konkrétne informácie, ktoré zistí zahraničný daňový úradník počas kontroly alebo vyšetrovania pravdepodobne mohli z daňového hľadiska zaujímať inú jurisdikciu, odovzdajú informácie tejto jurisdikcii aj bez predchádzajúcej žiadosti. Informácie sa usmerňujú cez príslušné orgány jednotlivých krajín,
- automatická výmena informácií zahŕňa systematický prenos informácií týkajúcich sa určitých príjmových položiek (napr. pasívne príjmy, penzie). Odporúčanie OECD o používaní OECD modelového memoranda o porozumení o automatickej výmene informácií na daňové účely C(2001)/28 sa zaoberá automatickou výmenou rôznych druhov daňových informácií a osobitne sa odvoláva na potrebu rozširovania medzinárodnej spolupráce v boji proti podplácaniu zahraničných verejných činiteľov. V článku 2 uvádza, že „príslušné orgány sa budú usilovať o výmenu informácií o províziách a iných podobných platbách“. V odporúčaní sa tiež navrhuje, aby sa príslušné orgány dohodli na „intenzifikácii výmeny daňových informácií (spontánnej aj na požiadanie) v prípade týchto kategórií príjmov - provízií, sprostredkovateľských odmien a iných typov odmien vyplácaných fyzickým alebo právnickým osobám“.

42. Výmenu informácií zabezpečujú príslušné orgány dvoch daných jurisdikcií, ktoré majú právny podklad na výmenu daňových informácií. Priame kontakty so zahraničnými verejnými činiteľmi nie sú povolené bez výslovného udelenia právomocí príslušnými orgánmi. Okrem toho, ak sa informácie poskytujú na základe článku o výmene informácií bilaterálneho dohovoru alebo na základe osobitného dokumentu ustanovujúceho výmenu informácií, ustanovenia o utajení informácií by zabránili postúpeniu informácií, ak trestný čin nebol zároveň daňovým priestupkom, keďže informácie možno poskytovať „len osobám alebo inštitúciám povereným stanovením výšky vyrubených daní, ich inkasovaním, ich vymáhaním alebo sťahovaním v súvislosti s nimi, alebo rozhodovaním o odvolaniach týkajúcich sa takýchto daní v mene zmluvných štátov“.

Simultánne daňové kontroly

43. Ďalším nástrojom zisťovania úplatkov pre zahraničných verejných činiteľov môžu byť simultánne daňové kontroly. Vzorová zmluva OECD o vykonávaní simultánnych daňových kontrol z roku 1992 ustanovuje, že „Hlavným účelom simultánnych daňových kontrol je okrem iného zistiť správnu výšku daňovej povinnosti daňového subjektu v prípade, keď: (...) sú zistené nevykázané príjmy, pranie špinavých peňazí, nezákonné sprostredkovateľské provízie, nelegálne platby a pod.“.

44. Členským krajinám, ktoré uzatvárajú zmluvy o vykonávaní simultánnych daňových kontrol sa pripomína, aby používali modelovú zmluvu OECD o vykonávaní simultánnych daňových kontrol z roku 1992, ktorá ustanovuje najmä, že účelom simultánnych daňových kontrol môže byť zisťovanie správnej výšky daňovej povinnosti v prípadoch, keď boli zistené nevykázané príjmy, pranie špinavých peňazí, nezákonné sprostredkovateľské provízie, nelegálne platby a pod.

KRAJINY BY TU MOHLI UVIESŤ SVOJE VNÚTROŠTÁTNE POSTUPY KONTAKTOVANIA PRÍSLUŠNÉHO ORGÁNU A ODKAZ NA SVOJE SMERNICE O VÝMENE INFORMÁCIÍ

9. Kontrolné postupy

45. Účelom tejto časti je poskytnúť usmernenia pre vypracovanie postupu a techník, ktoré by sa mali použiť pri výkone účinnej kontroly, a najmä na zisťovanie úplatkov. Pri identifikovaní podplácania môžu byť užitočné analytické počítačové programy.

Metódy zhromažďovania dôkazov, ktoré sú osobitne relevantné pri zisťovaní úplatkov

46. Medzi tieto metódy patria:

analytické testy ako sú analýza položiek súvahy na zisťovanie veľkých, neobvyklých alebo pochybných účtov. Analytické testy používajú napríklad porovnávanie a vzťahy na izolovanie účtov a transakcií, ktoré by sa mali ďalej preskúmať, resp. na rozhodovanie o tom, či je potrebné ďalšie zisťovanie,

dokumentácia, napr. kontrola účtovných kníh a evidencie daňového subjektu na zistenie ich obsahu, presnosti a opodstatnenosti položiek vykázaných v daňovom priznaní,

zisťovanie, napríklad pohovor s daňovým subjektom alebo (ak to zákon umožňuje) s tretími osobami. Informácie od tretích osôb môžu potvrdiť alebo overiť presnosť informácií predložených daňovým subjektom,

testovanie ako spätné sledovanie transakcií na zistenie, či sú v účtovných knihách daňového subjektu správne zaevidované a spočítané.

10. Pohovory

Účel

47. Pohovory v rozsahu, ktorý zákon pri výkone daňových kontrol povoľuje, poskytujú informácie o predchádzajúcom finančnom vývoji daňového subjektu, o jeho podnikateľských činnostiach a účtovných knihách a evidencii. Pohovory sa využívajú na získanie informácií potrebných na kvalifikované

rozhodnutie o rozsahu/hĺbke kontroly a na riešenie problematických otázok. Pohovory sa tiež využívajú na získanie stôp, vyvodenie informácií a stanovenie dôkazov.

48. Ústne svedectvo je významným faktorom pri riešení daňových prípadov, a najmä pri identifikovaní úplatkov, keďže môže poskytnúť také informácie, ktoré by sa inak z fyzickej dokumentácie získať nedali, ako aj relevantné informácie nevyjadrené v daňovom priznaní.

S kým vykonávať pohovory

49. Pohovory zamerané na zisťovanie podvodov a podplácania by sa mali vždy viesť s osobami, ktoré majú najviac informácií o celkovej finančnej situácii a minulosti kontrolovanej osoby alebo subjektu, ako je generálny riaditeľ, vrchný finančný riaditeľ, funkcionár zodpovedný za medzinárodné operácie, funkcionár zodpovedný za vládne aktivity, riaditelia, ktorí nie sú najvyššími výkonnými predstaviteľmi spoločnosti, ale pôsobia v kontrolných orgánoch, prípadne plnia podobné povinnosti a ďalšie osoby podľa potreby.

Dokumentovanie pohovorov

50. Po vykonaní pohovoru môžu kontrolóri vypracovať zápis z pohovoru, v ktorom uvedú dátum, čas, miesto a zoznam prítomných osôb, ako aj to, čo z pohovoru vyplynulo. Daňový kontrolór by mal v zápise uviesť dátum vyhotovenia a podpísať ho. Zápis by sa mal založiť do spisu prípadu. To môže byť užitočné pre daňovú kontrolu a vtedy, ak daňový kontrolór má zákonnú povinnosť informovať príslušné orgány prokuratúry o prípadoch podplácania.

Techniky vedenia pohovorov

51. Osobitnú pozornosť by mala byť venovaná technikám vedenia pohovorov. Je dôležité, aby pohovor vždy riadil daňový kontrolór, a to najmä vtedy, ak má podozrenie z podplácania. Kontrolóri by mali stanoviť tempo a smerovanie pohovoru. Je dôležité priebežne hodnotiť, či daňový subjekt smeruje k relevantným informáciám alebo iba zavádza.

Stavba otázok

52. Pri vedení pohovoru s daňovníkom možno používať štyri typy otázok otvorené, zatvorené, hĺbkové a navádzajúce. Daňový kontrolór rozhoduje, ktorý typ otázok je na zisťovanie nelegálnych platieb alebo úplatkov najvhodnejší.

Typ	Popis
Otvorené otázky	Otázky sú formulované tak, aby vyžadovali obsahlu odpoveď. Sú určené na získanie údajov o minulosti alebo o sérii udalostí, alebo popisu. Dávajte otvorené otázky o podnikateľskej činnosti daňového subjektu. Výhodou tohto typu otázok je poskytnutie všeobecného prehľadu o určitom aspekte minulosti daňového subjektu. Nevýhodou tohto typu otázok je možnosť zavádzania.

Typ	Popis
Zatvorené otázky	Otázky sú vhodnejšie pri zisťovaní jednoznačných informácií ako sú dátumy, mená a sumy. Tieto otázky sú konkrétne a priame. Zatvorené otázky kladte pri zisťovaní východiskových informácií ako sú platby zahraničným verejným činiteľom. Zatvorené otázky sú užitočné vtedy, keď daňový subjekt len s ťažkosťami presne odpovedá. Sú tiež užitočné na vyjasnenie odpovedí na otvorené otázky. Nevýhodou zatvorených otázok je obmedzenie odpovede presne na to, na čo ste sa pýtali a môže u daňového subjektu vyvolať pocit nepohody.
Hĺbkové otázky	Hĺbkové otázky kombinujú prvky otvorených a zatvorených otázok. Používajú sa na hlbšie preskúmanie danej problematiky. Napríklad pri rozoberaní výdajov daňového subjektu na konzultácie sa spýtajte: „Aký je podnikateľský účel týchto nákladov?“ Výhodou tohto typu otázok je, že odpoveď daňového subjektu je usmernená, ale nie je obmedzená.
Navádzajúce otázky	Navádzajúce otázky naznačujú, že osoba, ktorá dáva otázky už dospela k predbežnému záveru, prípadne vyjadrujú, čo chce táto osoba počuť. Obmedzte používanie navádzajúcich otázok. Používajte ich vtedy, keď chcete dosiahnuť potvrdenie, keďže odpoveď je vyjadrená vo forme otázky. Napríklad: „Takže faktúry na svoje výdavky na konzultačné služby nevidujete?“

KRAJINY BY TU MOHLI UVIESŤ ODKAZY NA SVOJE VNÚTROŠTÁTNE PRAVIDLÁ VEDENIA POHOVOROV S DAŇOVÝM SUBJEKTOM PRI DAŇOVÝCH KONTROLÁCH

11. Vyhodnocovanie interného ekonomického riadenia daňového subjektu

53. Interné ekonomické riadenie je definované ako „politika a postupy daňového subjektu zamerané na identifikáciu, oceňovanie a ochranu podnikateľských operácií a predchádzanie dôležitým nepresnostiam vo finančných informáciách“. Vyhodnocovanie interného ekonomického riadenia daňového subjektu je potrebné na zistenie spoľahlivosti účtovných kníh a evidencie, ktorá je relevantná najmä vtedy, ak existuje podozrenie z podvodu alebo podozrivých platieb. Vyhodnocovanie interného ekonomického riadenia je potrebné na stanovenie zodpovedajúcich kontrolných techník, ktoré treba pri výkone daňovej kontroly použiť.

Kľúčové kroky pri vyhodnocovaní vnútorného riadenia

54. Vyhodnocovanie vnútorného riadenia možno popísať ako analýzu kontrolóra na oboznámenie sa s celým fungovaním podniku a jeho zdokumentovania. Kľúčovými krokmi pri vyhodnocovaní sú oboznámenie sa s riadiacim prostredím, systémom vedenia účtovníctva a riadiacimi postupmi.

Riadiace prostredie

55. Prvou oblasťou, s ktorou sa daňový kontrolór má oboznámiť, je riadiace prostredie podniku. Riadiace prostredie tvorí množstvo faktorov, ktoré ovplyvňujú politiku a postupy podniku. Také faktory, ako sú filozofia a štýl činnosti manažmentu, organizačná štruktúra, politika vo vzťahu k pracovníkom a vonkajšie vplyvy na podnik, môžu tiež naznačovať potenciálne podplácanie. Na vyhodnotenie riadiaceho prostredia je potrebné, aby kontrolóri podrobne pochopili spôsob fungovania podniku.

Účtovníctvo

56. Druhou kľúčovou oblasťou, s ktorou sa musia kontrolóri oboznámiť, je systém vedenia účtovníctva. Získavanie poznatkov o účtovníctve poskytuje informácie o mnohých transakciách daňového subjektu.

57. Kontrolóri musia získavať informácie o tom, aké sú každodenné činnosti podniku vo vzťahu k zákazníkom, dodávateľom, manažmentu, obchodnej činnosti, vykonávanej práci, stanovovaniu cien, umiestneniu, zamestnancom, používaným aktívam, výrobe a vedeniu evidencie.

Riadiace postupy

58. Riadiace postupy predstavujú politiku a postupy zavedené manažmentom na dosahovanie cieľov podniku. Riadiace postupy predstavujú metódy zavedené na zabezpečenie zamýšľaného fungovania podniku. Prvotným kontrolným postupom, ktorý by mal daňových kontrolórov zaujímať, je rozdelenie povinností. Ak sa rozdelenie povinností vykoná správne, obmedzuje u jednotlivých pracovníkov príležitosti jednak na dopúšťanie sa chýb alebo nepoctivých úkonov, napríklad vyplácania úplatkov, v rámci bežného plnenia svojich povinností, a jednak na ich zatajenie.

12. Osobitné kontrolné postupy

59. Pri voľbe hĺbkových analýz, ktoré sa majú do kontroly zahrnúť a pri stanovovaní postupov, ktoré sa majú použiť, by mal vedúci daňového kontrolóra myslieť na účel analýzy, na hĺbku, ktorá sa má dosiahnuť a na to, ako sa má analýza riadiť.

60. Konkrétny cieľ hĺbkovej analýzy by mal byť dobre zadaný v špeciálnom prípadovom kontrolnom pláne. Napríklad cieľom určitej hĺbkovej analýzy môže byť identifikácia platieb verejným činiteľom. Analýza by sa mala zamerať na účet alebo účty, pri ktorých je najvyššia pravdepodobnosť, že obsahujú transakcie s podnikmi, u ktorých historicky existuje vysoká pravdepodobnosť podplácania.

Podplácanie možno zistiť v ktoromkoľvek podnikovom sektore. Úplatky boli často odhalené v odvetviach, kde je kľúčovým prvkom technické know-how. Ďalším spoločným aspektom môže byť nutnosť povolenia vlády na vykonávanie činnosti. Medzi tieto odvetvia patria ropný ťažobný prieskum, stavebníctvo a výroba. Niektoré príklady zahŕňajú investície do infraštruktúry v telekomunikáciách a výstavby elektrární. Ďalej je uvedený príklad podplácania pri ropnom ťažobnom prieskume.

61. Funkcionári spoločnosti, zaoberajúcej sa ropným ťažobným prieskumom a produkciou surovej ropy a zemného plynu, schválili platby pre zástupcu svojej zahraničnej pobočky, ktorý ich odovzdal zahraničným vládny činiteľom s cieľom motivovať ich k priaznivým vládny rozhodnutiam o danej zahraničnej pobočke. Tieto platby boli maskované tak, že boli na ne vystavené doklady a zaúčtované ako platby za nákup a opravy zariadení.

Čierne fondy

62. Táto časť prezentuje techniky auditu a kontrol zameraných na dodržiavanie zákonných požiadaviek, ktoré majú pomôcť pri zisťovaní a skúmaní firemných „čiernych fondov“ či iných systémov a ich prípadného používania na obchádzanie daňových zákonov alebo vyplácanie úplatkov verejným činiteľom. Tieto systémy vytvárania tajných čiernych fondov a úmyselného skresľovania zdaniteľných príjmov právnických osôb sú pre daňové zákony jednotlivých krajín veľkým problémom.

Definícia

63. Firemné čierne fondy sú účty alebo skupiny účtov, ktoré sa vo všeobecnosti vytvárajú prostredníctvom komplikovaných systémov mimo bežného interného ekonomického riadenia podniku na krytie politických príspevkov, úplatkov, nelegálnych sprostredkovateľských provízií, osobných výdavkov funkcionárov spoločnosti alebo iných nelegálnych činností. Do týchto systémov sú spravidla zapojení najvyšší funkcionári podniku a tieto systémy sa realizujú prostredníctvom rôznych transakcií s využitím domácich aj zahraničných pobočiek.

Príklady

- Obvyklým postupom pri systémoch operujúcich v zahraničnej oblasti je, že domáca materská spoločnosť použije zahraničnú pobočku, zahraničného konzultanta alebo zahraničný bankový účet na „prepranie“ peňazí tak, aby bolo možné vytvoriť hotovosť a presunúť ju späť do domácej materskej spoločnosti na vytvorenie čierneho fondu na platby pre domácich verejných činiteľov. V prípade platieb zahraničným verejným činiteľom by sa prostriedky nepresúvali späť do pôvodnej krajiny.
- Čierny fond vytvorený z rabatov od zahraničného právneho poradcu. Zahraničný právny poradca, ktorý domácej spoločnosti poskytoval aj legálne konzultačné služby, zaúčtuje spoločnosti vyššie sumy a potom peniaze prevedie späť do pokladne v hotovosti.
- Funkcionárom alebo kľúčovým zamestnancom sa vyplatia dodatočné odmeny na základe ich prísľubu, že určitým percentom z prémie alebo pevne stanovenou čistou čiastkou (po odpočítaní dane z príjmov) prispejú na politické účely alebo na podplatenie.
- Nadhodnotenie podnikového majetku. Podnikateľský subjekt nadobudne nehnuteľný alebo osobný majetok za cenu vyššiu, ako je reálna tržobná hodnota. Presahujúca čiastka sa odpočíta ako rabat alebo sprostredkovateľská provízia a iniciátor systému ju použije na vyplácanie príspevkov pre politickú organizáciu alebo platieb pre verejného činiteľa.
- Príspevky sa vyplácajú právnickým firmám, ktoré slúžia ako sprostredkovatelia tak, že ukladajú peniaze na správčovské účty, z ktorých sa vyplácajú čiastky výboru pre politickú kampaň podľa určenia funkcionárov spoločnosti, ktorá poskytla príspevok alebo z ktorých sa vyplácajú čiastky verejnému činiteľovi.

Postupy pre zisťovanie nepoctivých platieb podnikovým úradníkom

64. Existujú aj priame otázky, ktoré môže daňový kontrolór položiť pri zisťovaní úplatkov. V každom prípade vedúci daňového kontrolóra rozhodne o tom, či sa majú vybraným podnikovým funkcionárom, kľúčovým zamestnancom či iným osobám otázky 1 až 5 uvedené v dodatku č. 1 položiť, alebo nie. V situáciách, keď boli tieto otázky zodpovedané v rámci predchádzajúcej kontroly, by sa mali pri rozhodovaní o tom, či sa majú tieto otázky položiť v ďalších rokoch, vziať do úvahy usmernenia uvedené v dodatku č. 2.

65. Doplnujúce otázky možno položiť vtedy, keď to odpoveď na niektorú otázku alebo skutočnosť a okolnosti daného prípadu vyžadujú; pri príprave takýchto otázok však treba zvážiť využitie pomoci daňového poradcu.

66. Vybranými osobami, ktorým sa budú otázky klásť, by mali byť súčasní alebo bývalí zamestnanci alebo riaditelia, ktorí pravdepodobne majú alebo mali dostatočnú právomoc, dosah alebo vedomosti vo

vzťahu k podnikovým činnostiam, aby mohli vedieť o prípadnom zneužívaní podnikových finančných prostriedkov. K nim by patrili napríklad generálny riaditeľ, vrchný finančný riaditeľ, funkcionár zodpovedný za medzinárodné operácie, funkcionár zodpovedný za vládne aktivity, riaditelia, ktorí nie sú najvyššími výkonnými predstaviteľmi spoločnosti, ale pôsobia v kontrolných orgánoch, prípadne plnia podobné povinnosti a ďalšie osoby podľa potreby.

67. Vybranej osobe, ktorej sa majú položiť otázky, by malo byť zrejmé, že pojem „podnik“, resp. „spoločnosť“, zahŕňa u kontrolovaného daňového subjektu každú jeho pobočku, materskú spoločnosť alebo filiálku, ako aj spoločný podnik, partnerstvo, správcovskú spoločnosť alebo združenie, v ktorom má takýto podnik/spoločnosť majetkový podiel. Osobe, ktorej sa kladú otázky, by sa malo oznámiť, na ktoré roky sa otázky vzťahujú.

68. Roky, o ktorých treba odpovedať, sa stanovujú individuálne podľa konkrétnych prípadov.

69. Spôsob kladenia otázok, lehoty na ústne odpovede a lehoty na prevzatie písomných a osvedčených odpovedí stanovujú hlavný kontrolór.

70. Ak nejaká osoba odmietne odpovedať na niektorú z otázok kontrolóra alebo odmietne potvrdiť písomné vyjadrenie prisáznym, alebo čestným vyhlásením tam, kde to zákon umožňuje, možno použiť voči danej osobe súdne nariadenie, a tak svedectvo získať.

71. Ak sú niektoré z týchto otázok zodpovedané kladne, všetky podrobnosti súvisiace s transakciou by sa mali zabezpečiť. Odpovede na všetky otázky sa budú posudzovať spoločne s ostatnými dostupnými informáciami. Pokiaľ je potrebné ďalšie objasnenie, vykonajú sa nasledujúce pohovory.

Dotazník určený na použitie pri kontrolách (pokiaľ to vnútroštátny právny poriadok umožňuje)

72. Nasledujúce otázky možno položiť najprv v spojitosti s kontrolou daňových povinností spoločnosti:

- môžete uviesť svoju pozíciu v spoločnosti a svoju konkrétnu oblasť pôsobnosti. Otázky sa však neobmedzujú len na poznatky získané v priebehu vašej oficiálnej pôsobnosti, ale mali by ste ich zodpovedať na základe vašich vedomostí, presvedčenia a poznatkov získaných z akéhokoľvek zdroja,
- vzhľadom na postihy za prípadné krivé svedectvo by ste mali uviesť, ¹⁾ že odpovede sú podľa vášho presvedčenia vo všetkých dôležitých aspektoch pravdivé a správne. K svojim odpoveďiam môžete pripojiť podrobné vysvetľujúce informácie. Ak nie ste si istý/á, či určitá transakcia patrí pod predmet danej otázky, môžete danú záležitosť prekonzultovať s daňovým kontrolórom. Ak ste na základe konzultácie presvedčený/á, že nejaká odpoveď vyžaduje bližšie vymedzenie, mali by ste jasne uviesť povahu takého vymedzenia.

Poznámka:

Ak daňový kontrolór dospeje k záveru, že vyjadrenie je nejednoznačné alebo nezmyselné, alebo ak odpoveď na niektorú otázku vyžaduje ďalšie informácie, môže položiť ďalšie otázky, aby sa na ne odpovedalo.

1) Postihy za krivé svedectvo nemusia existovať vo všetkých právnych systémoch.

73. Odkazy na spoločnosť uvedené v tomto dotazníku predstavujú odkazy nielen na danú spoločnosť, ale aj na každú jej pobočku, materskú spoločnosť alebo filiálku, ako aj spoločný podnik, partnerstvo, správcovskú spoločnosť alebo združenie, v ktorom má táto spoločnosť majetkový podiel.

Príloha 1: Dotazník určený na použitie pri kontrolách

Poskytla spoločnosť, niektorý jej funkcionár, zamestnanec alebo akákoľvek iná osoba konajúca v jej mene či už priamo alebo nepriamo počas obdobia od _____ do _____ nejaký úplatok, sprostredkovateľskú províziu či inú platbu obdobnej povahy, či už legálnu alebo nelegálnu akejkoľvek súkromnej alebo verejnej, domácej alebo zahraničnej osobe v akejkoľvek forme, či už peňažnej, vo forme majetku alebo služieb na získanie zvýhodneného prístupu k zrealizovaným obchodným transakciám, alebo za už získané špeciálne výhody?
Boli v období od _____ do _____ finančné prostriedky alebo majetok spoločnosti akejkoľvek povahy priamo alebo nepriamo venované, požičané alebo poskytnuté nejakej domácej alebo zahraničnej vláde, jej organizačnej zložke, politickej strane, politickému kandidátovi, alebo politickému výboru, prípadne na účely opozície proti takému subjektu?
Dostal v období od _____ do _____ nejaký funkcionár, zamestnanec, dodávateľ alebo zástupca spoločnosti od spoločnosti nejakú priamu alebo nepriamu odmenu za čas venovaný činnosti v prospech nejakej domácej alebo zahraničnej vlády, jej organizačnej zložky, politickej strany, politického kandidáta, alebo politického výboru, prípadne činnosti v rámci opozície proti takému subjektu, alebo náhradu za výdavky vzniknuté pri takejto činnosti?
Poskytla spoločnosť priamo alebo nepriamo v období od _____ do _____ nejaký dar, pôžičku alebo platbu niektorému funkcionárovi alebo zamestnancovi spoločnosti alebo inej osobe za príspevky priamo alebo nepriamo poskytnuté v prospech nejakej domácej alebo zahraničnej vlády, jej organizačnej zložky, politickej strany, politického kandidáta, alebo politického výboru, prípadne na účely opozície proti takému subjektu?
Viedla spoločnosť alebo iná osoba či subjekt konajúci v jej mene v období od _____ do _____ nejaký domáci alebo zahraničný bankový účet alebo akýkoľvek iný účet, ktorý nebol uvedený v účtovných knihách a v evidencii spoločnosti, prípadne nebol uvedený, nazvaný alebo označený pod menom spoločnosti?

Príloha 2: Návod na používanie dotazníka o podnikových čiernych fondoch pri kontrolách v nasledujúcich rokoch

Pri predchádzajúcich kontrolách boli otázky najproduktívnejšie v prípadoch súvisiacich s nadnárodnými spoločnosťami s významnými zahraničnými aktivitami. Pri rozhodovaní o tom, či sa majú otázky v nasledujúcich rokoch položiť, treba zvážiť nasledujúce faktory:

Či v minulosti spoločnosť uskutočňovala nekalé platby alebo sa podieľala na nejakej činnosti súvisiacej s čiernymi fondmi.
Či súčasné informácie naznačujú existenciu alebo vysokú pravdepodobnosť nelegálnych platieb, alebo činnosti súvisiace s čiernymi fondmi.
Či je o konkurentoch alebo iných subjektoch v rámci rovnakého odvetvia známe, že vykonávali nepoctivé platby, alebo činnosť súvisiacu s čiernymi fondmi.
Rozsah riadiacich opatrení uplatňovaných v spoločnosti s cieľom zabrániť nelegálnym platbám alebo vytváraniu čiernych fondov.
Rozsah preverovacích činností vykonávaných internými alebo externými audítormi vo vzťahu k realizácii nelegálnych platieb, alebo k vytváraniu čiernych fondov.
Účinná firemná politika týkajúca sa nelegálnych platieb alebo vytvárania čiernych fondov.
Či spoločnosť vyrába výrobky, ktoré sa predávajú na silnom konkurenčnom trhu, najmä také, ktoré podliehajú prísnej vládnej kontrole.
Či spoločnosť realizuje významné transakcie s vládnymi orgánmi na všetkých úrovniach či už domácimi alebo zahraničnými, alebo vyvíja činnosti so zahraničnými organizáciami s pôsobnosťou podobnou pôsobnosti vlády.
Či má spoločnosť autonómny zahraničný subjekt s malým alebo žiadnym riadiacim vplyvom domácej materskej spoločnosti.
Či spoločnosť uskutočnila významnú akvizíciu alebo nastala významná zmena v jej vlastníckej štruktúre, v manažmente, alebo v type podnikateľských činností, ktoré uskutočňuje.
Či kontrola odhalila nejaké pokusy o zatajenie zjavne nepoctivých činností alebo situácie spojené s neobvyklými povoleniami, ktoré obchádzajú bežné postupy.
Akékoľvek iné faktory, keď podľa názoru hlavného kontrolóra môže byť kladenie týchto otázok primerané.
Pri zvažovaní, či majú byť otázky položené, nie je určujúci žiadny jednotlivý faktor ani kombinácia faktorov. Rozhodnutie o tom, či otázky treba položiť alebo nie, vychádza z vlastného zdravého úsudku hlavného kontrolóra, ktorý berie tieto usmernenia do úvahy ako celok. Dôvody na položenie alebo nepoloženie otázok by mal v pracovnej dokumentácii kontrolór podrobne vysvetliť.

13. Sledovanie úplatkov - štandardný formulár pre daňových kontrolórov na ohlasovanie zistených úplatkov riaditeľstvu

74. Správcovia daní možno budú mať záujem zriadiť vo svojom ústrednom oddelení kontroly systém na sledovanie úplatkov zistených pri daňových kontrolách. Daňoví kontrolóri by sem mohli posielat' zozbierané informácie o zistených úplatkoch na vytvorenie databázy, ktorá by mohla slúžiť na štatistické účely, ako aj na zisťovanie trendov, a tiež pomáhať pri plánovaní kontrol. Uvedený formulár je navrhnutý na zjednodušenie systému ohlasovania. Možno ho upraviť podľa potrieb a špecifik jednotlivých krajín.

Formulár pre daňových kontrolórov na ohlasovanie zistených úplatkov riaditeľstvu

(Prílohy k tejto správe sú nepovinné)

Časť I. Prípadová kontrola:

1a. Postup: Začať Aktualizovať

1b. Typ správy: Poskytovateľ Príjemca

1c. Meno (názov), DIČ a adresa poskytovateľa alebo príjemcu

1d. Číslo prípadu: _____

1e. Dátum zápisu (dd.mm.rrrr): _____

Časť II. Príjemca správy (vyplňa ústredný daňový orgán danej krajiny, ktorý monitoruje podplácanie)

2a. Kontaktná osoba:

2b. Adresa:

2c. Telefónne číslo:

2d. Faxové číslo:

2e. E-mailová adresa:

Časť III. Zdroj správy

3a. Kontaktná osoba:

3.b Adresa:

3c. Telefónne číslo:

3d. Faxové číslo:

3e. E-mailová adresa:

Časť IV. Identifikačné údaje prípadu:

	Poskytovateľ:	Príjemca:
4a. Štát:		
4b. Odvetvie: Výroba, stavebníctvo a pod.		
4c. Veľkosť podniku (majetok):		
4d. Pozícia (úradník, funkcionár a pod.):		
4e. Príslušný daňový rok:		
4f. Vyšetovaný/é delikt/y:	Občianskoprávne <input type="checkbox"/>	Trestnoprávne <input type="checkbox"/>
	Zatiaľ neurčené <input type="checkbox"/>	
4g. Stručný popis deliktu/ov:	_____	

4h. Spôsoby poskytnutia úplatku: (hotovosť, majetok, úhrada presahujúca reálnu trhovú hodnotu tovaru alebo služieb a pod.)	_____	

4i. Hodnota úplatku (uved'te menu)		
4j. Výška dane ovplyvnenej deliktom (uved'te menu):		
	Občianskoprávny _____	
	Trestnoprávny _____	

Správa o podplácaní

Časť V. Spôsob zistenia

	Poskytovateľ:	Príjemca:
5a. Nepriznané príjmy	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5b. Falošné náklady na podnikateľskú činnosť	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5c. Falošný alebo pozmenený výkaz, doklad, faktúra	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5d. Falošné účtovné zápisy, dvojitá evidencia účtovných kníh	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5e. Analytické testy, pohovory a pod.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5f. Bankový účet/fond	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5g. Fiktívni zamestnanci	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5h. Pranie špinavých peňazí/devízové delikty	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5i. Povinné nahlasovanie platieb (provízie, konzultanti, licenčné poplatky a pod.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5j. Informácie od iných štátnych inštitúcií	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5k. Informácie od zmluvných partnerov (pozri č. VII)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5l. Iné _____		
5m. Daňové raje (áno/nie) _____ Krajina _____		
Stručný popis spôsobu zistenia _____		

Časť VI. Stav prípadu:

Súčasný stav:	Poskytovateľ:	Príjemca
	6a. Otvorený <input type="checkbox"/>	6c. Otvorený <input type="checkbox"/>
	6b. Uzavretý <input type="checkbox"/>	6d. Uzavretý <input type="checkbox"/>
Stručný popis stavu _____		

Časť VII. Výmena informácií so zmluvným partnerom:

Uskutočnila sa nejaká výmena informácií?

7a. Áno

7b. Nie

7c. Ak áno, uveďte boli informácie poskytnuté:

7d. na požiadanie

7e. spontánne

7f. automaticky

7g. Krajina, ktorá informácie poskytla: