

CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION



ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



РУКОВОДСТВО ОЭСР ПО ОСВЕДОМЛЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКТОРОВ В ВОПРОСАХ ВЗЯТОЧНИЧЕСТВА

OECD Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners
Language: Russian



РЕФЕРАТ

Настоящий документ создан в развитие Рекомендации ОЭСР 1996 года по налоговой вычитаемости взяток должностным лицам правительств иностранных государств - C(96)27/FINAL.

Наличие законодательства, запрещающего налоговую вычитаемость взяток - это мощный фактор, сдерживающий подкуп должностных лиц правительств иностранных государств. Вместе с тем следует постоянно держать в поле зрения вопросы практического осуществления такого законодательства. Сдерживающий эффект этих законодательных изменений в значительной степени зависит от успеха мер по обеспечению налоговой дисциплины налогоплательщиков.

В связи с тем, что законодательство, запрещающее необлагаемость налогом взяток должностным лицам правительств иностранных государств, принято многими странами, Комитет по бюджетно-финансовым делам решил продолжить работу, направленную на поддержку такого законодательства, и составить руководство, помогающее налоговым инспекторам выявлять подозрительные платежи, которые на самом деле могут быть взятками. Цель настоящего Руководства ОЭСР по Осведомленности налоговых инспекторов в вопросах взяточничества - помочь странам в ознакомлении их налоговых инспекторов с методами подкупа, а также "вооружить" работников налоговых органов методологическими "инструментами" для выявления взяток должностным лицам иностранных государств и, с учетом национальной специфики, ознакомить их с другими типами взяток, например, с подкупом должностных своих правительств. Руководство содержит полезную справочную информацию юридического характера и предлагает ряд практических советов, связанных с признаками взяток, методами интервью, (обезличенными) примерами взяток, выявленных в ходе налоговых проверок. С целью мониторинга тенденций и оценки риска в этой сфере Руководство предлагает типовую форму доклада налогового инспектора своему руководству.

Страны могут использовать данное Руководство для ознакомления с ним своих налоговых инспекторов в контексте учебных программ или использовать этот документ при создании собственных Руководств для выявления взяток с учетом специфики конкретной страны. Для этого Руководство определяет, какую информацию о стране следует добавить. Руководство можно также использовать в качестве "контрольного перечня" вопросов для проведения проверок. Наконец, Руководство может быть использовано Комитетом как эффективное средство ознакомления стран, не входящих в ОЭСР, с Рекомендацией ОЭСР 1996 года о налоговой вычитаемости взяток должностным лицам правительств иностранных государств.

СОДЕРЖАНИЕ

РЕФЕРАТ.....	3
РУКОВОДСТВО ОЭСР ПО ОСВЕДОМЛЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКТОРОВ В ВОПРОСАХ ВЗЯТОЧНИЧЕСТВА.....	5
1. ОСНОВНЫЕ СПРАВочНЫЕ СВЕДЕНИЯ ОБ ИНИЦИАТИВЕ ПО БОРЬБЕ СО ВЗЯТОЧНИЧЕСТВОМ.....	5
2. СООТВЕТСТВУЮЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА	7
3. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВЗЯТОЧНИЧЕСТВА	7
4. ОБЯЗАНЫ ЛИ НАЛОГОВЫЕ ИНСПЕКТОРА СООБЩАТЬ О СЛУЧАЯХ ВЗЯТОЧНИЧЕСТВА ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫМ ОРГАНАМ СВОИХ СТРАН?.....	7
<i>Специальные правила (если таковые имеются) о бремени доказывания в случае презумпции незаконных платежей.</i>	8
5. ПРИЗНАКИ ОБМАНА ИЛИ ПОДКУПА	8
5.1 <i>Признаки обмана или подкупа: Расходы или отчисления.</i>	8
<i>Методы платежей.</i>	9
5.2 <i>Признаки обмана или взяточничества: Фиктивные работники.</i>	11
5.3 <i>Признаки обмена или взяточничества -- Книги или записи</i>	13
5.4 <i>Признаки обмена или взяточничества -- Поведение налогоплательщика.</i>	13
5.5 <i>Признаки обмана или взяточничества -- Методы сокрытия взяток.</i>	13
5.6 <i>Признаки обмена или взяточничества - Обязательность сообщения о комиссионных или аналогичных платежах в некоторых странах.</i>	14
6. ПЛАН ПРОВЕРКИ И ПРОВЕРКА СОБЛЮДЕНИЯ ЗАКОНОВ И ПРАВИЛ	15
7. ИНФОРМАЦИЯ ОТ ДРУГИХ ОРГАНОВ ПРАВИТЕЛЬСТВА	15
8. ИНФОРМАЦИЯ, ДОСТУПНАЯ ОТ ПАРТНЕРОВ ПО НАЛОГОВОМУ ДОГОВОРУ	15
<i>Одновременные налоговые проверки</i>	17
9. МЕТОДЫ ПРОВЕРКИ.....	17
<i>Методы накопления доказательств, имеющих особое значение для выявления взяток:</i>	17
10. ИНТЕРВЬЮ: ЦЕЛЬ	18
<i>Кого нужно интервьюировать?</i>	18
<i>Документирование интервью</i>	19
<i>Формулирование вопросов</i>	19
11. ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА.....	20
<i>Условия внутреннего контроля.</i>	21
<i>Система бухгалтерского учета.</i>	21
<i>Процедуры контроля.</i>	21
12. СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ.....	21
<i>Тайные фонды</i>	22
<i>Ненадлежащие платежные процедуры корпораций.</i>	23
<i>Вопросник для использования в процессе проверок (при условии правомочности этого согласно внутреннему законодательству).</i>	24
ПРИМЕР 1: ВОПРОСНИК ДЛЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ВО ВРЕМЯ ПРОВЕРКИ.....	25
ПРИМЕР 2: РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИСПОЛЬЗОВАНИЮ ВОПРОСНИКА, ПРЕДНАЗНАЧЕННОГО ДЛЯ ВЫЯВЛЕНИЯ ТАЙНЫХ ФОНДОВ КОРПОРАЦИИ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ПРОВЕРОК В ПОСЛЕДУЮЩИЕ ГОДЫ.....	26
13. МОНИТОРИНГ ВЗЯТОК: ТИПОВАЯ ФОРМА ДОКЛАДА НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКТОРОВ СВОЕМУ РУКОВОДСТВУ О ВЫЯВЛЕННЫХ ВЗЯТКАХ	27
ТИПОВАЯ ФОРМА ДОКЛАДА НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКТОРОВ СВОЕМУ РУКОВОДСТВУ О ВЫЯВЛЕННЫХ ВЗЯТКАХ (ПРИЛОЖЕНИЯ К ДАННОМУ ДОКЛАДУ ФАКУЛЬТАТИВНЫ)	28

РУКОВОДСТВО ОЭСР ПО ОСВЕДОМЛЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКТОРОВ В ВОПРОСАХ ВЗЯТОЧНИЧЕСТВА

Цель данного Руководства - помочь странам повысить осведомленность своих налоговых инспекторов в вопросах взяточничества, предоставить им средства выявления и идентификации взяток должностным лицам правительств иностранных государств, а также дать характеристику других видов подкупа должностных лиц национальных государственных органов. Правительства могут использовать этот документ в собственных целях и передавать его своим налоговым органам для целей обучения. Они также могут использовать Руководство в качестве "перечня контрольных вопросов" или основы для создания собственного наставления для налоговых инспекторов по вопросам выявления случаев взяточничества с учетом конкретных условий их деятельности.

1. Основные справочные сведения об инициативе по борьбе со взяточничеством

1. Взятничество в процессе осуществления международных деловых операций чревато серьезными моральными и политическими последствиями и влечет за собой огромные экономические издержки; оно сдерживает развитие международной торговли и инвестиций за счет повышения транзакционных издержек и искажения условий конкуренции. Налоговый режим взяток может вносить свой негативный вклад в это искажение.

2. В 1997 году государства-члены Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и некоторые страны, не входящие в эту Организацию, провели переговоры о подписании Конвенции ОЭСР о борьбе с подкупом должностных лиц иностранных государств при осуществлении международных деловых операций. Конвенция вступила в силу 15 февраля 1999 года. Все государства-члены ОЭСР и некоторые страны, не имеющие статуса членов ОЭСР, подписали этот документ. В большинстве стран подкуп должностных лиц национальных государственных органов является преступлением. До вступления в силу указанной Конвенции законодательство стран многих не квалифицировало подкуп должностных лиц иностранных государств как преступление. Таким образом, Конвенция ОЭСР знаменует собой важный шаг вперед в согласовании усилий международного сообщества, направленных на криминализацию подкупа (объявление его преступлением по закону) и снижение безудержной коррупции в различных странах мира. Одна из целей Конвенции - положить конец использованию взяток для совершения международных сделок и подкрепить антикоррупционные усилия национальных правительств, направленные на повышение качества управления и активизации роли гражданского общества. Конвенция обязывает все подписавшие ее страны принять национальное законодательство, в соответствии с которым подкуп

должностных лиц иностранных государств объявляется преступлением. Конвенция содержит широкое определение должностного лица, под которое подпадают все индивидуумы, отправляющие государственные функции. Конвенция требует, чтобы подкуп должностных лиц иностранных государств подлежал действительному, соразмерному и неотвратимому наказанию, аналогичному тому, которое применимо к собственным государственным чиновникам.

3. В сфере налогообложения Комитет по бюджетно-финансовым делам (КБФД) - главный орган налоговой политики ОЭСР - начал в июне 1994 года выявление любых нормативно-правовых положений, прямо или косвенно поощряющих подкуп должностных лиц иностранных государств. Комитет согласился с тем, что в тех случаях, когда такие положения действительно существуют и когда их изменение будет реально снижать уровень коррупции должностных лиц иностранных государств, следует поощрять внесение подобных изменений налоговыми администрациями.

4. В апреле 1996 года по предложению КБФД Совет ОЭСР принял Рекомендацию по налоговой вычитаемости взяток должностным лицам иностранных государств - С(96)27/FINAL. Эта Рекомендация призывает государства-члены ОЭСР, допускающие вычитаемость таких взяток, пересмотреть свою политику и запретить подобные вычеты. Совет признал, что тенденция к рассмотрению взяток должностным лицам иностранных государств как незаконного действия может способствовать этим мерам. Рекомендация поручает КБФД осуществлять текущий контроль ее исполнения и продвижения в ходе контактов с государствами, которые не входят в ОЭСР. Рекомендация была подкреплена пересмотренной Рекомендацией Совета по борьбе с подкупом при осуществлении международных деловых операций от 23 мая 1997 года, в которой содержался призыв к государствам-членам незамедлительно реализовать Рекомендацию 1996 года. В ряде случаев Рекомендация требовала, чтобы криминализация взяток должностным лицам иностранных государств-членов ОЭСР была условием изменения налогового законодательства с целью воспрепятствовать необлагаемости налогом взяток в странах, которых касается этот документ.

5. Законодательство, отрицающее налоговую вычитаемость взяток должностным лицам правительств иностранных государств, было принято в большинстве стран, включенных в данный документ. В этой связи, и в соответствии с Рекомендацией 1996 года, КБФД принял решение продолжить работу по исполнению Рекомендации на основе конкретного проекта - создания Руководство ОЭСР по Осведомленности налоговых инспекторов в вопросах взяточничества с целью выявления взяток государственным служащим, а также содействия выявлению фактов взяточничества при проведении налоговых проверок.

6. Руководства и справочники по аудиту позволяют налоговым администрациям обучать своих налоговых инспекторов наиболее эффективным методам и признакам, использование и поиск которых во время налоговых проверок позволяет обнаруживать дачу или получение взяток, которые включаются в сумму налогообложения. Они также повышают навыки налоговых инспекторов по выявлению сделок, связанных с подкупом должностных лиц. Поскольку многие государства-члены ОЭСР находятся в указанном процессе или рассматривают возможность создания наставлений для налоговых

инспекторов, нам представляется весьма своевременным рассмотрение соответствующей тематики подобных пособий.

2. Соответствующие положения внутреннего налогового законодательства

ЦЕЛЕСООБРАЗНО, ЧТОБЫ СТРАНЫ ПРИВОДИЛИ ЗДЕСЬ ПЕРЕКРЕСТНЫЕ ССЫЛКИ НА СВОЕ СООТВЕТСТВУЮЩЕЕ НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО В ОТНОШЕНИИ НАЛОГОВОЙ НЕВЫЧИТАЕМОСТИ ВЗЯТОК ДОЛЖНОСТНЫМ ЛИЦАМ ПРАВИТЕЛЬСТВ ИНОСТРАННЫХ ГОСУДАРСТВ

3. Определение взяточничества

7. Существует множество различных определений коррупции, равно как и различных ее форм. Взятничество - это специфическая форма коррупции, которую можно определить как добровольную дачу чего-то, имеющую стоимость, с целью оказать влияние на результаты выполнения должностным лицом своих обязанностей либо за счет некоего ненадлежащего действия, либо невыполнения каких-либо функций, несмотря на то, что это предусмотрено должностными обязанностями, возложенными на это лицо.

4. Обязаны ли налоговые инспектора сообщать о случаях взяточничества правоохранительным органам своих стран?

8. Обязанность налоговых инспекторов сообщать о выявленных случаях взяток своим уголовным правоохранительным органам будет зависеть от правовой системы их страны. В некоторых странах налоговая администрация обязана предоставлять информацию полиции, органам прокуратуры и судам в тех случаях, когда взятка связана с делом по подозрению в совершении налогового преступления. В других странах дело обстоит иначе. Когда информация находится в распоряжении органа уголовного преследования, он может передать ее аналогичному органу другой страны в соответствии с международным соглашением об оказании взаимной правовой помощи.

СТРАНЫ МОГУТ ВСТАВИТЬ СЮДА ОПИСАНИЕ КОНКРЕТНЫХ ПРАВИЛ, ОПРЕДЕЛЯЮЩИХ ОБЯЗАННОСТЬ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКТОРОВ СООБЩАТЬ О ВЫЯВЛЕННЫХ ВЗЯТКАХ УГОЛОВНЫМ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫМ ОРГАНАМ СВОИХ СТРАН.

Специальные правила (если таковые имеются) о бремени доказывания в случае презумпции незаконных платежей.

СТРАНЫ МОГУТ ВСТАВИТЬ СЮДА ОПИСАНИЕ КОНКРЕТНЫХ ПРАВИЛ В ОТНОШЕНИИ БРЕМЕНИ ДОКАЗЫВАНИЯ, ЕСЛИ ЭТИ ПРАВИЛА ОТЛИЧАЮТСЯ ОТ ОБЩИХ ПРАВИЛ В ОТНОШЕНИИ БРЕМЕНИ ДОКАЗЫВАНИЯ В СЛУЧАЕ ПРЕЗУМПЦИИ ДАЧИ ВЗЯТКИ.

5. Признаки обмана или подкупа

9. Для сокрытия взяток налогоплательщики будут, как правило, использовать те же методы, которые они применяют для утаивания налогооблагаемого дохода. Следовательно, налоговым инспекторам необходимо искать доказательства дачи взятки таким же способом, к которому они бы прибегли для выявления доказательств налоговых махинаций. Налогоплательщики, которые умышленно занижают свои налоговые обязательства, нередко оставляют доказательства в форме идентифицирующих отличительных знаков (или признаков).

10. Признаки обмана или махинаций могут включать одно или несколько действий намеренного правонарушения со стороны налогоплательщика, преследующего конкретную цель уклонения от уплаты налога. Признаки обмана можно разделить на две категории: подтверждающие признаки и подтверждающие действия. Обман невозможно выявить в каком бы то ни было случае при отсутствии подтверждающих действий. Подтверждающие признаки служат знаками, или симптомами, или означают, что действия могли быть совершены с целью обмана, сокрытия реального положения вещей или придания вещам такого вида, которого они в действительности не имеют. Собственно признаки или признаки сами по себе не тождественны факту совершения конкретного процесса; для доказательства факта необходимо присутствие подтверждающих действий.

11. Подтверждающие действия - это такие действия, которые показывают, что конкретный процесс был совершен умышленно с целью обмана, ухищрения, маскировки, сокрытия, попытки придать событиям иную окраску или затушевать их, а также представления вещей в другом свете, отличном от их реального положения. Примерами могут быть пропуск конкретных позиций или пунктов в тех случаях, когда они должны присутствовать в документах, утаивание банковских счетов, отсутствие депонированных расписок на банковских счетах, а также сокрытие источников поступлений. Признаки обмана, представленные ниже, можно также использовать и для выявления взяток.

5.1 Признаки обмана или подкупа: Расходы или отчисления

12. Они могут принимать форму существенного завышения отчислений или состоять в требовании фиктивных отчислений.

Методы платежей

13. Ниже представлены некоторые методы, которые используются для того, чтобы направлять денежные средства государственным чиновникам. Это методы ни в коей мере нельзя считать новыми и они представляют лишь незначительную часть всех используемых ухищрений, но мы приводим их здесь, чтобы подчеркнуть необходимость применения творческих подходов к проведению расследований, направленных на выявление случаев коррупции должностных лиц государственных органов.

14. Обмен финансовых средств через законно существующее предприятие: Фирма, контролируемая государственным чиновником, выплачивает крупную сумму денег некой неаффилированной корпорации по фиктивному счету о якобы предоставленных консалтинговых услугах. В свою очередь, эта корпорация выдает платежные чеки одному из своих служащих, который затем обналичивает эти чеки с помощью некоего должностного лица в банке. Наличные возвращаются первым упомянутым лицам корпорации, включающим государственного чиновника.

15. Передача финансовых средств через фиктивное предприятие: Банковский счет открывается на подставное лицо и служит каналом обналичивания чеков. Счета-фактуры на имя фиктивного предприятия выставляются в доказательство покупок. Чеки, выдаваемые фиктивному предприятию, депонируются с последующим снятием денежных средств.

16. Оплата расходов на проведение кампаний: Одним из примеров непрямого финансирования политических мероприятий является деятельность комитета по проведению кампании или кандидатов, выставляющих счет на оплату некоторых расходов по проведению кампании, таких как аренда грузовиков с громкоговорителем или микрофоном или типографское изготовление рекламных листовок или плакатов.

17. Непрямые платежи государственным чиновникам -- Установлено, что один из методов не прямой передачи финансовых средств государственным чиновникам связан с некоторыми особенностями платежей юридической фирме. В этом случае юрисконсульт действует в роли простого канала передачи денег: на его имя выписывается чек за якобы предоставленные юридические услуги. Платежи депонируются на доверительные счета этого юрисконсульта и снимаемые с них финансовые средства передаются государственному чиновнику. Этот метод также используется через каналы связей с общественностью, рекламу или бухгалтерские фирмы.

18. Установлено, что один из методов косвенной уплаты взятки реализуется через просьбу о пожертвовании для неприбыльной структуры, которая создается государственным чиновником для целей, отличных от предпринимательской деятельности; в этом случае указанный чиновник является членом высшего руководящего органа этой структуры.

19. Выставление счетов-фактур клиенту на завышенную сумму по сравнению с реальными рыночными ценами: разница между полученной суммой и обычной ценой затем выплачивается посреднику, и в этом случае компания, вовлеченная в эту аферу, не

получает никакой прибыли (трудность выявления таких преступлений связана с установлением посредника, который редко фигурирует в этом качестве в учетах компании).

20. Расходы, понесенные компанией и подтвержденные счетом-фактурой за хранение товаров или наблюдение за перевозкой товаров компании или оборудования в стране, на рынке которой сбываются эти товары.

21. Участие архитектурного органа в монтаже или проектировании элементов местной структуры для предприятия, в случае которого платежи совершаются на счета, открытые в налоговых "оазисах".

22. Выплата лицензионного платежа регистрируется в учетах компании как пассив, а не доход. Выплаты по этому "пассиву" совершаются до окончания налогового года компании. Платежи переводятся управленческой компании, расположенной в стране налогового "оазиса", которая будто бы получила доход в виде лицензионного платежа. То, что лицензионные платежи не были зарегистрированы как доход или платежи управленческой компании в графе расходов в системе учета компании, или наличие пассивов в конце года может затруднить выявление платежей государственному чиновнику.

23. Для выявления взяток можно использовать традиционные методы аудита. Это требует тщательного анализа различных счетов для подтверждения обоснованности отдельных расходов и анализа того, по каким конкретным позициям реально возможны уловки и махинации. Действительно ли заказчику оказываются услуги по произведенным платежам и, если да, то соразмерны ли эти услуги платежам за них. Очень важно помнить о том, что выплаты могут иногда таить множество "подводных камней". Эффективное расследование требует проведения более глубокого анализа обоснованности расходования средств. В процессе расследования важно убедиться в том, что выплаты не являются обычным каналом или средством прокачивания наличности в пользу конечного получателя -- государственного чиновника.

24. Профессиональные услуги: необходимо тщательно проверять все исходные документы, обосновывающие суммы за предоставление профессиональных услуг, на предмет адекватности описания и пояснения этих услуг, а также с целью выявления любого необычного повышения сумм. Было установлено, что многие фирмы попросту завышали вознаграждения по проектам и другим конкретным работам по сравнению с нормальными суммами, которые причитались за выполненную работу. Это завышение сумм платежей использовалось с целью компенсации ранее сделанных платежей политикам или государственным чиновникам от имени налогоплательщиков. Кроме того, признаком нарушения может быть наличие значительных выплат консалтинговым компаниям, в случае которых, как правило, не принято выставлять счета.

25. Командировочные расходы и расходы на оплату досуга: изучение расходных счетов показывает, что незаконные платежи можно вычитать под видом командировочных расходов и расходов на оплату досуга. Командировочные отчеты и переписка использовались для "реконструкции" маршрута передвижений в командировке отдельных работников. Были подвергнуты тщательному анализу переписка, а также оправдательные документы по расходам членов советов директоров с целью определения политических

событий, функций, а также поездок с целью участия в политических мероприятиях. Все вышеуказанные источники использовались для определения даты, времени и места участия налогоплательщика в незаконной политической деятельности. Все командировочные расходы, связанные с каждым мероприятием, "вычленились" из исходных документов, представленных налогоплательщиком. Главными источниками корректировок были следующие категории расходов:

- Командировочные расходы руководящих работников компаний
- Чартерные воздушные передвижения -- оплаченные работниками компании или непосредственно политиками-кандидатами.
- Расходы пилотов частных самолетов налогоплательщика.
- Расходы различных отдельных работников, включая прямые платежи с использованием кредитных карточек.

5.2 Признаки обмана или взяточничества: Фиктивные работники

26. Существует ряд причин завышения сумм в платежной ведомости, включая взяточничество. Как правило, при этом преследуют одну и ту же цель: изъять средства из бюджета предприятия в форме отчислений без уплаты получателем налога на доход. Этот метод обычно используется в тех случаях, когда предприятие-плательщик относится к типу организации, которая не продает свою продукцию за наличные, и деньги можно получить только по чеку. Этот метод можно использовать в качестве схемы уклонения от налогов, позволяющей налогоплательщику получить финансовые ресурсы, которые необходимы для дачи взяток, вымогательства или компенсации проигрыша в различные азартные игры, или для погашения долга ростовщикам.

27. Другой способ завышения сумм в платежной ведомости связан с включением в нее представителей той или иной партии, хотя они могут и не выполнять работу, за которую они получают вознаграждение от данной компании. Тот же метод можно использовать применительно к государственным чиновникам.

28. Для выявления признаков наличия в компании фиктивных работников необходимо обратить особое внимание на записи в платежной ведомости:

- При возникновении подозрения или знания о том, что компанией используются фиктивные работники, следует согласовать с ней проведение соответствующей проверки. Если чеки обналичиваются в одном и том же банке или с помощью третьей стороны, получатель платежа может быть известен банку или реиндоссантам.
- Если компания предлагает своим работникам страховые пенсионные планы или участвует в них, то можно, например, проверить, совпадает ли истечение срока участия работника в этих планах с его исключением из платежной ведомости.

- Компания может продолжать выдавать чеки работнику, который уже уволился. Необходимо произвольно выбрать работников и сравнить передаточные надписи на обороте чека в различное время года.
- Ключевые работники или руководители компании могут направляться в распоряжение политических партий для выполнения различных функций с сохранением заработной платы по основному месту работы. Необходимо предпринимать попытки для того, чтобы определить, где именно работник выполнял свои функции в период, указанный в платежной ведомости, о котором идет речь. Изучение документов о компенсации расходованных средств может оказаться полезным при определении географического нахождения работника в конкретное время. Эта информация может служить основой для последующего опроса работника.

29. Некоторые государственные чиновники имеют ограниченное количество законных источников дохода. В этом случае у некоторых из них может возникнуть соблазн пополнения своего дохода за счет незаконной деятельности. Эти чиновники могут найти частную компанию, которая включит их в свою платежную ведомость и будет регулярно выдавать им зарплату чеками, хотя они могут и не выполнять никакой работы.

30. Проверяющий должен распространить свой анализ на подозреваемого государственного чиновника и отследить распоряжение им платежным чеком для того, чтобы определить, возвращена ли какая-либо часть денег корпорации. Когда есть подозрение, что расследуемая структура используется в качестве канала получения незаработанных денег государственным чиновником, проверяющий должен искать определенные признаки, подкрепляющие это подозрение:

- Определить, обналичены ли чеки работодателем.
- Установить, имеет ли работник уровень квалификации, необходимый для реализации функций, за выполнение которых он или она получают заработную плату.
- Если учетные документы показывают, что в момент проверки работник по-прежнему фигурирует в платежной ведомости, проверяющий должен попытаться определить реальное присутствие этого работника в компании.
- Если работник занимает должность внешнего продавца, то проверяющий должен определить круг его клиентов и установить, на самом ли деле проверяемый контактирует с ними.

31. Проверяющему, возможно, придется направлять информационный запрос за границу, если фиктивный работник является должностным лицом иностранного государства (см. ниже Раздел по обмену информацией). Некоторые страны считают использование фиктивных работников менее вероятным в своих внутренних условиях, учитывая высокие социальные отчисления и налоги, взимаемые у источника.

5.3 *Признаки обмена или взяточничества -- Книги или записи*

32. Для выявления случаев дачи взяток проверяющему необходимо искать проявления традиционного манипулирования книгами учета или учетными записями, например:

- Ведение двух комплектов книг или отсутствие учетных книг вообще.
- Ложные записи или исправления в книгах или записях, датированные задним или более поздним числом документы, ложные счета-фактуры, поддельные заявления, отчеты, другие сфальсифицированные документы или заявления.
- Отсутствие соответствующих записей, которые должны вести работники компании, сокрытие записей или отказ работника предоставить определенные учетные данные и т.п.

5.4 *Признаки обмена или взяточничества -- Поведение налогоплательщика*

33. Особенности поведения налогоплательщика можно также использовать для выявления фактов взяточничества, например:

- Попытки воспрепятствовать процессу проверки. Например, нежелание отвечать на уместные вопросы, неоднократные отмены назначенных встреч для опроса или отказ предоставить учетные записи.
- Показания работников о нарушениях в ведении бизнеса налогоплательщиком.
- Уничтожение книг и записей, особенно в начале проверки.
- Компенсация неоправданно высоких расходов служащих или опекунов.
- Датирование заявлений или других соответствующих документов задним числом; и
- Попытки дачи взятки проверяющему.

5.5 *Признаки обмана или взяточничества -- Методы сокрытия взяток*

34. Может использоваться целый ряд методов сокрытия взяток, в частности проведение транзакций, не свойственных профилю деятельности данной компании. Эти транзакции обычно окружены атмосферой секретности и сопровождаются ложными записями в учетах индоссанта и индосата. Кроме того, они характеризуются использованием секретных банковских счетов для дохода, депонированием финансовых средств на банковские счета на имя назначенного лица, а также ведением деловых транзакций под вымышленными именами.

5.6 Признаки обмена или взяточничества - Обязательность сообщения о комиссионных или аналогичных платежах в некоторых странах

35. Некоторые страны имеют обязательное требование отчетности о полученных комиссионных, гонорарах и аналогичных платежах резидентами и нерезидентами. Некоторые страны имеют систему широкой отчетности по платежам физическим лицам (включая комиссионные), причем обмен этой информацией происходит автоматически. Другие страны имеют систему удержаний по таким платежам, которая также позволяет налоговым органам собирать информацию о личности получателей таких платежей.

36. Система обязательной отчетности требует от физических и юридических лиц, выплачивающих комиссионные, брокерскую комиссию, возврат переплаченных сумм и другие гонорары или компенсации резидентам и нерезидентам по условиям своей профессиональной или предпринимательской деятельности, показывать эти платежи в налоговой отчетности. Это обязательство может распространяться на все юридические лица, независимо от профиля их деятельности, включая центральные государственные органы и местные органы власти, а также органы, находящиеся под общественным контролем. Непредоставление этой информации может привести к отказу налогового органа исключить из суммы налогообложения произведенные платежи (даже в том случае, когда налоги по ним были уплачены получателем) и наложению им соответствующих штрафов. Таким образом, налоговая администрация получает инструмент, позволяющий ей анализировать динамику информации о комиссионных платежах. Кроме того, этот "инструмент" может быть потенциальным критерием целесообразности проведения налоговой проверки, так как указанные платежи могут быть источником коррупции. Особое внимание традиционно обращается на:

- Наличие бенефициаров, расположенных в налоговых "оазисах"
- Выплату крупных сумм тем бенефициарам, которые до настоящего времени получали лишь небольшие суммы
- Увеличение платежей и числа бенефициаров
- Выплата крупных сумм иностранным юристам
- Нахождение бенефициаров в географических зонах, в которых нет никакой деловой деятельности предприятия.

37. Обязательное требование налоговой отчетности по выплатам комиссионных, гонораров и аналогичных платежей или применение удержаний по таким платежам у резидентов и нерезидентов можно рассматривать как средство обеспечения налогообложения получателей таких платежей, так и источник сведений для возможных проверок требований о налоговой вычетаемости комиссионных платежей, которые могут оказаться невычитаемыми взятками. Также полезно предоставлять информацию по таким платежам партнерам по налоговым договорам и, в частности, содействовать непосредственному или автоматическому обмену информацией по комиссионным платежам, гонорарам и подобным выплатам (см. пункт 7 ниже об информации, доступной партнерам по договорам).

СТРАНЫ, ТРЕБУЮЩИЕ СООБЩАТЬ О КОМИССИОННЫХ ПЛАТЕЖАХ, МОГУТ ПОМЕСТИТЬ ЗДЕСЬ ПЕРЕКРЕСТНУЮ ССЫЛКУ НА ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО, КОТОРОЕ ЭТО ТРЕБУЕТ

6. План проверки и проверка соблюдения законов и правил

38. Во время предварительного планирования проверки и непосредственно в ходе проверки всех налоговых деклараций, руководитель группы проверяющих и проверяющие должны обращать внимание на ситуации, способствующие созданию незаконных или необоснованных платежей, таких как взятки. В целесообразных и необходимых случаях планы проверок должны предусматривать проведение следующих проверок налоговой дисциплины:

- Проверка отчетов о внутренних аудитах и соответствующих рабочих документов с целью выявления признаков создания каких-либо секретных или скрытых фондов в данной компании.
- Анализ копий отчетов, представленных налогоплательщиком другим регулятивным органам правительства.
- Внимательное изучение иностранных организаций, операций, контрактных механизмов или механизмов ценообразования, переводов финансовых средств и использованных налоговых "оазисов".

7 Информация от других органов правительства

39. Во время предварительного планирования и проверки дел по конкретным корпорациям руководитель проверяющих и налоговые инспектора должны изучать сведения, полученные от органов правительства.

40. Для получения информации о финансовых фондах для подкупа, случаях взяточничества, пожертвованиях политическим партиям, и других сведений налогового характера необходимо обращаться к другим правительственным органам, таким как, например, орган надзора за деятельностью фондовых рынков или орган страхования международного риска.

ЖЕЛАТЕЛЬНО, ЧТОБЫ В СОБСТВЕННОМ РУКОВОДСТВЕ СТРАНЫ ПРИВЕЛИ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ПРИМЕРЫ

8. Информация, доступная от партнеров по налоговому договору

41. Во время расследования дел, связанных с отдельными корпорациями, руководители групп проверяющих и налоговые инспектора должны также учитывать сведения, которые они могут получить от партнеров по налоговому договору. Можно использовать различные правовые механизмы для обеспечения обмена информацией:

двусторонние налоговые Конвенции, включающие статью об обмене информацией на основе Статьи 26 Модельной Налоговой Конвенции ОЭСР, а также многосторонние правовые акты о взаимной помощи в налоговых вопросах. Что касается подкупа должностных лиц иностранных государств, наиболее применимыми окажутся, видимо, две формы обмена информацией - обмен по запросу и произвольный (незапланированный) обмен:

- Обмен по запросу применяется в тех случаях, когда один партнер по договору направляет другому партнеру конкретные вопросы по конкретному делу. Таким образом, информационный запрос может быть полезным средством определения природы подозрительного платежа. Может также быть направлена просьба о проведении налоговой проверки за рубежом даже в присутствии иностранного налогового инспектора, если внутренне законодательство страны, направившей запрос, разрешает присутствие иностранного налогового инспектора при проведении аудита.
- Незапланированный обмен информацией может также помочь в обнаружении подозрительного платежа. В таком случае, конкретные сведения об этом деле, полученные иностранным налоговым инспектором во время проверки или расследования и представляющие интерес для налоговых органов в другой юрисдикции, передаются этой юрисдикции без всякой предварительной просьбы. Информация направляется каждой стране по каналам компетентных органов.
- Автоматический обмен предполагает систематическую передачу сведений о конкретных доходах (например, пассивном доходе, пенсиях и т.п.). Рекомендация ОЭСР *об использовании Модельного соглашения в рамках Модельного Меморандума ОЭСР о взаимопонимании об автоматическом обмене информацией для целей налогообложения* - С(2001)28 рассматривает автоматический обмен различными типами налоговой информации и особо упоминает необходимость усиления международного сотрудничества в сфере борьбы с подкупом должностных лиц иностранных государств. В Статье 2n) Рекомендации говорится, что *"компетентные органы должны принимать меры к обмену информацией о комиссионных и других аналогичных платежах"*. В другом случае проект Рекомендаций рекомендует компетентным органам согласиться *"активизировать (незапланированный и по запросу) обмен налоговой информацией по следующим категориям дохода: комиссионные, гонорары, вознаграждения брокерам и другие виды вознаграждения, выплачиваемого физическим и юридическим лицам"*.

42. Обменом информацией занимаются компетентные органы в интересах двух юрисдикций, имеющих нормативно-правовую базу для обмена налоговой информацией. Прямые контакты с должностными лицами иностранных налоговых органов не разрешаются без конкретного делегирования полномочий на это компетентными органами. К тому же, если информация предоставляется в соответствии со статьей об обмене двусторонней налоговой конвенции или согласно положениям конкретного правового акта, предусматривающего обмен информацией, положения о конфиденциальности блокируют

передачу информации, если уголовное преступление не является одновременно и налоговым преступлением, так как информацию можно раскрывать "только тем лицам или органам, которые занимаются оценкой размера налога или сбором налогов, или исполнением законов, или уголовным преследованием, или определением апелляций в отношении налогов, введенных от имени Государств, подписавших договор".

Одновременные налоговые проверки

43. Одновременные налоговые проверки могут быть другим средством выявления взяток должностным лицам правительств иностранных государств. Применительно к одновременным налоговым проверкам Модельное 1992 года Соглашение ОЭСР гласит, что "Основная цель одновременной налоговой проверки состоит в том, чтобы, помимо всего прочего, определить соответствующие обязательства налогоплательщика в случаях выявления (...) скрытого дохода, отмывания денег, подкупа, взяток, незаконных платежей и т.п."

44. Государства-члены, заключающие соглашения о проведении одновременных налоговых проверок, не должны забывать о необходимости использования Модельного 1992 года Соглашения ОЭСР о проведении одновременных налоговых проверок, которое гласит, что одновременные налоговые проверки могут преследовать цель определения истинных налоговых обязательств налогоплательщика в случаях выявления взяток, подкупа и других незаконных платежей.

СТРАНЫ МОГУТ УКАЗАТЬ ЗДЕСЬ СВЕДЕНИЯ О СВОИХ ВНУТРЕННИХ ПРОЦЕДУРАХ УСТАНОВЛЕНИЯ КОНТАКТА С КОМПЕТЕНТНЫМ ОРГАНОМ И ПРИВЕСТИ ССЫЛКУ НА СВОИ ПРИНЦИПЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ В СФЕРЕ ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ

9. Методы проверки

45. Цель этого раздела - предложить рекомендации по процедурам и методам проведения эффективных проверок и, в частности, выявления взяток. Автоматизированные аналитические программы могут оказаться полезным средством выявления фактов взяточничества.

Методы накопления доказательств, имеющих особое значение для выявления взяток:

46. Эти методы включают, например:

Аналитические проверки, включая анализ статей балансового отчета с целью выявления больших, необычных или сомнительных счетов. Аналитические проверки основаны на использовании сравнений и соотношений для поиска счетов и сделок, которые подлежат дальнейшему анализу, или для принятия решения о нецелесообразности дальнейшего расследования.

Анализ документации, например, книг учета и учетных записей налогоплательщика с целью определения содержания, точности и обоснования статей и позиций, включенных в налоговую декларацию.

Наведение справок, включая, например, проведение бесед с налогоплательщиком или (когда это возможно с юридической точки зрения) с третьими лицами. Сведения, полученные от независимых третьих сторон, могут подтвердить или обосновать точность данных, представленных налогоплательщиком.

Проверка -- например, отслеживание сделок для определения правильности их отражения или обобщения в учетных книгах и записях налогоплательщика.

Налоговые инспектора могут использовать следующие методы проверки для сбора доказательств о даче взятки: интервью и оценка системы внутреннего контроля налогоплательщика.

10. Интервью: цель

47. В той степени, в которой они разрешены законом при проведении налоговых проверок, интервью являются источником информации о финансовой истории, деловых операциях, книгах и записях учета налогоплательщика. Интервью используются для получения данных, необходимых для формирования обоснованных суждений о масштабах/глубине проверки и разрешении стоящих вопросов. Интервью используются для получения "намёков" или "зацепок", дальнейшей обработки имеющихся сведений, а также поиска улик или доказательств.

48. Устные показания - это важный фактор рассмотрения налоговых дел и, в частности, выявления случаев взяток, поскольку они могут служить источником информации, не фигурирующей в физической документации и не включенной в налоговую декларацию.

Кого нужно интервьюировать?

49. Интервью с целью выявления нарушений, включая взятки, во всех случаях необходимо проводить с теми лицами, которые обладают наиболее широкой информацией об общей картине финансового состояния и прошлом человека или организации, подвергаемых проверке, включая, например, главного исполнительного директора компании; главного финансового директора; руководителя, отвечающего за международные операции; руководителя, отвечающего за связь с правительством; руководителей, которые не являются служащими корпорации, но которые работают в комитете по проведению аудита или выполняют аналогичные функции; а также других исполнителей - по усмотрению проверяющего.

Документирование интервью

50. После интервью проверяющие могут подготовить записку об интервью, указав в ней дату, время, место и участников интервью, а также факты, выявленные в процессе интервью. Проверяющий должен поставить под запиской свою подпись и дату. Записка должна приобщаться к материалам дела. Это может быть полезным при проведении налоговых проверок, а также в случаях, когда налоговый инспектор должен по закону информировать органы прокуратуры и правоохранительные органы о случаях взяток.

Методы интервью

51. Особое внимание необходимо уделять методам проведения интервью. Важно, чтобы налоговый инспектор всегда сохранял контроль над процессом интервью, особенно при подозрении о том, что имеет место дача взятки. Проверяющие должны сами устанавливать темп и направленность интервью и непрерывно оценивать ситуацию, определяя, предоставляет ли налогоплательщик правдивую информацию или рисует беспорядочную и "размытую" картину событий.

Формулирование вопросов

52. При интервьюировании налогоплательщиков можно пользоваться четырьмя типами вопросов: вопросы, допускающие разное число ответов; узконаправленные вопросы; зондирующие вопросы; и наводящие вопросы. Налоговый инспектор самостоятельно определяет, какого типа вопросы окажутся наиболее целесообразными для выявления незаконных платежей.

Тип	Описание
Вопросы, допускающие разное число ответов	Вопросы формулируются таким образом, чтобы можно было получить развернутый, повествовательный ответ. Эти вопросы предназначены для того, чтобы получить сведения о прошлом, о последовательности событий или описание факта или процесса. Задавайте вопросы, допускающие разное число ответов, о характере предпринимательской деятельности налогоплательщика. Преимущество такого типа вопросов состоит в том, что они обеспечивают общий обзор некоторого аспекта деятельности налогоплательщика в прошлом. Недостаток этих вопросов состоит в том, что они могут провоцировать алогичное изложение вопроса.

Узконаправленные вопросы	Вопросы, которые более пригодны для получения определенных сведений, например, дат, имен или сумм. Эти вопросы формулируются конкретно и прямо. <u>Следует задавать узконаправленные вопросы, если нужно получить исходную информацию, например, о платежах должностным лицам правительств иностранных государств.</u> Эти вопросы полезны, когда налогоплательщику трудно дать точный ответ. Они также позволяют уточнить ответ на широко сформулированный вопрос. Недостаток узконаправленного вопроса состоит в том, что ответ на него ограничивается исключительно темой самого вопроса и может поставить налогоплательщика в неудобное положение.
Зондирующие вопросы	Вопросы сочетают элементы вопросов первых двух типов. Они используются для более глубокого изучения объекта проверки. Например, при изучении расходов налогоплательщика на оплату консалтинговых услуг можно спросить: "Каково деловое обоснование таких расходов?" Преимущество такого типа вопроса состоит в том, что ответ налогоплательщика носит направленный, но не ограниченный характер.
Наводящие вопросы	Наводящие вопросы показывают, что проверяющий уже сделал определенные выводы, или указывают на то, что хочет услышать проверяющий. Ограничивайте применение наводящих вопросов. Используйте их, когда вам необходимо подтверждение факта, так как ответ заложен уже в самом вопросе. Например: "Итак, вы не сохраняли счета-фактуры за предоставленные вами консалтинговые услуги?"

СТРАНЫ МОГУТ ПРИВЕСТИ ЗДЕСЬ ПЕРЕКРЕСТНУЮ ССЫЛКУ НА НАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА ПРОВЕДЕНИЯ БЕСЕД С НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ ВО ВРЕМЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

11. Оценка системы внутреннего контроля налогоплательщика

53. Данный документ определяет систему внутреннего контроля как "набор стратегий и процедур налогоплательщика по идентификации, измерению и защите основных деловых операций, а также противодействию существенному искажению финансовой информации, включаемой в отчетность". Оценка системы внутреннего контроля налогоплательщика необходима для определения достоверности учетных книг и записей, что особенно важно в случае возникновения подозрения в совершении нарушении или сомнительных платежей. Важно оценивать систему внутреннего контроля налогоплательщика, чтобы определить адекватные методы аудита, подлежащие использованию во время налоговой проверки.

Ключевые шаги при выполнении оценки системы внутреннего контроля

54. Оценку систему внутреннего контроля можно охарактеризовать как анализ, выполненный налоговым инспектором с целью уяснения и документирования деловых операций в целом. Ключевые шаги процесса оценки заключаются в уяснении условий внутреннего контроля, особенностей системы бухгалтерского учета, а также процедур контроля.

Условия внутреннего контроля

55. Первое, что должны уяснить проверяющие - это условия внутреннего контроля на данном предприятии. Условия внутреннего контроля слагаются из многих факторов, влияющих на стратегии и процедуры данного предприятия. Эти факторы включают концепцию управления, стиль работы руководителей всех уровней, организационную структуру предприятия, кадровую политику, а также ряд внешних влияний на предприятие, которые могут служить признаками потенциальной взятки. Для оценки условий внутреннего контроля проверяющему необходимо уяснить детальную схему работы предприятия.

Система бухгалтерского учета

56. Второе ключевое направление системы внутреннего контроля, которое должен понять проверяющий - это система бухгалтерского учета. Знание системы бухгалтерского учета позволяет получить информацию о многих сделках налогоплательщика.

57. Проверяющие должны получить знания о повседневной деятельности предприятия применительно к заказчикам, поставщикам, менеджменту, продажам, выполняемым работам, формированию цен на продукцию, географическому положению, работникам, используемым активам, производственным технологиям и ведению учета.

Процедуры контроля

58. Процедуры контроля - это стратегии и процедуры, установленные руководством для достижения целей деятельности данного предприятия. Процедуры контроля означают методы, обеспечивающие деятельность предприятия в соответствии с его предназначением. Разделение обязанностей - это первостепенная процедура контроля, на которую должен обратить внимание проверяющий. В случае надлежащего исполнения, разделение обязанностей приведет к ограничению круга возможностей, воспользовавшись которыми, работники предприятия могут скрыть ошибки или нарушения, допущенные ими с целью дачи взяток в процессе обычного исполнения своих обязанностей.

12. Специальные процедуры проверки

59. При выборе метода всесторонней проверки и определении процедур, подлежащих использованию, руководитель проверяющего должен помнить о цели проверки, ее глубине, а также контроле этого метода проверки.

60. Конкретная задача глубокой проверки должна быть четко определена в тот период, когда она включается в Особенности специальной проверки. Например, задачей частной глубокой проверки может быть выявление платежей государственным чиновникам. Проверка должна быть направлена на изучение счета или счетов, которые, с большой вероятностью, будут включать сделки с компаниями, в прошлом имевшими случаи выплаты взяток.

Взятки можно обнаружить в любом секторе предпринимательской деятельности. Вместе с тем одной общей характеристикой компаний, где была обнаружена дача взяток, является то, что эти компании функционируют в отраслях, в которых ноу-хау является определяющим элементом. Другим общим аспектом может быть необходимость получения государственной лицензии на осуществление деятельности. Некоторые из этих отраслей относятся к разведке на нефть, строительству и обрабатывающей промышленности. Некоторые примеры касаются инвестиций в инфраструктуру телекоммуникаций и строительство электростанций. Можно привести следующий пример уплаты взятки в сфере нефтепоисковых работ.

61. Служащие корпорации, которая занимается поиском и добычей сырой нефти и природного газа, дали санкцию на перечисление платежей деловому посреднику из иностранного дочернего предприятия корпорации, который передал их государственным чиновникам этого же иностранного государства с целью обеспечения принятия правительственного решения, благоприятствующего этому иностранному дочернему предприятию корпорации. Эти платежи были замаскированы под перечисления на приобретение и ремонт оборудования и были задокументированы и записаны соответствующим образом.

Тайные фонды

62. В этом разделе рассматриваются методы аудита и проверки выполнения требований законов и правил с целью выявления и анализа "тайных фондов" корпораций и любых иных схем, которые могут быть использованы, чтобы обойти налоговое законодательство, или для подкупа государственных чиновников. Эти схемы создания тайных фондов для дачи взяток и намеренного искажения размера налогооблагаемого дохода корпораций представляют серьезную угрозу для налогового законодательства страны.

Определение

63. Тайные фонды корпораций представлены счетами или группой счетов, обычно создаваемых на основе изолированных схем вне системы нормального внутреннего контроля с целью помощи политическим партиям, подкупа, выплат "благодарности", компенсации личных расходов служащих корпораций, а также поддержки другой незаконной деятельности. В использовании этих фондов участвуют, как правило, высокопоставленные служащие корпорации, и схемы реализуются с помощью как внутренних, так и иностранных дочерних предприятий.

Примеры

- Обычная практика реализации схем в иностранном государстве состоит в том, что отечественная родительская корпорация использует иностранное дочернее предприятие, иностранного консультанта или счет в иностранном банке для "отмывания" финансовых средств и получения наличных денег с последующей их "репатриацией" родительской корпорации для включения в тайный фонд для осуществления платежей государственным чиновникам своего государства. Разумеется, если бы финансовые средства были выплачены должностному лицу иностранного государства, то никакой их репатриации не было бы.
- Тайные фонды, создаваемые за счет скидок с гонорара иностранному консультанту по правовым вопросам. Иностранному консультанту, на законных основаниях предоставившему консалтинговые услуги отечественной корпорации, выставляется корпорации завышенный счет за оказанные услуги и затем возвращает наличные деньги казначейству корпорации.
- Служащие и/или ключевые работники получают дополнительную компенсацию под их обещание, что они передадут всю ее сумму или ее часть, или чистую сумму (после уплаты налогов на доход) в качестве политического платежа или уплаты взятки.
- Чрезмерная капитализация компаний: Предпринимательская структура приобретает недвижимость или личное имущество по цене выше рыночной стоимости последних. Разница возвращается и используется создателями схемы для финансирования политической организации или дачи взятки государственному чиновнику.
- Юридические фирмы получают пожертвования и в дальнейшем выступают в качестве канала для размещения финансовых средств на доверительных счетах, с которых они направляются комитету по проведению политической кампании, члены которого выдвигаются корпорацией, сделавшей пожертвование; в других случаях эти средства направляются государственному чиновнику.

Ненадлежащие платежные процедуры корпораций

64. Есть еще целый ряд прямых вопросов, которые может задать налоговый инспектор с целью выявления взяток. В каждом отдельном случае руководитель налогового инспектора будет определять необходимость опроса отдельных должностных лиц корпораций, ключевых служащих, и других ее работников в соответствии с пунктами 1-5 в Примере 1. В ситуациях, когда эти ответы на эти вопросы были даны в ходе предыдущих проверок, при определении необходимости постановки этих вопросов в последующие годы необходимо рассмотреть рекомендации, содержащиеся в Примере 2.

65. Если это оправдывается любым ответом на любой вопрос или подкрепляется фактами и обстоятельствами любого дела, можно задавать дополнительные вопросы;

вместе с тем при разработке содержания таких вопросов следует консультироваться с юристами.

66. Круг лиц, отобранных для опроса, должен включать работающих или бывших служащих или руководителей, которые, как предполагается, имеют или имели достаточные полномочия или контроль над деятельностью корпорации, или знание этой особенностей этой деятельности, чтобы сформировать собственные представления о возможном нецелевом использовании финансовых средств корпорации. В число этих служащих должны входить, например, президент корпорации; руководитель финансовой службы; служащий, ответственный за международные отношения; служащий, отвечающий за связи с правительством; руководители, которые не являются служащими корпорации, но являются членами контрольно-ревизионного совета или выполняют аналогичные обязанности, а также другие лица по усмотрению проверяющего.

67. Лицо, отобранный для опроса, должно четко понимать, что термин "корпорация", включает проверяемых налогоплательщика, любое дочернее предприятие, родительскую или аффилированную корпорацию, а также любое совместное предприятие, товарищество, трест или ассоциацию, в которых такая корпорация имеет свой интерес. Опрашиваемое лицо должно быть проинформировано о годах, к которым относятся задаваемые вопросы.

68. Годы, к которым относятся задаваемые вопросы, необходимо определять в каждом отдельном случае.

69. Метод постановки вопросов, определение времени для устных ответов и сроков получения письменных и заверенных ответов будет определяться руководителем проверяющего.

70. Если какое-либо лицо отказывается отвечать на вопросы проверяющего или подтверждать письменный документ под присягой или путем торжественного заявления, то при наличии правовой возможности проверяющий налагает судебный запрет на деятельность этого лица и получает от него свидетельские показания.

71. При получении утвердительных ответов на какой-либо из этих вопросов, следует обеспечить получение всех подробностей совершения сделки. Ответы на все вопросы необходимо проанализировать в комплексе с другой имеющейся информацией. Если необходимо дополнительное уточнение сведений, проводятся дальнейшие опросы.

Вопросник для использования в процессе проверок (при условии правомочности этого согласно внутреннему законодательству)

72. При проверке налоговых обязательств корпорации можно первоначально ставить следующие вопросы:

- Вы можете указать свою должность в корпорации и конкретную сферу ответственности. Вместе с тем вопросы не ограничиваются знаниями, полученными в ходе выполнения функциональных обязанностей, и на них

следует отвечать, исходя из ваших знаний, убеждений и воспоминаний, каков бы ни был их источник.

- Вы должны помнить о наказании за лжесвидетельство¹ и заявить о том, что, вы убеждены в истинности и правильности ваших ответов, касающихся всех содержательных вопросов. Вы можете сопровождать ваши ответы пояснительными подробностями. Если вы не уверены, соответствует ли конкретная сделка постановке данного вопроса, вы можете обсудить этот аспект с проверяющим. Если, после окончания обсуждения, вы будете считать, что какой-либо ответ нуждается в уточнении, вы должны четко указать суть данного уточнения.

Примечание: Если проверяющий придет к выводу о том, что любое уточнение носит двусмысленный или нецелесообразный характер или что ответ на любой вопрос требует дополнительной информации, проверяющий может поставить вам дополнительные вопросы.

73. Все ссылки на корпорацию в данном документе должны включать не только упомянутую корпорацию, но и любые ее дочерние предприятия или аффилированную корпорацию, а также любое совместное предприятие, товарищество, трест или ассоциацию, в которых данная корпорация имеет свои интересы.

Пример 1: Вопросник для использования во время проверки

Выплачивали ли, прямо или косвенно, корпорация, любой служащий корпорации или ее работник или любое лицо, действовавшее от имени корпорации, в период с _____ по _____, любые взятку, платеж "благодарности" или другие законные или незаконные платежи аналогичного или сравнимого характера любым частному или государственному, национальному или иностранному лицу или структуре, независимо от вида такого платежа - будь-то наличные, имущество или услуги - с целью получения благоприятного режима ведения деловой деятельности или получения особых льгот или в виде оплаты за уже полученные благоприятные условия ведения бизнеса или особые льготы?

Были ли какие-либо финансовые средства или имущество корпорации прямо или косвенно пожертвованы, переданы во временное пользование или предоставлены в распоряжение в период с _____ по _____ в пользу благо любых внутреннего или иностранного правительства, или его органа, политической партии, политического кандидата, или политического комитета или, наоборот, борьбы с ними?

1. Не все правовые системы могут предусматривать наказание за лжесвидетельство в подобных обстоятельствах

Получал ли, в период с ____ по ____, какой-либо служащий или работник корпорации, ее подрядчик или агент прямую или косвенную компенсацию от корпорации за время, потраченное, или расходы, понесенные в процессе предоставления услуг в пользу любых внутреннего или иностранного правительства, или его органа, политической партии, политического кандидата, или политического комитета или, наоборот, борьбы с ними?

Предоставляла ли корпорация, в период с _____ по _____, прямо или косвенно, какие-либо кредиты, пожертвования или подобные финансовые средства любому служащему или работнику корпорации, или любому другому лицу за сделанные или будущие взносы в пользу любых внутреннего или иностранного правительства, или его органа, политической партии, политического кандидата, или политического комитета или, наоборот, борьбы с ними?

Вела ли корпорация или любые другие лицо или структура, действовавшие от имени корпорации, в период с ____ по _____, банковский счет или любой другой счет любого типа, как внутренний, так и иностранный, не показанный в учетных книгах и записях корпорации и не указанный, названный или идентифицированный от имени корпорации?

Пример 2: Рекомендации по использованию вопросника, предназначенного для выявления тайных фондов корпорации при проведении проверок в последующие годы

В ходе предыдущих проверок наиболее продуктивными были вопросы в случае многонациональных корпораций со значительными объемами международной экономической деятельности. При определении целесообразности постановки вопросов в последующие годы необходимо учитывать такие факторы:

Совершала ли в прошлом корпорация ненадлежащие платежи или участвовала в какой-либо деятельности, связанной с использованием тайных фондов;

Наличие текущей информации, указывающей на существование или высокую вероятность ненадлежащих платежей или деятельности, связанной с использованием тайных фондов;

Наличие данных о том, что конкуренты или другие корпорации в этой же отрасли совершали ненадлежащие платежи или участвовали в деятельности, связанной с использованием тайных фондов;

Степень контроля, установленного корпорацией с целью предотвращения ненадлежащих платежей или использования тайных фондов;

Глубина проверки внутренними аудиторами корпорации и/ или внешними аудиторами вопросов, связанных с использованием ненадлежащих платежей или созданием тайных фондов;

Реальная политика корпорации в отношении ненадлежащих платежей или создания тайных фондов;
Производит ли корпорация продукцию, реализуемую на конкурентных рынках, особенно продукцию, цены на которую находятся под строгим государственным контролем;
Проводит ли корпорация значительные сделки с государственными органами всех уровней - внутренними и иностранными - или имеет деловые отношения с квазиправительственными организациями;
Имеет ли корпорация иностранную структуру, работающую в автономном режиме, при котором отечественная родительская компания осуществляет над ней очень незначительный контроль или вовсе не контролирует ее деятельность;
Сделаны ли корпорацией крупные приобретения или произошли ли в ней существенные изменения формы собственности, менеджмента или направления деловой деятельности;
Показывает ли проверка наличие каких-либо попыток скрыть явные ненадлежащие действия или выявляет ли она ситуации, связанные с необычными схемами утверждения решений в обход нормальных каналов; и
Наличие любых других факторов, по мнению руководителя проверяющего, обуславливающих необходимость использования дополнительных вопросов.
Ни один отдельный фактор или сочетание факторов не будут оказывать решающего влияния на определение круга вопросов. Суждение об этом должно основываться на здравом усмотрении руководителя проверяющих с учетом всех рекомендаций в целом. Причины постановки или непостановки вопросов должны в полном объеме раскрываться в рабочих документах проверяющего.

13. Мониторинг взяток: Типовая форма доклада налоговых инспекторов своему руководству о выявленных взятках

74. В своем центральном департаменте аудита налоговые администрации могут создавать систему мониторинга взяток, выявленных в ходе налоговых проверок. Налоговые инспектора могут посылать туда собранную информацию о взятках для создания базы данных, которую можно использовать для статистических целей, а также для выявления тенденций и поддержки реализации планов аудита. Для облегчения системы отчетности ниже предлагается типовая форма, которую можно приспособить к потребностям и специфике страны.

**Типовая форма доклада налоговых инспекторов своему руководству о выявленных взятках
(Приложения к данному Докладу факультативны)**

Раздел I. Контроль дела:

1а. Действие: Возбудить Обновить

1b. Тип отчета: Плательщик Получатель

1с. Имя, налоговый идентификационный номер и адрес плательщика или получателя:

1d. Номер дела: _____

1е. Дата записи (день/ месяц/ год): _____

Раздел II. Получатель доклада: (заполняется центральным налоговым органом страны, ответственным за мониторинг выплат взяток)

2а. Лицо для поддержания связи:

2b. Адрес:

2с. Номер телефона:

2d. Номер факса

2е. Адрес электронной почты

Раздел III. Источник доклада:

3а. Лицо для поддержания связи:

3.b Адрес:

3с. Номер телефона:

3d. Номер факса:

3е. Адрес электронной почты

Раздел IV. Краткая характеристика дела:

		Плательщик:	Получатель:
4а.	Страна:		
4б.	Отрасль: Промышленность, строительство и т.п.		
4с.	Размер предприятия (активов):		
4д.	Должность (служащий, руководитель и т.п.):		
4е.	К какому налоговому году (годам) относится:		
4ф.	Расследуем(ое)ые нарушени(е)я	Гражданские <input type="checkbox"/>	Уголовные <input type="checkbox"/>
		Подлежат определению <input type="checkbox"/>	
4г.	Краткое	описание	нарушения(й)
<hr/> <hr/> <hr/>			
4h.	Метод уплаты взятки: (Наличными, имуществом, платежами, превышающими обычную рыночную стоимость аналогичных товаров или услуг и т.п.)		
<hr/> <hr/>			
4i.	Сумма взятки (указать валюту) _____		
4j.	Сумма налога, возникшая вследствие нарушения (указать валюту):		
	Гражданского _____		
	Уголовного _____		

Доклад о взятке

Раздел V. Метод выявления:

	Плательщик:	Получатель:
5a. Неуказанный доход:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5b. Ложные расходы предприятия:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5c. Ложные или измененные отчет, документ, счет-фактура:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5d. Ложные записи в учете, двойной набор учетных книг:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5e. Аналитические проверки, собеседования и т.п.:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5f. Банковский счет/ фонд:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5g. Фиктивные работники	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5h. Отмывание денег/ валютные нарушения	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5i. Обязательная отчетность по платежам (комиссионные, гонорары консультантам и т.п.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5j. Информация от других государственных органов	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5k. Информация от партнеров по договорам (см. Раздел VII)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5l. Прочие сведения: _____		
5m. Налоговые "оазисы" (да/нет) _____ Страна _____		
Кратко описать метод выявления _____		

Раздел VI. Статус дела:

Текущий статус:	Плательщик:	Получатель:
	6a. Открыто <input type="checkbox"/>	6c. Открыто <input type="checkbox"/>
	6b. Закрыто <input type="checkbox"/>	6d. Закрыто <input type="checkbox"/>
Кратко описать статус _____		

Раздел VII. Обмен информацией с партнером по договору:

Происходил ли обмен информацией

7a. Да

7b. Нет

7c. Если да, укажите, была ли предоставлена информация

7d По запросу

7e Спонтанно

7.f Автоматически

7.g Страна, предоставившая информацию: