

CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



# **OECD VADOVAS MOKESČIŲ INSPEKTORIAMS: PAPIRKINĖJIMAS**

**OECD Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners  
Language: Lithuanian**





## SANTRAUKA

Šis dokumentas – tai viena iš priemonių, numatytų 1996 metų OECD Rekomendacijoje dėl kyšių, duodamų užsienio valstybių pareigūnams, atskaitymo mokesčių tikslais (C(96)27/FINAL).

Įstatymai, pagal kuriuos negalima atskaityti kyšių mokesčių tikslais, didele dalimi atgrasina užsienio valstybių pareigūnus nuo papirkinėjimo, tačiau negalima pamiršti tokių įstatymų praktinio įgyvendinimo. Jų veiksmingumą lemia priemonės, kurios priimamos tam, kad užtikrintų įstatymų laikymąsi.

Daugeliui valstybių priėmus įstatymus, neleidžiančius atskaityti užsienio pareigūnams duodamų kyšių mokesčių tikslais, Fiskalinių reikalų komitetas nusprendė toliau tęsti su tokių įstatymų įgyvendinimu susijusį darbą ir sukurti mokomąją priemonę – vadovą, kuris padėtų mokesčių inspektoriams nustatyti įtartinus mokėjimus, kurie gali būti kyšiais. Šio mokesčių inspektoriams skirto vadovo tikslas – padėti šalims supažindinti mokesčių inspektorius su papirkinėjimui naudojamais metodais ir suteikti jiems galimybę aptikti ir nustatyti ne tik užsienio valstybių, bet ir šalies pareigūnams duodamus kyšius. Vadove pateikiama naudingos teisinės aiškinamosios informacijos bei praktinių patarimų apie papirkinėjimo požymius, apklausos metodus, taip pat mokesčių audito metu nustatytų papirkinėjimo pavyzdžių (apie kuriuos buvo pranešta anonimiškai). Be to, šiame vadove rasite ir tipinę mokesčių inspektoriaus ataskaitos formą, kuria naudojantis lengviau kontroliuoti tendencijas ir vertinti riziką.

Šis vadovas gali praversti kaip mokomoji mokesčių pareigūnų priemonė; be to, valstybės gali juo pasinaudoti, kurdamos savo vadovus, atsižvelgdamos į savo šalies specifines aplinkybes. Šiuo tikslu, vadove yra nurodoma, kur šalys galėtų įrašyti specifinę informaciją. Jį taip pat galima naudoti egzaminų metu. Galiausiai komitetui ši priemonė gali padėti skatinant 1996 metų OECD Rekomendacijos dėl kyšių, duodamų užsienio valstybių pareigūnams, atskaitymo mokesčių tikslais įgyvendinimo narėmis nesančiose valstybėse.

## TURINYS

SANTRAUKA.....	3
OECD VADOVAS MOKESČIŲ INSPEKTORIAMS: PAPIRKINĖJIMAS.....	5
1. Paaikškinamojo pobūdžio informacija apie iniciatyvą prieš papirkinėjimą.....	5
2. Atitinkamos šalių vidaus mokesčių nuostatos.....	6
3. Papirkimo apibrėžimas.....	6
4. Mokesčių inspektorių pareiga pranešti arba nepranešti apie nustatytus papirkimo atvejus šalies teisėsaugos institucijoms.....	6
Konkrečios normos, jei tokių yra, dėl įrodinėjimo naštos esant prielaidai apie nelegalius mokėjimus ..	7
5. Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai.....	7
5.1 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai: išlaidos arba atskaitymai.....	7
Mokėjimo metodai.....	7
5.2 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai: fiktyvūs darbuotojai.....	9
5.3 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai – apskaita ir įrašai.....	10
5.4 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai -- mokesčio mokėtojo elgesys.....	10
5.5 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai - -slėpimo metodai.....	11
5.6 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai - kai kuriose šalyse privalomas informavimas apie sumokėtus komisinius ir panašius mokėjimus.....	11
6. Patikrinimo planas ir kontroliniai patikrinimai.....	12
7. Informacija iš kitų valstybės įstaigų.....	12
8. Informacija iš mokesčių sutarčių partnerių.....	12
Dvišaliai mokesčių patikrinimai.....	13
9. Patikrinimų būdai.....	13
Kvėšiams nustatyti ypač svarbių įrodymų surinkimo metodai:.....	14
10. Apklauso: tikslas.....	14
Kas turi būti apklausiamas.....	14
Apklauso įforminimas.....	14
Apklauso metodai.....	15
Klauso formuluavimas.....	15
11. Mokesčio mokėtojo vidaus kontrolės vertinimas.....	15
Pagrindiniai vidaus kontrolės vertinimo elementai.....	16
Kontrolės sistema.....	16
Apskaitos sistema.....	16
Kontrolės procedūros.....	16
12. Specialios tyrimo procedūros.....	16
Papirkinėjimui skirtos lėšos.....	17
Neteisėtų bendrovės mokėjimų procedūros.....	17
Klauso sąrašas, kurį galima naudoti patikrinimo metu (jei leidžiama pagal nacionalinius įstatymus) .	18
1 priedas: Klauso sąrašas, kurį galima naudoti patikrinimo metu.....	19
2 priedas: Klausimai, kuriuos galima būtų pateikti kitų metų patikrinimo metu, norint išsiaiškinti, ar bendrovė turi papirkinėjimui skirtų lėšų.....	19
13. Papirkinėjimo stebėseną (monitoringas): vadovybei teikiamų mokesčių inspektorių ataskaitų apie nustatytus papirkinėjimo atvejus forma.....	20
Vadovybei teikiamos mokesčių inspektorių ataskaitos apie išsiaiškintus papirkinėjimo atvejus forma.....	21

## OECD VADOVAS MOKESČIŲ INSPEKTORIAMS: PAPIRKINĖJIMAS

Šio vadovo tikslas – supažindinti šalių mokesčių inspektorius su papirkinėjimui naudojamais metodais ir suteikti jiems priemonių, padedančių atsekti ir nustatyti ne tik užsienio, bet ir šalies pareigūnams duodamus kyšius. Šį vadovą šalys gali įtraukti ir į savo mokymo programas, pateikti ją mokesčių pareigūnams, naudoti egzaminų metu ar atsižvelgti, kurdamos šalies specifines aplinkybes atspindinti vadovą.

### 1. Paaškinamojo pobūdžio informacija apie iniciatyvą prieš papirkinėjimą

1. Papirkinėjimas tarptautiniuose verslo sandoriuose kelia didelį moralinį ir politinį susirūpinimą, reikalauja didelių išlaidų bei trukdo tarptautinės prekybos ir investicijų plėtrai, padidindamas sandorių kainą ir iškraipydamas konkurencijos sąlygas. Kyšių apmokestinimo tvarka tokią iškraipymą gali dar labiau sustiprinti.

2. 1997 metais OECD valstybės narės ir kelios narėmis nesančios valstybės derybų metu priėmė Konvenciją dėl kovos su užsienio valstybių pareigūnų papirkinėjimu tarptautiniuose verslo sandoriuose. Konvencija įsigaliojo 1999 m. vasario 15 d. Ją yra pasirašiusios visos OECD valstybės narės ir kelios narėmis nesančios valstybės. Valstybės vidaus pareigūnų papirkinėjimas yra nusikaltimas daugumoje šalių. Prieš priimant šią Konvenciją, užsienio valstybių pareigūnų papirkinėjimas pagal daugelio šalių įstatymus nebuvo laikomas nusikaltimu. Todėl OECD Konvencija prisideda prie bendrų tarptautinių pastangų, kriminalizuojant papirkinėjimą ir mažinant plačiai pasaulio valstybėse paplitusią korupciją. Konvencijos tikslas - sustabdyti papirkinėjimą, kuriuo siekiama gauti tarptautinius verslo sandorius, ir sustiprinti šalių antikorporcines priemones, kuriomis siekiama pagerinti valdymo standartus ir padidinti pilietinės visuomenės aktyvumą. Konvencija įpareigoja ją pasirašiusias valstybes priimti nacionalinius įstatymus, pagal kuriuos užsienio valstybių pareigūnų papirkinėjimas būtų laikomas nusikaltimu. Joje pateikiamas platus valstybės pareigūno apibrėžimas, kuris apima visus valstybės funkcijas vykdančius asmenis. Be to, joje reikalaujama, kad užsienio valstybių pareigūnų papirkinėjimas būtų baudžiamas veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasinančiomis baudžiamąją atsakomybę užtraukiančiomis bausmėmis, prilyginamomis toms, kurios taikomos tų šalių valstybės pareigūnams.

3. Pagrindinis OECD mokesčių politikos padalinys - Fiskalinių reikalų komitetas - siekdamas nustatyti, kokios mokesčių įstatymų nuostatos gali netiesiogiai skatinti užsienio valstybių pareigūnų papirkinėjimą, 1994 metų birželio mėnesį inicijavo valstybių narių mokesčių įstatymų peržiūrą. Komitetas patvirtino, kad jei tokių nuostatų yra ir jeigu pakeitimai padėtų užkirsti kelią užsienio pareigūnų korupcijai, mokesčių administracijos turėtų būti skatinamos tokius pakeitimus daryti.

4. 1996 metų balandžio mėnesį Fiskalinių reikalų komiteto siūlymu OECD priėmė Rekomendaciją dėl kyšių, duodamų užsienio valstybių pareigūnams, atskaitymo mokesčių tikslais (C(96)27/FINAL). Šia Rekomendacija reikalaujama, kad valstybės narės, leidžiančios atskaityti kyšius mokesčių tikslais, peržiūrėtų savo politiką ir tokius atskaitymus uždraustų. Taryba pripažino, kad tai padaryti būtų lengviau, jei užsienio valstybių pareigūnų papirkinėjimas būtų laikomas neteisėtu. Rekomendacijoje Fiskalinių reikalų komitetui pavedama kontroliuoti Rekomendacijos įgyvendinimą ir, palaikant ryšius su narėmis

nesančiomis valstybėmis, skatinti jos įgyvendinimą. Šią Rekomendaciją sustiprino ją pakeistoji bei papildytoji 1997 metų gegužės 23 dienos Tarybos rekomendacija dėl kovos su papirkinėjimu tarptautiniuose verslo sandoriuose. Pastaruoju dokumentu valstybės narės raginamos nedelsiant įgyvendinti 1996 metų Rekomendaciją. Šalims, kurias apima rekomendacija, kriminalizavus užsienio valstybių pareigūnų papirkinėjimą, jos taip pat turėjo priimti mokesčių įstatymų pataisas, neleidžiančias atskaityti kyšių mokesčių tikslais.

5. Daugeliui šalių priėmus įstatymus, neleidžiančius užsienio pareigūnams duodamų kyšių atskaityti mokesčių tikslais, Fiskalinių reikalų komitetas, vadovaudamasis 1996 metų Rekomendacija, nusprendė imtis konkretaus projekto, padedančio užtikrinti jų įgyvendinimą. Komitetas nutarė parengti OECD vadovą užsienio valstybių papirkinėjimo atvejams nustatyti, kuris padėtų mokesčių inspektoriams išaiškinti papirkimo atvejus atliekant mokesčių patikrinimus.

6. Audito vadovai arba mokomosios priemonės įgalina mokesčių administracijas mokyti mokesčių inspektorius geriausių naudotinių būdų ir nurodo, kokių faktų ieškoti patikrinimų metu, norint nustatyti kyšius, kurie neatskaitomi mokesčių tikslais. Tokiose mokomosiose priemonėse mokesčių inspektoriams taip pat yra suteikiama žinių, reikalingų su papirkinėjimu susijusiems sandoriams išaiškinti. Kadangi daugelis valstybių narių jau ruošia mokomasias priemones mokesčių inspektoriams arba svarsto tai daryti, tapo aktualu apsvarstyti klausimus, kurie turėtų būti jose aiškinami.

## **2. Atitinkamos šalių vidaus mokesčių nuostatos**

**ŠIOJE VIETOJE VALSTYBĖS GALĖTŲ NURODYTI MOKESČIŲ ĮSTATYMUS, NELEIDŽIANČIUS ATSKAITYTI UŽSIENIO VALSTYBIŲ PAREIGŪNAMS DUODAMŲ KYŠIŲ MOKESČIŲ TIKSLAIS**

## **3. Papirkimo apibrėžimas**

7. Korupcijos apibrėžimų yra tiek daug, kiek yra skirtingų korupcijos formų. Papirkimas yra konkreti korupcijos forma, kuri gali būti apibrėžta kaip savanoriškas ko nors vertingo davimas, siekiant padaryti įtaką oficialių pareigų vykdymui, kad būtų atlikta kas nors netinkama arba neatlikta tai, kas turėtų padaryta pagal pareigas.

## **4. Mokesčių inspektorių pareiga pranešti arba nepranešti apie nustatytus papirkimo atvejus šalies teisėsaugos institucijoms**

8. Mokesčių inspektorių pareiga pranešti apie nustatytus papirkinėjimo atvejus savo šalies teisėsaugos institucijoms priklauso nuo atitinkamos jų šalies teisinės sistemos. Kai kuriose šalyse mokesčių administracija privalo teikti informaciją policijai, prokuratūrai ir teismams tada, kai, nagrinėdama su mokesčiais susijusį nusikaltimą, nustato papirkimo atvejį. Kitose šalyse to nereikalaujama. Kai informaciją turi teisėsaugos institucijos, ją galima perduoti kolegoms kitoje šalyje pagal tarptautines sutartis dėl tarpusavio teisinės pagalbos.

**ŠIOJE VIETOJE VALSTYBĖS GALĖTŲ ĮRAŠYTI KONKREČIAS NORMAS, SUSIJUSIAS SU MOKESČIŲ INSPEKTORIŲ PAREIGA PRANEŠTI ARBA NEPRANEŠTI APIE NUSTATYTUS PAPIRKIMO ATVEJUS SAVO ŠALIES TEISĖSAUGOS INSTITUCIJOMS**

*Konkrečios normos, jei tokių yra, dėl įrodinėjimo naštos esant prielaidai apie nelegalius mokėjimus*

**ŠIOJE VIETOJE VALSTYBĖS GALĖTŲ ĮRAŠYTI KONKREČIAS SU ĮRODINĖJIMO PAREIGA SUSIJUSIAS NORMAS, JEI JOS SKIRIASI NUO BENDRŲJŲ NORMŲ DĖL ĮRODINĖJIMO PAREIGOS ESANT PAPIRKINĖJIMO PRIELAIDAI**

## **5. Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai**

9. Kyšiams nuslėpti mokesčių mokėtojai paprastai naudoja tokius pačius metodus kaip ir pajamoms nuslėpti. Todėl mokesčių inspektoriai papirkinėjimo įrodymų turės ieškoti taip pat kaip ir sukčiavimo įrodymų. Sąmoningai mokesčių prievoles susimažinantys mokesčių mokėtojai dažnai palieka atpažinimo ženklus (arba rodiklius), galinčius tapti įrodymais.

10. Sukčiavimo požymius gali sudaryti viena arba daugiau tyčinių neteisėtų mokesčių mokėtojo veikų, kuriomis siekiama neteisėtai išvengti mokesčių. Sukčiavimo požymiai gali būti suskirstyti į dvi kategorijas: patvirtinantys požymiai arba patvirtinanti veika. Jei nėra patvirtinančios veikos, sukčiavimas jokiu atveju negali būti konstatuotas. Patvirtinantys požymiai parodo arba reiškia, kad galėjo būti padaryti veiksmai, kuriais siekiama apgauti, ką nors nuslėpti arba pateikti kitaip, nei iš tiesų yra. Patys požymiai neįrodo, kad tam tikras procesas įvyko; turi būti ir patvirtinanti veika.

11. Patvirtinanti veika - tai veika, įrodanti, kad tam tikras procesas buvo vykdomas tyčia ir stengiantis apgauti, užmaskuoti, nuslėpti, taip pat bandant įvykius padailinti ar padaryti juos neaiškiais, arba pateikti juos kitokiais, nei jie yra iš tiesų. Pavyzdžiui, tam tikrų įrašų neužregistravimas kartu su panašiais įrašais, banko sąskaitų slėpimas, įplaukų neapskaitymas, įplaukų šaltinių slėpimas. Toliau apibūdinami sukčiavimo požymiai yra svarbūs ir nustatant papirkimo atvejus.

### **5.1 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai: išlaidos arba atskaitymai**

12. Tai gali būti žymus atskaitymų padidinimas arba fiktyvių atskaitymų reikalavimas.

### **Mokėjimo metodai**

13. Toliau pateikiami kai kurie pinigų pervedimo valstybės pareigūnams metodai. Jie nėra nauji. Be to, jų sąrašas nėra baigtinis. Tad norint nustatyti valstybės pareigūnų korupcijos atvejus, reikia pasitelkti vaizduotę.

14. Lėšų legalizavimas per teisėtą verslą. Valstybės pareigūno kontroliuojama firma sumoka didelę pinigų sumą nesusijusiai korporacijai ir gauna fiktyvias sąskaitas-faktūras už tariamas konsultacijas. Korporacija, savo ruožtu, išduoda čekius vienam iš savo darbuotojų, kuris vėliau, padedamas banko darbuotojo, pateikia čekius ir gauna grynuosius pinigus. Grynieji pinigai gražinami pirmosios korporacijos pareigūnams, kurių tarpe yra tas minėtasis valstybės pareigūnas.

15. Lėšų pervedimas per neegzistuojantį verslą. Čekiams išgryninti atidaroma banko sąskaita fiktyviu vardu. Be to, fiktyvaus verslo pavadinimu atspausdintos sąskaitos paruošiamos kaip pirkimų įrodymas; tokiai bendrovei išduoti čekiai deponuojami ir išimami grynieji pinigai.

16. Politinių kampanijų išlaidų apmokėjimas. Vienas netiesioginių politinių įnašų pavyzdžių: politinės kampanijos komitetas arba kandidatas pateikia neapmokėtą sąskaitą už kai kurias kampanijos išlaidas, tokias kaip garso platformų nuoma arba skelbimų, plakatų spausdinimą, t.t.

17. Netiesioginiai mokėjimai valstybės pareigūnams. Išaiškinta, kad vienas iš netiesioginių mokėjimų valstybės pareigūnams būdų yra mokėjimai teisinių paslaugų įmonei. Tokiu atveju teisininkas veikia tik kaip tarpininkas, kuriam išduodami čekiai už tariamai suteiktas teises paslaugas. Mokėjimai deponuojami teisininko patikos sąskaitose ir iš šių sąskaitų mokėjimai yra atliekami valstybės pareigūnui. Panašiai mokama per viešųjų ryšių, reklamos arba buhalterines firmas.

18. Dar vienas iš nustatytų netiesioginio papirkimo būdų – mokėjimai pagal prašymą paremti ne pelno siekiantį vieneta, kurį ne verslo vykdymo tikslais yra įsteigęs pareigūnas, esantis tokio vieneto vadovybės nariu.

19. Klientui pateikiama sąskaita, kurios suma viršija rinkos kainą; gautos sumos ir įprastinės kainos skirtumas vėliau sumokamas tarpininkui ir nepadaroma jokios įtakos kompanijos pelnui (sunku išaiškinti tarpininką, kuris retai kada būna nurodytas kompanijos apskaitoje).

20. Bendrovės patirtos išlaidos, kurios sąskaitoje-faktūroje nurodytos kaip išlaidos už prekių saugojimą, bendrovės prekių transportavimo stebėjimą arba įrengimus toje šalyje, kurioje yra rinka.

21. Architektų biuro dalyvavimas įrengiant arba vystant vietos įmonės infrastruktūras; pinigai pervedami į sąskaitas, esančias lengvatinio mokesčio tarifo šalyse arba zonose.

22. Vietoj pajamų bendrovės buhalterinėse knygosose kaip skolos yra nurodomi honorarai. Tariama skola išmokama prieš bendrovės mokestinių metų pabaigą. Mokėjimas atliekamas valdymo bendrovei, esančiai lengvatinio mokesčių tarifo šalyje arba zonoje, kurioje tariamai buvo uždirbtas honoraras. Bendrovės buhalterinėse knygosose neatspindint honorarų kaip pajamų, o valdymo bendrovei – kaip išlaidų, ir nestant įsiskolinimams mokestinių metų pabaigoje, - sunkiau išaiškinti mokėjimus valstybės pareigūnams.

23. Papirkimo atvejams išaiškinti gali būti naudojami ir tradiciniai audito būdai. Tam būtina atidžiai patikrinti įvairius buhalterinius dokumentus, siekiant nustatyti individualių išlaidų teisėtumą bei išnagrinėti kas konkrečiai galėjo lemti sukčiavimą. Ar iš tiesų už tam tikrus mokėjimus buvo teikiamos tam tikros paslaugos; jei taip, ar jos atitinka už jas sumokėtas sumas? Svarbu nepamiršti, kad išmokėjimai ne visuomet yra tokie, kokie atrodo iš pažiūros. Tam, kad tyrimas būtų efektyvus, būtina atlikti išsamią analizę, stengiantis nustatyti, ar išmokėta pagrįstai, ar tai nėra tik būdas arba priemonė pinigams perfiltruoti, kai galutinis pinigų gavėjas yra valstybės pareigūnas.

**24. Profesinės paslaugos.** Dokumentai iš visų šaltinių, įrodantys už profesines paslaugas sumokėtas sumas, turėtų būti įdėmiai išnagrinėti. Svarbu įsitikinti, ar atliktų paslaugų aprašymuose ir paaiškinimuose nėra neatitikimų, ar sumos nėra neįprastai padidintos. Buvo atvejų, kai firmos paprasčiausiai „pirašydavo“ su projektais ir konkrečiais atvejais susijusių išlaidų, kurių suma viršydavo sąskaitų už faktiškai atliktus darbus sumas. Perdidelės sąskaitos buvo naudojamos atgauti lėšoms, kurias firmos mokesčių mokėtojo vardu sutardavo iš anksto ir sumokėdavo politikams arba valstybės pareigūnams. Be to, tokių mokėjimų požymiu gali būti didelės konsultacinės bendrovės sumokėtos sumos, kai sąskaitos nėra labai detalios.

**25. Kelionės ir reprezentacinės išlaidos.** Ištyrus išlaidų sąskaitas, paaiškėjo, kad neteisėti mokėjimai gali būti nurašomi, prisidengiant kelionėmis arba reprezentacija. Todėl pagal darbuotojo išlaidas patvirtinančius dokumentus ir susirašinėjimą buvo nustatinėjamas atrinktų darbuotojų kelionės maršrutas, kruopščiai tikrinama korespondencija bei direktorių valdybos išlaidų kvitai ir taip siekiama išsiaiškinti politinius įvykius, priėmimus ir keliones politiniams įnašams sumokėti. Remiantis minėtais šaltiniais buvo nustatoma mokesčio mokėtojo ištraukimo į neteisėtą politinę veiklą data, laikas ir vieta, o iš mokesčio mokėtojo pateiktų pirminių dokumentų nustatomos visos su kiekvienu konkrečiu įvykiu susijusios kelionės išlaidos. Išmokėtos sumos nustatomos iš šių pirminių dokumentų:



- išlaidos kelionėms verslo klase;
- užsakomosios kelionės lėktuvais - nepriklausomai nuo to, ar mokama už mokesčio mokėtojo darbuotojų keliones, ar tiesiogiai už politinio kandidato kelionę;
- išlaidos mokesčio mokėtojo privataus orlaivio pilotams;
- įvairių darbuotojų išlaidos, įskaitant ir tiesioginius mokėjimus kredito kortelėmis.

## 5.2 *Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai: fiktyvūs darbuotojai*

26. Bendra atlyginimams išmokama suma gali būti didinama dėl daugelio priežasčių, įskaitant ir papirkinėjimą. Paprastai tikslas yra toks pats: išimti iš bendrovės lėšas kaip atskaitymus tokiu būdu, kad jų gavėjas nemokėtų pajamų mokesčio nuo šių pajamų. Šiuo metodu paprastai naudojamosi, kai mokačioji įmonė vykdo tokią veiklą, kai parduodama ne už grynuosius pinigus, o jie išimami tik išgryninant čekius. Šis metodas gali būti naudojamas kaip mokesčių vengimo schema, įgalinanti mokesčio mokėtoją gauti lėšas, kurių reikia papirkinėjimams, kyšiams, asmeninėms išlaidoms ar nuostoliams dėl azartinių žaidimų arba išskolinimams už paskolas ypatingai didelėmis palūkanomis apmokėti.

27. Kitas būdas bendrai išmokamų atlyginimų sumai padidinti - į algalapį įrašyti politinės partijos darbuotojus, nors toks darbuotojas ir neteikia mokamų paslaugų arba paslaugų bendrovei. Tokie patys metodai gali būti taikomi ir valstybės pareigūnams.

28. Aiškindamiesi, ar nėra fiktyvių darbuotojų, ypatingą dėmesį skirkite įrašams apie darbo užmokesčių:

- Įtardami arba žinodami, kad yra fiktyvių darbuotojų, turėtumėte aiškintis kaip buvo diskontuotas čekis. Jei čekiai išgryninami tame pačiame banke arba per kitas šalis, pinigų gavėjas gali būti žinomas banke arba apie jį gali žinoti vekselius perindosuojantys asmenys.
- Jei bendrovė taiko savo pensijų planus arba padeda juos taikant, patikrinkite, ar nutraukta darbuotojo darbo sutartis ir nustatykite, ar darbuotojo nebėra darbo užmokesčio žiniaraščiuose.
- Bendrovė gali ir toliau rašyti čekius joje nebedirbančiam darbuotojui. Atsitiktine tvarka parinkite darbuotojus ir palyginkite įrašus apie indosamentus įvairiais metų laikotarpiais.
- Vadovaujantys darbuotojai arba pareigūnai gali būti paskolinti politinėms partijoms įvairioms paslaugoms atlikti, o darbdavys jiems moka atlyginimą. Reiktų nustatyti, kur buvo atliekamos darbuotojų paslaugos atitinkamais darbo užmokesčio laikotarpiais. Geografinę darbuotojo buvimo vietą konkrečiu laikotarpiu padėtų nustatyti išlaidų kompensavimo ataskaitų tyrimas. Tokia informacija galėtų būti remiamasi vėlesnio pokalbio su darbuotoju metu.

29. Kai kurie valstybės pareigūnai turi nedaug teisėtų pajamų šaltinių, todėl gali susivilioti padidinti savo pajamas neteisėta veikla. Tokie asmenys susiranda bendrovę, sutinkančią įrašyti juos į savo darbo užmokesčio žiniaraščius, nors jie ir neteikia jokių paslaugų.

30. Patikrinimą vykdantis įgaliotinis taip pat turėtų tikrinti ir įtariamą valstybės pareigūną, atsekti, kaip buvo disponuojama darbo užmokesčio čekiais, ir tai, ar kiek nors pinigų nebuvo grąžinta bendrovei. Kai yra įtariama, kad valstybės pareigūnas tikrinamą vieneta naudoja kaip vietą, kurioje gauna atlyginimą

lengvatinėmis mokesčių sąlygomis, patikrinimą vykdantis įgaliotinis turėtų ieškoti tam tikrų požymių įtarimui pagrįsti:

- nustatyti, ar darbdavys išgrynina čekius;
- išsiaiškinti, ar darbuotojas yra kvalifikuotas vykdyti tas pareigas, už kurias jis (ji) gauna darbo užmokestį;
- jei pagal dokumentus darbuotojas yra įtrauktas į darbo užmokesčio žiniaraštį, tikrintojas turėtų pabandyti nustatyti, ar tas darbuotojas yra patalpose;
- jei darbuotojas yra komivojažierius, tikrintojas turėtų nustatyti, kas yra klientai ir išsiaiškinti, ar toks darbuotojas iš tiesų su jais bendrauja.

31. Jei fiktyvus darbuotojas yra užsienio valstybės pareigūnas, patikrinimą vykdančiam inspektoriui gali tekti pareikalauti informacijos iš užsienio (žr. toliau dalį apie keitimąsi informacija). Kai kurių šalių nuomone jų šalyse fiktyvių darbuotojų tikimybė yra mažesnė dėl didelių socialinio draudimo įmokų ir prie šaltinio išskaitomų mokesčių.

### **5.3 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai – apskaita ir įrašai**

32. Siekdamas išaiškinti papirkinėjimą, patikrinimą vykdantis inspektorius ieškos tokių tradicinių buhalterinės apskaitos dokumentų klastojimo atvejų, kaip:

- dviguba buhalterija arba buhalterinių knygų nebuvimas;
- melagingi įrašai arba pakeitimai buhalterinės apskaitos dokumentuose, dokumentų įrašymas prieš laiką arba vėliau, netikros sąskaitos, suklastoti pareiškimai, ataskaitos, kiti dokumentai arba prašymai;
- nepakankami apskaitos dokumentai, jų slėpimas, atsisakymas pateikti tam tikrus apskaitos dokumentus, t.t.

### **5.4 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai -- mokesčio mokėtojo elgesys**

33. Mokesčio mokėtojo elgesio stebėjimas taip pat gali būti naudingas išaiškinant papirkinėjimo atvejus. Pavyzdžiui:

- stengiamasi trukdyti patikrinimui (neatsakoma į svarbius klausimus, pakartotinai nukeliami susitikimai arba atsisakoma pateikti apskaitos dokumentus);
- darbuotojų parodymai apie netinkamą mokesčio mokėtojo verslo praktiką;
- buhalterinės apskaitos dokumentų sunaikinimas, ypač po patikrinimo pradžios;
- nepagrįstas pareigūnų arba patikėtinių išlaidų apmokėjimas;
- pareiškimų ir susijusių dokumentų žymėjimas atgaline data;

- bandymas papirkti inspektorius.

### **5.5 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai - -slėpimo metodai**

34. Papirkinėjimui nuslėpti gali būti naudojama eilė metodų, tokių kaip su įprastine verslo veikla nesusiję sandoriai, išlaptinti sandoriai, melagingi įrašai lėšas pervedančiojo arba pervedimus priimančiojo subjekto buhalterinėse knygose, slaptų banko sąskaitų naudojimas pajamoms, indėliai banko sąskaitose patikėtinių vardu bei verslo sandorių sudarymas fiktyviais pavadinimais.

### **5.6 Sukčiavimo arba papirkinėjimo požymiai - kai kuriose šalyse privalomas informavimas apie sumokėtus komisinius ir panašius mokėjimus**

35. Kai kuriose šalyse reikalaujama privalomai pranešti apie sumokėtus komisinius, užmokestį ir panašius mokėjimus jos rezidentams ir nerezidentams. Kai kuriose iš jų apie mokėjimus asmenims (įskaitant ir komisinius) pranešama detalčiai, ir tokia informacija keičiamasi automatiškai. Kitose šalyse gali būti taikoma išskaitymo iš mokėjimų sistema, o tai leidžia mokesčių institucijoms surinkti informaciją apie tokių mokėjimų gavėjų tapatybę.

36. Reikalaujama, kad fiziniai arba juridiniai asmenys, kurie vykdydami savo verslą arba užsiimdami savo profesija, rezidentams ir nerezidentams moka komisinius, atlygį makleriams, atlygina išlaidas arba moka kompensacijas, privalomai kiekvienais metais tokius mokėjimus deklaruotų mokesčių institucijoms. Ši prievolė taikoma visiems juridiniams asmenims, nepriklausomai nuo jų paskirties arba veiklos, įskaitant ir nacionalines arba vietos viešąsias administracijas bei valstybės kontroliuojamas institucijas. Nepateikus tokios informacijos, atskaitymai iš atliktų mokėjimų gali būti neleidžiami (net jei mokėjimas buvo apmokestintas gavėjo lygyje), taip pat yra taikomos mokesstinės baudos. Taip mokesčių administracijai yra suteikiama priemonė, padedanti išanalizuoti informaciją, išplaukiančią iš suteiktos informacijos apie komisinius, o tai galiausiai gali tapti kriterijumi, kurio pagrindu vykdomas mokesčių auditas korupcijai atskleisti. Tradiciškai ypatingai stebimi yra šie atvejai:

- kai mokėjimai atliekami lengvatinio mokesčių tarifo valstybių arba zonų vienetams;
- kai subjektui sumokamos didelės sumos, nors prieš tai jis gaudavo mažas sumas;
- kai mokėjimų ir jų gavėjų skaičius išauga;
- kai užsienio advokatams mokamos didelės sumos;
- kai mokėjimai atliekami subjektams, kurie registruoti geografinėse vietovėse, kuriose tokia bendrovė nevykdo veiklos.

37. Pareiga privalomai pranešti mokesčių administracijoms apie komisinius, mokesčius ir panašius mokėjimus rezidentams ir nerezidentams arba išskaitymo iš panašių mokėjimų rezidentams ir nerezidentams taikymas gali būti priemonė, užtikrinanti tokių pajamų gavėjų apmokestinimą bei suteikianti informacijos galimam patikrinimui, kai atskaityti komisiniai gali būti neleidžiami atskaityti kyšiai. Taip pat yra naudinga tokią informaciją teikti sutarčių partneriams ir ypač skatinti, kad informacija apie komisinius, mokesčius ir panašius mokėjimus būtų keičiamasi savanoriškai arba nuolatos (žr. 7 dalį - informacija sutarčių partneriams).

**VALSTYBĖS, KURIOSE REIKALAUJAMA PRANEŠTI APIE KOMISINIUS, ŠIOJE VIETOJE GALĖTŲ NURODYTI TAI NUMATANČIUS ĮSTATYMUS**

**6. Patikrinimo planas ir kontroliniai patikrinimai**

38. Ruošdamiesi patikrinimui ir tikrindami visas deklaracijas, inspektorių viršininkas ir inspektoriai turi įdėmiai išanalizuoti situacijas, kurioms esant gali būti atliekami kokie nors neteisėti arba nepagrįsti mokėjimai, pavyzdžiui papirkinėjimas. Prireikus į patikrinimo planus įtraukiami šie kontroliniai patikrinimai:

- vidaus audito ataskaitų ir kitos rašytinės medžiagos patikrinimas, siekiant nustatyti, ar nėra informacijos apie kokio nors slapto arba paslėpto įmonės rezervo sukūrimą;
- mokesčio mokėtojo deklaracijų, pateiktų priežiūros įstaigoms, kopijos patikrinimas;
- atitinkamas užsienio vienetų, operacijų, susitarimų dėl sutarčių ir kainų, lėšų pervedimo ir naudojimosi vietovėmis, kuriose taikomas lengvatinio mokesčio tarifas.

**7 Informacija iš kitų valstybės įstaigų**

39. Ruošdamiesi patikrinimui ir tikrindami visus įmonės dokumentus, inspektorių viršininkas ir inspektoriai turėtų apsvarstyti informaciją, kurios prašoma iš valstybės įstaigų.

40. Informacijai, susijusiai su papirkimui skirtomis lėšomis, kyšiais, politinėmis įmokomis bei kitiems su mokesčiais susijusiems duomenims gauti, susisieki su kitomis valstybės įstaigomis, tokiomis kaip Vertybinių popierių biržos priežiūros tarnyba arba užsienio riziką draudžiančiomis valstybės įstaigomis.

**SAVO VADOVUOSE VALSTYBĖS GALĖTŲ PATEIKTI PAPILDOMŲ PAVYZDŽIŲ**

**8. Informacija iš mokesčių sutarčių partnerių**

41. Tikrindami įmonių dokumentus inspektorių viršininkai ir mokesčių inspektoriai taip pat turėtų apsvarstyti informaciją, kurią jie gali gauti iš mokesčių sutarčių partnerių. Keitimuisi informacija gali būti naudojami įvairūs teisiniai mechanizmai: dvišalės mokesčių sutartys, kuriose pagal OECD pavyzdinės mokesčių konvencijos 26 straipsnį yra nuostata dėl keitimosi informacija, daugiašaliai dokumentai dėl tarpusavio pagalbos mokesčių bylose. Svarbiausios yra dvi keitimosi informacija formos, t.y. keitimasis informacija pagal prašymą ir automatinis keitimasis informacija:

- Informacija keičiamasi pagal prašymą, kai vienas sutarties partneris pateikia kitam sutarties partneriui konkrečius klausimus konkrečioje byloje. Prašymas suteikti informaciją gali padėti nustatyti įtartino mokėjimo prigimtį. Taip pat gali būti įmanoma prašyti užsienyje atlikti mokesčių patikrinimą bei prašyti užsienio mokesčių inspektoriaus dalyvavimo, jei šalies, kuriai pateikiamas prašymas, vidaus įstatymai leidžia užsienio mokesčių inspektoriui dalyvauti atliekant auditą.
- Savanoriškai keičiantis informacija taip pat gali būti lengviau nustatyti įtartinus mokėjimus. Tokiu atveju atliekant auditą arba patikrinimą užsienio mokesčių inspektoriaus išaiškintos

aplinkybės, kurios kitai jurisdikcijai gali būti svarbios dėl mokesčių, jai yra perduodamos be jokio išankstinio prašymo. Informacija perduodama per kompetentingus kiekvienos šalies asmenis.

- Informacija keičiantis automatiškai, duomenys apie tam tikras pajamas (pvz. pasyvą, pensijas) yra perduodami sistemingai. *OECD Rekomendacijoje dėl OECD Tipinio tarpusavio supratimo memorandumo dėl nuolatinio keitimosi informacija apie mokesčius taikymo C(2001)28* nagrinėjamas nuolatinis keitimasis įvairių rūšių informacija ir ypač akcentuojama būtinybė sustiprinti tarptautinį bendradarbiavimą kovai su užsienio valstybių pareigūnų papirkinėjimu. Rekomendacijos 2 straipsnio n dalyje teigiama „kompetentingi asmenys deda pastangas keisti informacija apie komisinius ir kitus panašius mokėjimus“. Rekomendacijos projekte siūloma, kad kompetentingos institucijos susitartų „sustiprinti keitimąsi (automatiškai ir pagal prašymus) mokesčine informacija apie šių rūšių pajamas: fiziniams ir juridiniams asmenims mokamus komisinius, mokesčius, mokėjimus makleriams ir kitą atlyginimą“.

42. Keitimąsi informacija tvarko kompetentingi dviejų jurisdikcijų asmenys, kurie turi teisinį pagrindą keisti mokesčine informacija. Tiesioginiai ryšiai su užsienio mokesčių pareigūnais nėra leidžiami, jeigu kompetentingi asmenys nėra tam konkrečiai suteikę įgaliojimų. Be to, jei informacija teikiama remiantis dvišalės mokesčių sutarties straipsniu dėl keitimosi informacija arba konkrečiu keitimąsi informacija numatančiu dokumentu, konfidencialumo nuostatos neleistų informacijos perduoti tuo atveju, jei baudžiamasis nusikaltimas nebūtų su mokesčiais susijusiu nusikaltimu, kadangi informaciją galima atskleisti „tik asmenims arba institucijoms, susijusiems su susitariančiųjų valstybių vardu nustatytą apmokestinimu arba mokesčių surinkimu, su jais susijusių sprendimų vykdymu, patraukimu atsakomybėn, ginčų sprendimu“.

### ***Dvišaliai mokesčių patikrinimai***

43. Dvišaliai mokesčių patikrinimai – tai dar viena priemonė užsienio valstybių pareigūnų papirkinėjimui išaiškinti. 1992 metų OECD Tipinėje sutartyje dėl dvišalių mokesčių patikrinimų teigiama, kad „pagrindinis dvišalių mokesčių patikrinimo tikslas, be kita ko, yra nustatyti tikslas mokesčio mokėtojo prievolės tais atvejais, kai: (...) yra nustatomos nedeklaruotos pajamos, pinigų plovimas, „dėkingumo mokesčiai“, kyšiai, neteisėti mokėjimai, ir kt.“.

44. Sutartis dėl dvišalių mokesčių patikrinimų sudarančioms valstybėms narėms primenama, kad, kad jos turėtų naudoti 1992 metų OECD Tipinę sutartį dėl dvišalių mokesčių patikrinimų, kurioje teigiama, kad tokiu mokesčių patikrinimu gali būti siekiama nustatyti nedeklaruotas pajamas, pinigų plovimą, „dėkingumo mokesčius“, kyšius, neteisėtus mokėjimus, ir kt.

**ŠIOJE VIETOJE VALSTYBĖS GALĖTŲ ĮRAŠYTI KOKIA TVARKA KREIPIAMASI Į KOMPETENTINGAS INSTITUCIJAS IR NURODYTI KEITIMOSI INFORMACIJA GAIRIS**

## **9. Patikrinimų būdai**

45. Šios dalies tikslas - pateikti procedūrų ir metodų, kurie turėtų būti naudojami vykdant veiksmingą patikrinimą ir ypač nustatant papirkinėjimo atvejus, gaires. Papirkinėjimo atvejams nustatyti gali būti naudingos analitinės kompiuterių programos.

### ***Kyšiams nustatyti ypač svarbių įrodymų surinkimo metodai:***

46. Metodų pavyzdžiai:

**Analitiniai tyrimai** - tokie kaip balanso analizė. Analizuojant nustatomos didelės, neįprastos arba abejotinos sąskaitos. Analitiniuose tyrimuose naudojami palyginimai, nustatomi santykiai ir taip išsiaiškinama, kurios sąskaitos ir sandoriai turėtų būti toliau tiriami, o kuriems tolesnio tyrimo nebereikia.

**Dokumentų patikrinimas** - pavyzdžiui, mokesčio mokėtojo apskaitos dokumentų patikrinimas, kuriuo nustatomas pajamų deklaracijoje nurodytų įrašų turinys, tikslumas ir pagrįstumas.

**Apklausa** - pavyzdžiui, mokesčio mokėtojo ar, kai tai teisiškai įmanoma, trečiųjų šalių apklausa. Iš trečiųjų šalių gauta informacija gali patvirtinti mokesčio mokėtojo pateiktos informacijos tikslumą.

**Testavimas** - pavyzdžiui, sandorių tyrimas ir nustatymas, ar jie teisingai užregistruoti ir nurodyti mokesčio mokėtojo apskaitos dokumentų suvestinėse.

Norėdami surinkti papirkinėjimo įrodymus mokesčių inspektoriai gali naudoti šiuos tyrimo metodus: apklausas ir mokesčio mokėtojo vidaus kontrolės vertinimą.

### **10. Apklausos: tikslas**

47. Jei įstatymai leidžia taikyti apklausas mokesčių patikrinimų metu, jomis suteikiama informacijos apie mokesčio mokėtojo finansinę praeitį, verslo operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentus. Apklausų metu gaunama informacijos, kurios reikia pagrįstiems sprendimams dėl patikrinimo apimties ir išsamumo bei klausimų sprendimo priimti. Apklauskos naudojamos informacijai nustatyti ir išaiškinti, taip pat įrodymams surinkti.

48. Žodiniai parodymai – svarbi aplinkybė sprendžiant mokesčių klausimus ir ypač nustatant papirkinėjimą. Žodiniais parodymais suteikiama informacijos, kurios negalima gauti iš dokumentų, bei svarbios informacijos, kuri neatsispindi deklaracijose.

### ***Kas turi būti apklausiamas***

49. Nustatant sukčiavimą bei papirkinėjimą visuomet turėtų būti apklausiami asmenys, kurie turi daugiausia informacijos apie visą tikrinamo asmens arba subjekto finansinę situaciją, pajamas ir išlaidas. Tai gali būti direktorius, vyriausiasis finansininkas, už užsienio sandorius atsakingas pareigūnas, už vyriausybinę veiklą atsakingas pareigūnas, bendrovės darbuotojais nesantys audito komitetuose dirbantys arba panašias pareigas užimantys direktoriai, arba atitinkamai kiti asmenys.

### ***Apklausų įforminimas***

50. Po apklausos inspektoriai gali surašyti apklausos protokolą, kuriame būtų nurodoma apklausos data, laikas, vieta, joje dalyvavusieji asmenys bei jos metu paaiškėję faktai. Inspektorius protokolą turėtų pasirašyti ir nurodyti datą. Jis turėtų būti įdėtas į bylos aplanką. Tai gali būti naudinga medžiaga mokesčių patikrinimui ir tada, jei papirkinėjimo atveju mokesčių inspektorius pagal įstatymus apie tai turės informuoti prokuratūros organus.

## Apklausų metodai

51. Ypatingas dėmesys turėtų būti skiriamas apklausų metodams. Svarbu, kad mokesčių inspektorius visuomet valdytų padėtį per apklausą - ypač, kai yra įtarimų dėl papirkinėjimo. Jis turėtų nustatyti apklausos tempą ir kryptį, nuolatos turėtų vertinti, ar mokesčio mokėtojas suteikia su klausimu susijusios informacijos, ar kalba norėdamas suklaidinti.

## Klausimų formulavimas

52. Mokesčių inspektorius apklausose gali naudoti keturių rūšių klausimus: neapibrėžtuosius, apibrėžtuosius, tiriamuosius ir išvadinius. Kokios rūšies klausimai labiausiai tinka neteisėtiems mokėjimams išsiaiškinti, sprendžia pats mokesčių inspektorius.

Rūšis	Aprašymas
<b>Neapibrėžtieji klausimai</b>	Klausimai formuluojami taip, kad atsakant būtų pasakojama. Jais siekiama išsiaiškinti priešistorę, įvykių seką arba apibūdinimą. Šiuos klausimus užduokite apie mokesčio mokėtojo verslą. Jų pranašumas yra tas, kad atsakant pateikiama bendra tam tikro mokesčio mokėtojo padėties aspekto apžvalga, o trūkumas – į šiuos rūšies klausimus galima atsakyti klaidinančiai.
<b>Apibrėžtieji klausimai</b>	Šie klausimai labiausiai tinka norint gauti tokią konkrečią informaciją kaip datas, vardus, pavardes (pavadinimus), sumas. Tai konkretūs tiesioginiai klausimai. Apibrėžtuosius klausimus užduokite norėdami gauti paaiškinančiosios informacijos, pavyzdžiui, susijusios su mokėjimais valstybės pareigūnams. Apibrėžtieji klausimai naudingi tada, kai mokesčio mokėtojas neduoda tikslių atsakymų. Jais taip pat galima patikslinti atsakymą į neapibrėžtąjį klausimą. Apibrėžtųjų klausimų trūkumas yra tas, kad atsakymas apribojamas tik tuo, ko klausama, ir dėl to mokesčio mokėtojas gali pasijusti nejaukiai.
<b>Tiriamieji klausimai</b>	Šie klausimai apima neapibrėžtųjų ir apibrėžtųjų klausimų elementus. Jais klausimas yra išnagrinėjamas išsamiau. Pavyzdžiui, mokesčio mokėtojo klausinėjami apie jo išlaidas konsultacinėms paslaugoms, klauskite: „Koks yra šių išlaidų tikslas?“ Šios rūšies klausimų privalumas yra tas, kad mokesčio mokėtojo atsakymas yra nukreipiamas, tačiau neapribojamas.
<b>Išvadiniai klausimai</b>	Išvadiniais klausimais duodama suprasti, kad apklausą vykdančio asmuo jau yra padaręs išvadą, arba nurodoma, ką jis pageidauja išgirsti. Išvadinių klausimų dažnai neužduokite. Jų klauskite tik tada, kai laukiate patvirtinimo, nes atsakymas pateikiamas pačiame klausime. Pavyzdžiui: „Taigi, už konsultacines paslaugas gautų sąskaitų jūs neišsaugojote?“

## ŠIOJE VIETOJE VALSTYBĖS GALĖTŲ NURODYTI TAISYKLES, KURIOS TAIKOMOS VYKDANT MOKESČIO MOKĖTOJŲ APKLAUSAS

### 11. Mokesčio mokėtojo vidaus kontrolės vertinimas

53. Vidaus kontrolės sistema apibrėžiama kaip „mokesčio mokėtojo veiklos principai ir tvarka, kuriais siekiama nustatyti, įvertinti ir apsaugoti verslo veiklą bei išvengti neteisingų duomenų pateikimo finansinėse ataskaitose“. Mokesčio mokėtojo vidaus kontrolės sistemą vertinti būtina, norint išsiaiškinti apskaitos dokumentų pagrįstumą (o tai ypač svarbu, kai yra įtarimų dėl sukčiavimo arba įtartinų mokėjimų) bei nustatyti atitinkamus patikrinimo metu taikytinus audito metodus.

### ***Pagrindiniai vidaus kontrolės vertinimo elementai***

54. Vidaus kontrolės sistemos vertinimas gali būti apibūdintas kaip mokesčių inspektoriaus tyrimas, atliktas siekiant padaryti išvadas apie visą komercinę veiklą ir jas užfiksuoti dokumentuose. Pagrindiniais vertinimo proceso elementais siekiama padaryti išvadas apie kontrolės, apskaitos sistemą ir kontrolės procedūras.

#### ***Kontrolės sistema***

55. Pirmoji sritis, kurioje mokesčių inspektoriai turi padaryti išvadas, yra bendrovės kontrolės sistema. Kontrolės sistemą sudaro daug verslo principams ir procedūroms įtakos darančių veiksnių. Tokie veiksniai kaip valdymo filosofija, valdymo stilius, organizacinė struktūra, personalo politika ir išorės poveikis verslui taip pat gali būti ir potencialaus papirkinėjimo požymiais.

#### ***Apskaitos sistema***

56. Antroji sritis, į kurią mokesčių inspektoriai turi išsiaiškinti, - apskaitos sistema. Išsiaiškinus apskaitos sistemą, gaunama informacijos apie daugelį mokesčio mokėtojo sandorių.

57. Inspektoriai turi išsiaiškinti, kaip vykdoma kasdienė verslo veikla: kokie yra klientai, tiekėjai, administracija, pardavimai, atliekamas darbas, kainodara, vieta, darbuotojai, naudojamas turtas, gamyba ir buhalterinė apskaita.

#### ***Kontrolės procedūros***

58. Kontrolės procedūros reiškia vadovybės nustatytą politiką ir procedūras verslo tikslams įgyvendinti. Kontrolės procedūros - tai metodai, nustatyti tam, kad verslas veiktų taip, kaip numatoma. Pirmoji mokesčių inspekcijų dominanti kontrolės procedūra - tai pareigų atskyrimas. Tinkamai atskyrus pareigas, sumažės galimybė kuriam nors asmeniui nuslėpti klaidas arba pažeidimus, padarytus, pavyzdžiui, siekiant ką nors papirkti.

## **12. Specialios tyrimo procedūros**

59. Parinkdamas taikytinus išsamius tyrimus ir nustatydamas naudotinas procedūras, inspektoriaus viršininkas turėtų atsižvelgti į tyrimų paskirtį, išsamumą ir tai, kaip toks tyrimas turi būti kontroliuojamas.

60. Konkretus išsamaus tyrimo uždavinys turėtų būti aiškiai apibrėžtas jau tada, kai sudaromas konkretus patikrinimo planas. Pavyzdžiui, tam tikro išsamaus tyrimo tikslu gali būti mokėjimų valstybės pareigūnams išaiškinimas. Tirama turėtų būti ataskaita arba ataskaitos, susijusios su sandoriais su bendrovėmis, kuriose didžiausia statistinė papirkinėjimų tikimybė.

Papirkinėjimas aptinkamas visuose verslo sektoriuose. Bendrovėse, kuriose buvo išaiškinti papirkinėjimo atvejai, turi bendrą bruožą - jos veikia pramonės sektoriuose, kuriose svarbiausia yra techninė informacija apie gamybinę, mokslinę patirtį (*know-how*). Kitu bendru aspektu gali būti būtinybė gauti vyriausybės leidimą veiklai vykdyti. Kai kurios iš tokių pramonės įmonių yra naftos gavybos, statybos ir perdirbimo bendrovės. Pavyzdžių galima rasti investicijose į telekomunikacijų infrastruktūrą ir degalinių statybą. Toliau pateikiamas pavyzdys iš naftos gavybos srities.

61. Žaliavinės naftos gavybos ir apdirbimo bei gamtinių dujų korporacijos pareigūnai davė leidimą atlikti mokėjimus užsienyje veikiančios dukterinės bendrovės atstovui, kuris tuos mokėjimus perdavė



užsienio valstybių pareigūnams. Buvo siekiama gauti palankius vyriausybės sprendimus dėl korporacijos dukterinės bendrovės. Sumokėtos lėšos buvo užmaskuotos jas įforminus kaip įrengimų pirkimą ir remontą.

### ***Papirkinėjimui skirtos lėšos***

62. Šioje dalyje apibūdinami audito metodai ir kontroliniai patikrinimai, kuriais nustatomos ir tiriamos papirkinėjimui skirtos bendrovių lėšos arba bet kurie kiti neteisėti planai, kurie gali būti taikomi siekiant „apeiti“ mokesčių įstatymus ir papirkti valstybės pareigūnus. Tokie neteisėti planai, kuriais siekiama disponuoti papirkinėjimui skirtomis lėšomis ir nurodyti melagingas apmokestinamas pajamas, yra didelė problema.

### ***Apibrėžimas***

63. Papirkinėjimui skirtos bendrovės lėšos - tai sąskaitos arba sąskaitų grupės, sukuriamos pagal sudėtingas schemas, kurių paprastai nekontroliuoja bendrovės vidaus kontrolės sistema, ir naudojamos politiniams įnašams, kyšiams, „dėkingumo mokesčiams“ mokėti, asmeninėms bendrovės pareigūnų išlaidoms ir kitai neteisėtai veiklai padengti. Paprastai į tai būna įsitraukę aukščiausio lygio bendrovių pareigūnai, o minėtosios schemas įgyvendinamos per šalies ir užsienio dukterines bendroves.

### ***Pavyzdžiai***

- Dažniausiai šalyje veikianti motininė bendrovė naudojami užsienyje esančia dukterine bendrove, užsienio konsultantais arba sąskaita užsienio banke. Taip yra „išplaunamos“ lėšos, gaunami grynieji pinigai, kurie vėl gražinami vietos motininei bendrovei ir tampa lėšomis šalies vidaus pareigūnams papirkinėti. Jei mokama užsienio valstybės pareigūnui, tokios lėšos, savaime suprantama, atgal negrįžta.
- Pinigai papirkinėjimui gaunami, kai užsienio teisės konsultantai taiko nuolaidas. Užsienio teisininkas-konsultantas, suteikęs teisėtas konsultacijas vietai, išrašo didesnę sąskaitą ir vėliau gražina grynuosius pinigus finansininkui.
- Pareigūnams ir/arba vadovaujantiems darbuotojams mainais už pažadą, kad jie kaip politinį įnašą arba kyšį sumokės tam tikrą priemokos procentą arba visą sumą (atėmus pajamų mokesčius) mokamos papildomas atlyginimas.
- Įsigijimas už didesnę nei rinkos kainą: ūkio subjektas nekilnojamąjį ir kilnojamąjį turtą įsigyja už didesnę nei rinkos kainą. Kainos skirtumą tai suplanavęs asmuo gražina, juo atsidėkoja arba panaudoja kaip įnašą politinei organizacijai arba sumoka valstybės pareigūnui.
- Pinigai mokami advokatų kontoroms, kurios veikia kaip perdavimo kanalas ir deponuoja lėšas depozitinėse sąskaitose, iš kurių jos išmokamos lėšas perdavusios bendrovės pareigūnų sudarytam politinės kampanijos komitetui arba valstybės pareigūnui.

### ***Neteisėtų bendrovės mokėjimų procedūros***

64. Norėdamas nustatyti papirkinėjimo atvejus, mokesčių inspektorius gali užduoti ir tiesioginius klausimus. Ar pasirinktiems bendrovės pareigūnams, vadovaujantiems darbuotojams ir kitiems asmenims

užduoti 1 priede nurodytus 1-5- klausimu, kiekvienu konkrečiais atveju sprendžia tikrintojo viršininkas. Jei į tuos klausimus nebuvo atsakyta per ankstesnį patikrinimą, turėtų būti apsvarstytos 2 priede pateikiamos rekomendacijos ir nuspręsta, ar tie klausimai neturėtų būti užduoti kitais metais.

65. Papildomus klausimus galima užduoti remiantis atsakymu į bet kurį klausimą arba konkretaus atvejo faktais ir aplinkybėmis, tačiau juos aiškinantis turėtų būti apsvarstyta, ar nereikėtų kreiptis pagalbos į patarėją mokesčių klausimais.

66. Apklausiami turėtų būti dabartiniai, buvę darbuotojai, direktoriai, kurie gali turėti arba turėjo pakankamai įgaliojimų, dalyvavo valdyme arba turėjo informacijos apie bendrovės veiklą ir galėjo žinoti apie galimą neteisėtą disponavimą jos lėšomis. Į tokių asmenų skaičių įeitų, pavyzdžiui, direktorius, vyriausiasis finansininkas, už tarptautinius sandorius atsakingas pareigūnas, už vyriausybinių veiklą atsakingas pareigūnas, bendrovės darbuotojais nesantys audito komitetuose dirbantys arba panašias pareigas užimantys direktoriai, arba kiti asmenys.

67. Apklausai pasirinktas asmuo turėtų aiškiai suprasti, kad "bendrovės" sąvoka apima tikrinamą mokesčio mokėtoją, visas dukterines arba motinines bendroves, filialus, bendras įmones, bendrijas, patikas arba asociacijas, iš kurių bendrovė gauna kokią nors naudą. Apklausiami asmenys turėtų būti informuoti su kokiais metais bus susiję užduodami klausimai.

68. Metai, apie kuriuos bus užduodami klausimai, turi būti nustatomi kiekvienu konkrečiu atveju.

69. Klausimų pateikimo būdą nustato, laiką žodiniams atsakymams ir rašytinių bei prisiekus pildomų atsakymų pateikimo terminus nustato tikrintojo viršininkas.

70. Jei kuris nors asmuo nesutinka atsakyti į kurį nors mokesčių inspektoriaus klausimą arba atsisako patvirtinti rašytinį pareiškimą prisiekdamas, tokiam asmeniui gali būti skirtas įpareigojimas, jei tai teisiškai įmanoma, ir paimti jo parodymai.

71. Į kurį nors iš šių klausimų atsakius teigiamai, turėtų būti užtikrintas visų su tokiu sandoriu susijusių detalių konfidencialumas. Atsakymai į klausimus turėtų būti peržiūrėti kartu su visa kita turima informacija. Jei reikia papildomų paaiškinimų, turėtų būti vykdomos paskesnės apklausos.

### ***Klausimų sąrašas, kurį galima naudoti patikrinų metu (jei leidžiama pagal nacionalinius įstatymus)***

72. Tikrinant bendrovės mokesčių įsiskolinimus, pirmiausia galima užduoti šiuos su klausimus:

- Galite nurodyti, kokias pareigas užimate bendrovėje arba už ką konkrečiai esate atsakingas. Atsakydami į klausimus neapsiribokite tik tuo, ką sužinojote vykdydami savo oficialias pareigas. Atsakykite remdamiesi tuo, ką iš kokių nors šaltinių esate sužinoję, pareiškite savo nuomonę ir tai, ką prisimenate.
- Prisiimdamas atsakomybę už melagingus parodymus<sup>1</sup>, turėtumėte pareikšti, kad, jūsų įsitikinimu, atsakymai visais esminiais aspektais yra teisingi. Atsakydami gali pateikti paaiškinimus. Jei nesate įsitikinęs, ar tam tikras sandoris yra susijęs su klausimu, galite tai aptarti su tikrintoju. Jei po to manysite, kad kokį nors atsakymą reikia pataisyti, turėtumėte aiškiai nurodyti tokio pataisymo esmę.

---

<sup>1</sup> Ne visose teisinėse sistemose tokiomis aplinkybėmis taikomos sankcijos

NB: Jei tikrintojo nuomone, koks nors pataisymas yra neaiškus arba nepagrįstas arba atsakantį kurį nors klausimą būtina papildoma informacija, jis galės jums pateikti papildomus klausimus.

73. Šiuose klausimuose nuoroda į bendrovę apima ne tik konkrečią bendrovę, apie kurią kalbama, bet ir visas dukterines, motinines bendroves, filialus, bendras įmones, bendrijas, patikas arba asociacijas, iš kurių bendrovė gauna kokią nors naudą.

### 1 priedas: Klausimų sąrašas, kurį galima naudoti patikrinimų metu

Ar nuo _____ iki _____ bendrovė, kuris nors jos pareigūnas, darbuotojas ar kuris nors kitas jos vardu veikiantis asmuo yra tiesiogiai arba netiesiogiai bet kokia forma, t.y pinigais, turtu arba paslaugomis, davęs kyšį, mokėjęs „dėkingumo mokestį“ ar kitą panašaus arba prilygintino pobūdžio teisėtą arba neteisėtą mokestį kokiam nors šalies vidaus arba užsienio privačiam ar valstybės asmeniui arba subjektui (arba jiems priešinant) už palankius veiksmus verslui užtikrinti, ypatingas lengvatas, arba tam ,kad atsilygintų už jau suteiktus palankius verslą užtikrinančius veiksmus arba ypatingas lengvatas?
Ar nuo _____ iki _____ kokios nors bendrovės lėšos arba turtas buvo tiesiogiai arba netiesiogiai padovanotas, paskolintas arba suteiktas naudotis šalies vidaus arba užsienio vyriausybės ar jos skyriaus, politinės partijos, politinio kandidato, politinės partijos komiteto naudai arba jiems priešinantis?
Ar nuo _____ iki _____ kokiam nors bendrovės pareigūnui, darbuotojui, pagal sutartį dirbančiam asmeniui arba patikėtiniui bendrovė yra tiesiogiai arba netiesiogiai išmokėjusi atlyginimą už sugaištą laiką arba išlaidas, patirtas teikiant paslaugas šalies vidaus arba užsienio vyriausybės ar jos skyriaus, politinės partijos, politinio kandidato, politinės partijos komiteto naudai arba jiems priešinantis?
Ar nuo _____ iki _____ bendrovė yra kokiam nors bendrovės pareigūnui, darbuotojui arba kitam asmeniui suteikusi kokią nors tiesioginę arba netiesioginę paskolą, pateikusi dovaną arba išmokėjusi kitokią sumą už tai, kad šis sumokėjo arba turėjo sumokėti dalį pinigų šalies arba užsienio vyriausybės ar jos skyriui, politinei partijai, politiniam kandidatui, politinės partijos komitetui arba jiems priešinantis?
Ar nuo _____ iki _____ bendrovė, kuris nors jos pareigūnas, darbuotojas ar kuris nors kitas jos vardu veikiantis subjektas yra turėję sąskaitą šalies arba užsienio banke arba atlikę kokius nors kitos rūšies atsiskaitymus, kurie neatsispindėjo bendrovės apskaitos dokumentuose arba nebuvo įrašyti arba nurodyti bendrovės vardu?

### 2 priedas: Klausimai, kuriuos galima būtų pateikti kitų metų patikrinimo metu, norint išsiaiškinti, ar bendrovė turi papirkinėjimui skirtų lėšų

Ankstesnių patikrinimų metu tokie klausimai labiausiai pravertė tikrinant daugianacionalines korporacijas, kurios veikla didele dalimi susijusi su užsieniu. Sprendžiant, ar tokius klausimus užduoti kitais metais, reikėtų atsižvelgti į toliau vardijamus veiksnius:

Ar praeityje korporacija yra atlikusi kokius nors neteisėtus mokėjimus arba turėjusi kokių nors papirkinėjimui skirtų lėšų;
Šiuo metu turima informacija, įrodanti tai, kad yra atliekami neteisėti mokėjimai arba turima papirkinėjimui skirtų lėšų;

Ar yra žinoma, kad tame pačiame pramonės sektoriuje veikiantys konkurentai arba kiti subjektai yra atlikę neteisėtų mokėjimų arba turėję papirkinėjimui skirtų lėšų;
Kokia kontrolės sistema veikia korporacijoje tam, kad būtų užkirstas kelias neteisėtiems mokėjimams arba papirkinėjimui skirtoms lėšoms;
Ar korporacijos vidaus auditoriai ir (arba) išorės auditoriai yra nustatę neteisėtų mokėjimų arba papirkinėjimui skirtų lėšų buvimo atvejus;
Korporacijos politika neteisėtų mokėjimų arba papirkinėjimui skirtų lėšų atžvilgiu;
Ar korporacija gamina produktus, kurie yra parduodami rinkoje, kurioje egzistuoja labai didelė konkurencija, ir ypač produktus, kuriuos griežtai reguliuoja vyriausybė;
Ar korporacija sudaro stambius sandorius su visų lygių šalies arba užsienio valstybės subjektais, ar jos veikla susijusi su vyriausybinių požymių turinčiomis užsienio organizacijomis;
Ar korporacijai priklauso koks nors užsienio subjektas, kuris veikia autonomiškai ir yra mažai kontroliuojamas arba tiesiogiai nekontroliuojamas šalyje veikiančios motininės bendrovės;
Ar korporacija yra įsigijusi kokio nors didelės vertės turto, ar nėra iš esmės pasikeitusi nuosavybė, valdymas arba vykdomo verslo rūšis;
Ar patikrinime nebuvo atskleista bandymų nuslėpti akivaizdžią neteisėtą veiklą arba atvejų, kai buvo duoti neįprasti patvirtinimai;
Ar yra kokių nors kitų veiksnių, dėl kurių tikrintojo viršininko nuomone reikėtų pateikti klausimų.
Priimant sprendimą dėl apklausos vykdymo, nei vienas veiksnys ar veiksnių derinys nėra lemiamas. Tokį sprendimą turėtų priimti tikrintojo viršininkas, atsižvelgęs į visas rekomendacijas ir remdamasis savo kompetencija. Priežastys, dėl kurių pateikiami arba nepateikiami klausimai, turėtų būti išsamiai paaiškintos tikrintojo darbo dokumentuose.

### **13. Papirkinėjimo stebėseną (monitoringą): vadovybei teikiamų mokesčių inspektorių ataskaitų apie nustatytus papirkinėjimo atvejus forma**

74. Mokesčių administracijos Centriniam audito departamente gali sukurti patikrinimų metu išaiškintų papirkinėjimo atvejų stebėsenos sistemą. Apie išaiškintus papirkinėjimo atvejus surinktą informaciją mokesčių inspektoriai gali perduoti ir tokiu būdu sukurti duomenų bazę, kuri gali būti naudojama statistikai sukaupti, tendencijoms vertinti bei ir audito planams sudaryti. Rekomenduojama forma palengvintų pranešimų sistemos kūrimą. Ji gali būti pritaikyta šalies poreikiams ir specifikai.

---

## Vadovybei teikiamos mokesčių inspektorių ataskaitos apie išaiškintus papirkinėjimo atvejus forma

---

(Šios ataskaitos priedai pildomi pasirinktinai)

### I dalis. Kontroliuojama byla:

1a. Kontroliuojama byla:      Pradėta      Tęsiama         

1b. Ataskaitos rūšis:      Mokėtojas      Gavėjas           

1c. Mokėtojo ir gavėjo pavadinimas TIN ir adresas:

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

1d. Bylos numeris: \_\_\_\_\_

1e. Įrašų data(diena/mėnuo/metai): \_\_\_\_\_

### II dalis. Ataskaitos gavėjas: (pildo šalies centrinis mokesčių departamentas atsakingas už papirkinėjimo kontrolę)

2a. Asmuo ryšiams palaikyti:

\_\_\_\_\_

2b. Adresas:

\_\_\_\_\_

2c. Telefono numeris:

\_\_\_\_\_

2d. Fakso numeris:

\_\_\_\_\_

2e. El. pašto adresas:

\_\_\_\_\_

### III dalis. Ataskaitos šaltinis:

3a. Asmuo ryšiams palaikyti:

\_\_\_\_\_

3.b Adresas:

\_\_\_\_\_

3c. Telefono numeris:

\_\_\_\_\_

3d. Fakso numeris:

\_\_\_\_\_

3e. El. pašto adresas:

\_\_\_\_\_

IV dalis. Bylos charakteristika:

	Mokētojas:	Gavējas:
4a. Šalis:		
4b. Pramonēs sektorius: gamyba, statyba, t.t.		
4c. Bendrovēs dydis (turtas):		
4d. Pareigos (pareigūnas, tarnautojas, t.t.):		
4e. Mokestiniai metai:		
4f. Tiriamas pažeidimas(-ai)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	civilinis	baudžiamasis
	Bus nustatyta	<input type="checkbox"/>
4g. Pažeidimo(-ų) apibūdinimas _____		
_____		
_____		
4h. Papirkimo būdas: (grynieji pinigai, turtas, už prekes arba paslaugas sumokėta brangiau nei pagal rinkos kainą, t.t.)		
_____		
_____		
4i. Kyšio vertė (nurodykite valiutą) _____		
4j. Nesumokėti mokesčiai (nurodykite valiutą):		
civilinės teisės pažeidimas _____		
baudžiamosios teisės pažeidimas _____		

## Išaiškintas papirkinėjimo atvejis. Ataskaita

V dalis. Išaiškinimo būdas:

	Mokėtojas:	Gavėjas:
5a. Neįrašytos pajamos:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5b. Melagingos bendrovės išlaidos:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5c. Melaginga arba pakeista pažyma, dokumentas, sąskaita:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5d. Melagingi įrašai buhalterinėje apskaitoje, dviguba buhalterija:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5e. Analitiniai testai, apklausos, t.t.:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5f. Banko sąskaita /fondas:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5g. Fiktyvūs darbuotojai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5h. Pinigų plovimas / Operacijų valiuta pažeidimai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5i. Privalomi pranešimai apie išmokėtas sumas (komisiniai, užmokestis konsultantams, honorarai)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5j. Informacija iš valstybės įstaigų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5k. Informacija iš partnerių pagal Sutartį (žr. VII dalį)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5l. Kita: _____		
5m. Lengvatinio mokesčių tarifo vietos (taip/ne) _____ Šalis _____		
Išaiškinimo būdo aprašymas _____		
_____		
_____		

VI dalis Bylos eiga:

Dabartinė eiga:	Mokėtojas:	Gavėjas
6a. Vykdoma	<input type="checkbox"/>	6c. Vykdoma <input type="checkbox"/>
6b. Nevykdoma	<input type="checkbox"/>	6d. Nevykdoma <input type="checkbox"/>
Trumpas eigos aprašymas _____		
_____		

VII dalis. Keitimasis informacija su kita sutarties partnere:

Ar buvo keičiamasi informacija 7a. Taip 7b. Ne

7c. Jei taip, nurodykite, ar informacija buvo pateikta

7d pateikus prašymą

7e savanoriškai

7.f nuolatos

7.g informaciją pateikusi šalis: