

ADÓPOLITIKAI- ÉS ADMINISZTRÁCIÓS ÜGYEK
KÖZPONTJA



GAZDASÁGI EGYÜTTMŰKÖDÉSI ÉS FEJLESZTÉSI SZERVEZET



OECD-Kézikönyv a Vesztegetésről Adóellenőröknek



VEZETŐI ÖSSZEFOGLALÓ

A jelen dokumentum egyik előzménye a külföldi közhivatalnokoknak adott megvesztegetési összegek adóból való levonhatóságát tárgyaló 1996-os OECD-ajánlás [Recommendation on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials C(96)27/FINAL].

A megvesztegetési összegek adóból való levonását megtiltó törvények léte kifejezetten visszatartó hatással van a külföldi közhivatalnokok megvesztegetésére. Ezeknek a törvényeknek a gyakorlati megvalósítására azonban nagy gondot kell fordítani. Az adóból való levonhatóságot megtiltó jogszabályi módosítások elrettentő hatása jelentős mértékben függ azoktól az intézkedésektől, amelyeket azért hoznak, hogy az adófizetők betartsák a törvényeket.

Mivel számos országban elfogadták azokat a törvényeket, amelyek tiltják a közhivatalnokoknak adott megvesztegetési összegek adóból való levonását, a Fiskális Ügyek Bizottsága (Committee on Fiscal Affairs, CFA) e törvények megvalósításának elősegítése céljából elhatározta, hogy kézikönyvet dolgoz ki, amely segíti az adóellenőröket az olyan gyanús kifizetések felismerésében, amelyek megvesztegetési összegek lehetnek. A jelen kézikönyv azt a célt is szolgálja, hogy segítsen az adóellenőröknek a különféle vesztegetési módszerek felismerésében, és olyan eszközöket adjon a kezükbe, amelyekkel leleplezhetik a külföldi vagy belföldi közhivatalnokok megvesztegetését. A kézikönyv hasznos jogi háttérismereteket és gyakorlati tippeket is tartalmaz, bemutatja a vesztegetésre utaló jeleket, az interjúkészítési módszereket, és ismertet néhány, az adóellenőrzés során leleplezett vesztegetési esetet. A kézikönyv tartalmaz egy formanyomtatványt is, amelyen az adóellenőr jelentheti az adóhivatali központnak a tapasztalatait. Ezek összesítése segít a trendek nyomon követésében és a kockázatok értékelésében.

Az országok felhasználhatják ezt a kézikönyvet az adótisztviselők továbbképzésében. Lehetőségük van arra is, hogy e kézikönyv alapján kidolgozzák új, a saját körülményeikre szabott kézikönyvüket. Ennek elősegítése érdekében a kézikönyv jelzi azokat a helyeket, ahol országspecifikus anyagokat lehet beilleszteni. A kézikönyv felhasználható az adóellenőrzés során követendő feladatlistaként is, illetve segíthet az CFA-nak abban, hogy az OECD-n kívüli országok körében népszerűsítse az első bekezdésben említett 1996-os OECD-ajánlást.

TARTALOMJEGYZÉK

VEZETŐI ÖSSZEFOGLALÓ	2
OECD-KÉZIKÖNYV A VESZTEGETÉS RŐL ADÓELLENŐRÖKNEK	4
1. A vesztegetéssel kapcsolatos kezdeményezés háttere	4
2. Releváns belföldi adórendelkezések	5
3. A vesztegetés fogalmának meghatározása	5
4. Kötelesek-e az adóellenőrök jelenteni a belföldi bűnüldöző szervezeteknek, ha vesztegetés nyomára bukkantak?	5
A bizonyítási kötelezettségre vonatkozó esetleges különleges előírások, jogszerűtlen kifizetések vélelmezésekor	6
5. Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek	6
5.1 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: költségek és levonások	6
Fizetési módszerek	6
5.2 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: fiktív alkalmazottak	8
5.3 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: könyvelés és bizonylatok	9
5.4 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: az adófizető magatartása	9
5.5 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: eltitkolási módszerek	10
5.6 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: a kifizetett jutalékok és hasonló összegek kötelező bevallása egyes országokban	10
6. Vizsgálati terv és az előírások betartásának ellenőrzése	11
7. Más kormányhivataloktól származó adatok	11
8. Az adózási egyezmények aláíróitól származó információk	11
Párhuzamos adóellenőrzések	12
9. Vizsgálati módszerek	12
A vesztegetések meglétének bizonyítására elsősorban alkalmas módszerek:	13
10. Interjúk	13
Cél	13
Kit kell meginterjúvni?	13
Az interjúk dokumentálása	13
Interjúkészítési módszerek	13
A kérdés felépítése	14
11. Az adófizető belső ellenőrzésének értékelése	14
A belső ellenőrzés értékelésének legfontosabb lépései	14
Ellenőrzési környezet	15
A számviteli rendszer	15
Ellenőrzési eljárások	15
12. Különleges vizsgálati eljárások	15
Megvesztegetési alapok	15
Vállalati vezetőknek teljesített helytelen kifizetések feltárását célzó eljárások	16
Az ellenőrzéseknél használandó kérdőív (amennyiben az ország törvényei lehetővé teszik)	17
1. minta: Az ellenőrzéseknél használandó kérdőív	18
2. minta: Irányelvek a vállalati megvesztegetési alapokra vonatkozó kérdőív későbbi években végrehajtott vizsgálatoknál való felhasználásáról	19
13. A vesztegetések nyomon követése: formanyomtatvány adóellenőröknek a feltárt vesztegetések központi bejelentéséhez	19
Nyomtatvány adóellenőröknek a feltárt vesztegetések központi bejelentéséhez	21

OECD-KÉZIKÖNYV A VESZTEGETÉS RŐL ADÓELLENŐRÖKNEK

A jelen kézikönyv azt a célt szolgálja, hogy segítsen az adóellenőröknek a különféle vesztegetési módszerek felismerésében, és eszközöket adjon a kezükbe, amelyekkel leleplezhetik a külföldi vagy belföldi közhivatalnokok megvesztegetését. Az országok felhasználhatják ezt a kézikönyvet az adótisztviselők továbbképzésében. Lehetőségük van arra is, hogy a kézikönyv alapján kidolgozzanak egy új, a saját körülményeikre szabott kézikönyvet. Ennek elősegítése érdekében a kézikönyv jelzi azokat a helyeket, ahol országspecifikus anyagokat lehet beilleszteni. A kézikönyv felhasználható az adóellenőrzés során követendő feladatlistaként is.

1. A vesztegetéssel kapcsolatos kezdeményezés háttere

1. Ha a nemzetközi üzleti tranzakciónál megvesztegetési összegeket fizetnek, az súlyos erkölcsi és politikai aggályokat vet fel, jelentős gazdasági költségekkel jár, és a tranzakciós költségek növekedése és a versenyfeltételek eltorzítása miatt gátolja a nemzetközi kereskedelem és a beruházások fejlődését. A vesztegetési összegek adóügyi kezelése tovább torzíthatja a helyzetet.

2. Az OECD-országok számos, a szervezethez nem tartozó országgal közösen 1997-ben megkötöttek egy egyezményt, amely a nemzetközi üzleti tranzakciókban szerepet játszó külföldi közhivatalnokok megvesztegetése elleni küzdelmet célozta. Az egyezmény 1999. február 15-én lépett hatályba. Az összes OECD-tagállam és a tagok közé nem tartozó néhány más ország is aláírta ezt az egyezményt. A belföldi közhivatalnokok megvesztegetése a legtöbb országban bűncselekménynek számít. Az egyezmény megkötése előtt azonban sok országban a törvények a külföldi közhivatalnokok megvesztegetését nem minősítették bűncselekménynek. Az OECD-egyezmény ezért fontos előrelépést jelent a vesztegetés bűncselekménnyé nyilvánítására irányuló nemzetközi törekvések megvalósításában és az országok gazdaságát sújtó féktelen korrupció visszaszorításában. Célja, hogy kiküszöbölje a vesztegetést a nemzetközi üzletek elnyerésénél, és megerősítse a belföldi korrupcióellenes erőfeszítéseket, amelyek a kormányzás színvonalának emelésére és a civil társadalom részvételének növelésére irányulnak. Az egyezmény arra kötelezi az aláírókat, hogy olyan nemzeti jogszabályokat alkossanak, amelyek bűncselekménynek minősítik a külföldi közhivatalnokok megvesztegetését. Az egyezmény a közhivatalnokot széles értelemben definiálja, mindenkit ide sorolva, aki valamilyen állami funkciót betölt. Előírja, hogy a külföldi közhivatalnokok megvesztegetését olyan hatékony, arányos és visszatartó erejű büntetőjogi büntetéssel sújtsák, mint amilyen a saját közhivatalnokaik megvesztegetését.

3. Az OECD legfontosabb adópolitikai testülete, a Fiskális Ügyek Bizottsága (CFA) 1994 júniusában az adózás területére vonatkozóan kezdeményezte, hogy vizsgálják felül a tagországok adójogszabályait annak megállapítása érdekében, hogy nem tartalmazzak-e olyan intézkedéseket, amelyek közvetett módon ösztönözhetik külföldi közhivatalnokok megvesztegetését. Egyetértettek abban, hogy ahol ilyen intézkedések érvényben vannak, és ahol azok megváltoztatása hatékonyan visszaszoríthatná a külföldi közhivatalnokok megvesztegetését, ott az adóhatóságnak szorgalmaznia kell ezeket a változtatásokat.

4. 1996 áprilisában a CFA javaslatára az OECD Tanácsa elfogadta a külföldi közhivatalnokoknak adott megvesztegetési összegek adóból való levonhatóságára vonatkozó ajánlást [OECD Recommendation on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials C(96)27/FINAL]. Ez az ajánlás felszólítja az ilyen vesztegetési összegek adóból való levonhatóságát

engedélyező tagországokat arra, hogy vizsgálják felül ezt a politikát, és tiltsák meg a levonás lehetőségét. Az OECD Tanácsa felismerte, hogy a külföldi közhivatalnokok megvesztegetését is jogszerűtlennek minősítő tendencia elősegíti ennek az intézkedésnek a meghozatalát. Az ajánlás arra utasítja a CFA-t, hogy kövesse nyomon annak megvalósulását, és a tagok közé nem tartozó országokkal fenntartott kapcsolatait használja fel arra, hogy ott is érvényt szerezzenek ennek a felfogásnak. A Tanács 1997. május 23-án elfogadott ajánlása, amely a nemzetközi üzleti tranzakciókban alkalmazott vesztegetések elleni küzdelmet célozta, felszólította a tagállamokat arra, hogy azonnal hajtsák végre az 1996-os ajánlás intézkedéseit. A külföldi közhivatalnokok megvesztegetésének bűncselekménnyé minősítése a tagországokban többnyire az előfeltétele volt annak, hogy az ajánlás által érintett országokban meghozzák a vesztegetés adóból való levonhatóságát tiltó törvényeket.

5. Azt követően, hogy az 1996-os ajánlás által érintett összes országban meghozták a külföldi közhivatalnokoknak adott megvesztegetési összegek adóból való levonhatóságát tiltó törvényeket, a CFA úgy döntött, hogy elkészítenek egy OECD-kézikönyvet, amely az adóellenőrzések során segítséget nyújt a közhivatalnokok megvesztegetésének leleplezéséhez.

6. Az ellenőrzési kézikönyvek lehetővé teszik az adóhatóságoknak, hogy az adóellenőrökkel megismertessék az ellenőrzésnél alkalmazandó legjobb módszereket, például a gyanús pénzügyi műveletek felismerését, ami elvezethet akár vesztegetések leleplezéséhez is. A kézikönyvek ismerete segít az adóellenőrök abban, hogy tudatosabban dolgozzanak a vesztegetéssel összefüggő tranzakciók felismerésén. Mivel számos tagországban most kezdenek hozzá, vagy éppen folyamatban van az adóellenőrzési kézikönyvek kidolgozása, aktuális feladat annak az áttekintése, hogy minek kell szerepelnie ezekben a kézikönyvekben.

2. Releváns belföldi adórendelkezések

AZ EGYES ORSZÁGOK ITT FELSOROLHATJÁK AZOKAT A BELFÖLDI ADÓJOGSZABÁLYOKAT, AMELYEK TILTJÁK A KÜLFÖLDI KÖZHIVATALNOKOKNAK ADOTT MEGVESZTEGETÉSI ÖSSZEGEK ADÓBÓL VALÓ LEVONHATÓSÁGÁT.

3. A vesztegetés fogalmának meghatározása

7. Ahány válfaja létezik a korrupciónak, annyi különféle meghatározás adható rá. A vesztegetés a korrupciónak az a formája, amikor önként adnak valamilyen értéket valakinek azért, hogy hivatalos kötelességének ellátását befolyásolják, akár úgy, hogy valamilyen helytelen cselekedetet hajtson végre, vagy úgy, hogy valamit elmulasszon megtenni, ami pedig a kötelessége lenne.

4. Kötelesek-e az adóellenőrök jelenteni a belföldi bűnüldöző szerveknek, ha vesztegetés nyomára bukkantak?

8. Az adott ország jogrendszerétől függ, hogy az adóellenőröknek jelenteniük kell-e a belföldi bűnüldöző szerveknek, ha vesztegetés nyomára bukkantak. Egyes országokban az adóhatóságnak értesítenie kell a rendőrséget, az ügyészséget és a bíróságot, ha a vesztegetés olyan ügygel összefüggésben merül fel, amelyik adóbüntett gyanújával hozható kapcsolatba. Más országokban nem ez a helyzet. A bűnüldöző szervek a kapott információt nemzetközi egyezmény vagy kölcsönös nemzetközi jogsegély-megállapodás alapján továbbadhatják a más országokban működő hasonló szervezeteknek.

AZ EGYES ORSZÁGOK ITT RÉSZLETEZHETIK AZOKAT AZ ELŐÍRÁSOKAT, AMELYEK ARRÁ VONATKOZNAK, HOGY AZ ADÓELLENŐRÖKNEK JELENTENI KELL-E A SAJÁT ORSZÁGUK BŰNÜLDÖZŐ SZERVEINEK, HA VESZTEGETÉS NYOMÁRA BUKKANTAK.
--

A bizonyítási kötelezettségre vonatkozó esetleges különleges előírások, jogszerűtlen kifizetések vélelmezésekor

AZ EGYES ORSZÁGOK ITT RÉSZLETEZHETIK AZOKAT A KÜLÖNLEGES ELŐÍRÁSOKAT, AMELYEK JOGSZERŰTLEN KIFIZETÉSEK VÉLELMEZÉSEKOR A BIZONYÍTÁSI KÖTELEZETTSÉGRE VONATKOZNAK, AMENNYIBEN AZOK ELTÉRNEK AZ ÁLTALÁNOS SZABÁLYOKTÓL.

5. Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek

9. A megvesztegetési összegek eltitkolására az adófizetők általában ugyanazokat a módszereket alkalmazzák, mint a jövedelem eltitkolására. Az adóellenőröknek ezért ugyanolyan módon kell a vesztegetés nyomait keresniük, mint ahogyan a csalás nyomait keresik. Az adófizetők, akik tudatosan a valóságosnál kisebbnek tüntetik fel az adóalapjukat, sokszor hagynak maguk után árulkodó jeleket.

10. A csalást az adófizető részéről egy vagy több olyan szándékos törvénysértés is jelezheti, amelynek célja az adófizetés elkerülése. A csalás jelei két kategóriára oszthatók: pozitív jelzésekre és pozitív cselekedetekre. Semmilyen csalás nem mutatható ki, ha nincs valamilyen pozitív cselekedet a háttérben. A pozitív jelzések tünetként szolgálnak, illetve arra utalnak, hogy egyes cselekedeteket esetleg megtévesztés vagy eltitkolás céljából hajtottak végre, vagy azért, hogy bizonyos dolgok másnak látszódnak, mint amik valójában. A jelzések önmagukban nem elegendők annak megállapítására, hogy valami konkrétan bekövetkezett, ehhez pozitív cselekedet megléte is szükséges.

11. Pozitív cselekedetek azok a cselekedetek, amelyek alapján megállapítható, hogy egy konkrét cselekményt megtévesztésként, ürügyként, álcázásként vagy eltitkolás céljából hajtottak végre, esetleg az események kiszínezése vagy homályossá tétele miatt, vagy azért, hogy bizonyos dolgok másnak látszódnak, mint amik valójában. Néhány példa: bizonyos tételek kihagyása akkor, amikor hasonló tételek egyébként szerepelnek, bankszámlák eltitkolása, bevételeknek nem a vállalkozói bankszámlán való elhelyezése, valamint a bevétel forrásának eltitkolása. A csalás alábbiakban részletezett jelei szintén utalhatnak vesztegetésre.

5.1 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: költségek és levonások

12. Csalásra vagy vesztegetésre utalhat, ha az adóbevallásban túlságosan nagy, vagy fiktív levonások szerepelnek.

Fizetési módszerek

13. Az alábbiakban ismertetünk néhány módszert, amellyel közhivatalnokoknak szoktak pénzt juttatni. Ezek a módszerek semmiképp sem újak, és csak egy töredékét képviselik az alkalmazott módszereknek, de bemutatásukkal fel szeretnénk hívni a figyelmet arra, hogy sok esetben innovatív ellenőrzési módszerek szükségesek a közhivatalnokok megvesztegetésének leleplezéséhez.

14. Pénz juttatása törvényes vállalkozáson keresztül: Egy cég, amelynek irányításában a közhivatalnok is részt vesz, nagyobb összeget fizet egy tőlük független vállalatnak valamilyen fiktív tanácsadási számla fejében. A számlát adó vállalat ezután csekket állít ki egyik vállalati tisztségviselője részére, aki egy banktisztviselő segítségével készpénzre váltja a csekket. A készpénzt ezután visszajuttatják az első cég vezetőinek, akik között ott a közhivatalnok is.

15. Pénz átutalása hamis cégen keresztül: Bankszámlát nyitnak egy fiktív névre azzal a céllal, hogy a bankszámla segítségével csekket készpénzre váltsanak. A fiktív cég nevében számlát állítanak ki különféle vásárlások igazolására. A fiktív cégnek kiállított csekket letétbe helyezik, majd a pénzt felveszik.

16. Kampányköltségek kifizetése: A közvetett politikai hozzájárulás egyik példája lehet, ha a kampánybizottság vagy a jelölt egy kifizetetlen váltót ad valamilyen kampányköltségre, például hangszórós autók bérlésére vagy röplapok, plakátok stb. nyomtatására.

17. Közvetett kifizetések közhivatalnokoknak: A közhivatalnokoknak teljesített közvetett kifizetések egyik módja az ügyvédi irodákon keresztül történő fizetés. Ebben az esetben az ügyvéd csupán közvetítő, akinek színlelt jogi szolgáltatásokért fizetnek. A kifizetést az ügyvéd bizalmi számláján helyezik letétbe, és a pénz innen kerül a közhivatalnokhoz. Ezt a módszert alkalmazhatják PR-, reklám- és könyvviteli cégekkel is.

18. Másik közvetett vesztegetési fizetési módszer az, amikor egy tisztviselő adományt kér egy olyan áltevékenység végzésére létrehozott nonprofit szervezet számára, amelynek ő az egyik vezetője.

19. Az aktuális piaci árnál jóval magasabb összegre kiállított számla: A kapott összeg és a normál ár közötti különbözetet kifizetik egy közvetítőnek anélkül, hogy ez érintené a vállalkozás nyereségét (a nehézséget a közvetítő azonosítása jelenti, aki ritkán jelenik meg a vállalat könyvelési naplójában).

20. Költségmentes számlázott vállalati költségek, például áruk felügyeletéért vagy azok szállításának felügyeletéért, vagy abban az országban történő telepítésért, ahol a vásárlás történt.

21. Építési iroda bevonása egy vállalat helyi infrastruktúrájának kiépítésébe vagy fejlesztésébe. A munkához kapcsolódó kifizetést adóparadicsomban vezetett számlákra teljesítik.

22. A jogdíjbevételeket a kötelezettségek között tüntetik fel a vállalat könyvvitelében a bevételek helyett. Az állítólagos kötelezettség kifizetésére a vállalati adóév befejezése előtt kerül sor. A kifizetést egy adóparadicsomban bejegyzett alapkezelő társaságnak teljesítik, amely állítólag jogosult a jogdíjra. Mivel a könyvelésben a jogdíjat nem bevételként tartják nyilván, az alapkezelő társaságnak történt kifizetést pedig nem költségként, és az év végén nem jelenik meg kötelezettségként sem, ezért a közhivatalnoknak történt kifizetést igen nehéz felfedezni.

23. A hagyományos ellenőrzési módszerek is felhasználhatók a vesztegetések leleplezéséhez. Csak a különböző számlák alapos átvizsgálásával lehet megállapítani az egyes költségek érvényességét, illetve mérlegelni azt, hogy mely tételek szolgálhatják esetleg az eltitkolás célját. Nyújtottak-e valóban szolgáltatást a kifizetés ellenében; és ha igen, az arányban áll-e a kifizetéssel? Mindig szem előtt kell tartani, hogy a kifizetések nem mindig azok, aminek látszanak. Alaposan elemezni kell mindegyik kifizetés érvényességét annak megállapítása érdekében, hogy nem csupán közvetítő eszközként használták-e arra, hogy a pénz végül egy közhivatalnokhoz jusson.

Professzionális szolgáltatások

24. A professzionális szolgáltatásokért fizetett összegek összes forrásdokumentumát alaposan ellenőrizni kell, hogy a szolgáltatások leírása és indoklása elfogadható-e, és nem tapasztalható-e szokatlan emelkedések. Megállapították, hogy számos cég a projekteket és nagyobb megbízásokat „megterhelte” költségekkel, a ténylegesen elvégzett munkáért járó normál összeget meghaladó módon. Ezt a túlszámlázást használták fel arra, hogy a cég az adófizetők pénzéből teljesítse az előzetes megállapodás szerinti politikai célú kifizetéseket vagy a közhivatalnokoknak szánt fizetéseket. Gyanúra adhat okot, ha nagy összegeket fizetnek ki tanácsadó cégeknek, és a számlák túl általánosak.

Utazási és reprezentációs költségek

25. A költség számlák vizsgálata feltárta, hogy a jogszerűtlen kifizetéseket sokszor utazási és reprezentációs költségnek álcázva számolják el. Alkalmazottak költség számláit és levelezését használták fel arra, hogy néhány alkalmazottnak úti programot dolgozzanak ki. A levelezés és az igazgatóság kiadási bizonylatainak vizsgálata alapján meg lehetett határozni azokat a politikai eseményeket, funkciókat és utazásokat, amelyek politikai hozzájárulásra utaltak. Az összes fenti forrás alapján azonosítani lehetett az idejét és a helyét annak, amikor az adófizető törvénybe ütköző politikai tevékenységet végzett. Az eseményekhez kapcsolódó utazási költségek ki lettek válogatva az adófizető által átadott forrásdokumentumok közül. Elsősorban az alábbi kategóriákban volt szükség kiigazításra:

- Vezetők utazási kiadásai;
- Charterrepülések – az adófizető alkalmazottainak, vagy egy politikai jelölt útjának közvetlen kifizetése;
- Az adófizető magánrepülőgépeinek költségei; valamint
- Egyes alkalmazottakkal összefüggésben felmerült költségek, köztük közvetlen hitelkártyás kifizetések is.

5.2 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: fiktív alkalmazottak

26. A bérkifizetéseket számos okból, például vesztegetés céljából is felduzzaszthatják. A cél rendszerint ugyanaz – levonás formájában pénzt vonjanak ki egy vállalkozásból annak érdekében, hogy a pénz átvevőjének ne kelljen jövedelemadót fizetnie az összeg után. Ezt a módszert széles körben használják olyan cégeknél, amelyek az üzletmenetük során nem kezelnek készpénzt, és pénzt csak csekken vehetnek fel. A módszer felhasználható adóelkerülésre, lehetővé téve az adófizetőnek, hogy megszerezze a vesztegetéshez szükséges, a zsarolóknak fizetendő vagy a személyes kiadásait fedező összegeket, vagy azokat, amelyeket szerencsejátékban veszített el vagy uzsorások követelnek tőle.

27. Egy másik módja a bérkifizetések felduzzasztásának, ha egy politikai párt tagjait szerepeltetik a vállalat bérlistáján, noha azok valójában nem dolgoznak a vállalat számára. Ugyanez a módszer alkalmazható közhivatalnokok esetén is.

28. A fiktív alkalmazottak felderítése érdekében az adóellenőröknek a bérlista-nyilvántartásra kell összpontosítaniuk. Az alábbi körülmények különös figyelmet érdemelnek:

- Ha felmerül annak a gyanúja, hogy fiktív munkaerőt alkalmaznak, akkor a csekkek útját érdemes nyomon követni. Ha a csekkeket ugyanabban a bankban váltják be, vagy másik félen keresztül, akkor a rendelvényest ismerhetik a bankban, vagy ismerhetik a forgatmányozók.
- Ha a vállalat nyugdíjbiztosítást stb. kínál vagy közreműködik abban, akkor a munkaviszony megszűnésének nyilvántartása alapján ellenőrizni kell, hogy az alkalmazottat törölték-e a bérfizetési listáról.
- Előfordulhat, hogy a vállalat az eltávozott dolgozó nevére továbbra is kiállít csekkeket. Az ellenőröknek véletlenszerűen kiválasztott alkalmazottaknál össze kell vetni az év különböző időpontjaiban a csekkek hátiratozását.
- Fontos alkalmazottakat vagy tisztségviselőket kölcsönadhatnak politikai pártoknak különféle szolgáltatások ellátására, míg a fizetést közben a munkaadótól kapják. Az ellenőröknek

meg kell próbálni meghatározni, hogy a kérdéses fizetési időszakban az alkalmazottak ténylegesen hol végeztek munkát. A költségterítési nyilvántartások vizsgálata alapján megállapítható, hogy az alkalmazott egy adott időpontban hol tartózkodott. Ez kiindulópontul szolgálhat az alkalmazott meginterjúvolásához.

29. Vannak közhivatalnokok, akiknek kevés törvényes forrásból van jövedelmük, ezért néhányan kísértést érezhetnek arra, hogy valamilyen törvénytelen tevékenységgel kiegészítsék a jövedelmüket. Ezek a személyek találhatnak olyan vállalkozásokat, amelyek készek felvenni őket a bérlistájukra, és rendszeresen fizetési csekket juttatnak nekik, annak ellenére, hogy alkalmazottként nem végeznek tényleges tevékenységet.

30. Az adóellenőrnek ki kell terjesztenie a vizsgálatot a gyanúba fogott közhivatalnokra, és a fizetési csekkek nyomon követésével meg kell állapítania, hogy a pénz egy része nem került-e vissza a vállalatokhoz. Ha a vizsgált egységről feltételezik, hogy a közhivatalnoknak fizetési juttatást nyújt, az adóellenőr a következő jelek után kutatva erősítheti meg a gyanúját:

- Ellenőrizze, hogy a csekket az alkalmazott váltja-e be;
- Ellenőrizze, hogy az alkalmazott rendelkezik-e azzal a végzettséggel, ami annak a feladatnak az ellátásához szükséges, amiért a fizetést kapja;
- Ha a nyilvántartás szerint a vizsgálat időpontjában az alkalmazott szerepel a fizetési jegyzékben, akkor az adóellenőr megpróbálhat megbizonyosodni arról, hogy az alkalmazott ténylegesen jelen van-e a vállalat területén; valamint
- Ha az alkalmazott külső értékesítőként dolgozik, akkor az ellenőrző feladatokat ellátó alkalmazottnak meg kell állapítania, hogy kik a vevők, és hogy az alkalmazott ténylegesen kapcsolatot tart-e ezekkel a vevőkkel.

31. Előfordulhat, hogy az adóellenőrnek külföldről kell adatokat beszereznie, ha a fiktív alkalmazott egy külföldi közhivatalnok (lásd alább az adózási egyezményekről szóló 8. részt). Egyes országokban a fiktív alkalmazottak módszerének használatát az adott országban alkalmazott magas társadalombiztosítási hozzájárulás és levonandó adóelőleg miatt kevésbé tartják valószínűnek.

5.3 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: könyvelés és bizonylatok

32. A vesztegetések leleplezése érdekében az adóellenőrnek a könyvelés és a nyilvántartások manipulálásának alábbi hagyományos módszereire is figyelnie kell:

- Két sorozat könyv tartása vagy a könyvek hiánya;
- Hamis tételek vagy módosítások a könyvekben és a bizonylatokban, visszadátumozott vagy utólag dátumozott okmányok, hamis számlák, hamis igénylések, kimutatások, egyéb hamis dokumentumok vagy igénylések; valamint
- A megfelelő bizonylatok hiánya, bizonylatok eltitkolása vagy a bemutatásuk megtagadása, stb.

5.4 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: az adófizető magatartása

33. Az adófizető magatartásának értékelése is segíthet a vesztegetés meglétének eldöntésében, például:

- Megpróbálják hátráltatni az ellenőrzést, például nem válaszolnak meg érdemi kérdéseket, ismételten lemondanak találkozókat, megtagadják bizonylatok bemutatását;

- Az alkalmazottak az adófizető szabálytalan üzleti gyakorlatáról tanúskodnak;
- Könyvek és bizonylatok megsemmisítése, különösen akkor, ha erre az ellenőrzés megkezdése után került sor;
- Helytelen összegek kifizetése tisztviselők vagy meghatalmazottak által vagy a számukra;
- Igénylések és kapcsolódó dokumentumok visszadátumozása; valamint
- Az adóellenőr megvesztegetésére tett kísérletek.

5.5 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: eltitkolási módszerek

34. A vesztegetések eltitkolására számos módszert használhatnak, például a szokásos üzletmenettől eltérő tranzakciókat, titkos jellegű tranzakciókat, az engedményező és az engedményezett könyvelésében megjelenő hamis tételeket, titkos bankszámlát használhatnak a jövedelem fogadására, letéteket helyezhetnek el más néven vezetett bankszámlákon és hamis néven intézhetnek üzleti tranzakciókat.

5.6 Csalásra vagy vesztegetésre utaló jelek: a kifizetett jutalékok és hasonló összegek kötelező bevallása egyes országokban

35. Néhány országban kötelező bejelenteni a belföldi és külföldi személyeknek kifizetett jutalékokat, tiszteletdíjakat és hasonlókat. Néhány ország előírja, hogy az egyéneknek teljesített kifizetéseket (jutalékokat is) be kell jelenteni, és ezeket az információkat automatikusan kicserélik egymás között. Más országokban az ilyen kifizetések után adóelőleget vonnak le, ami szintén lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy adatokat gyűjtsenek az ilyen kifizetések kedvezményezettjeiről.

36. A kötelező bevallás előírja, hogy az egyéneknek és a jogi személyeknek, ha üzleti tevékenységük vagy szakmájuk gyakorlása során belföldi vagy külföldi személyeknek jutalékot, ügynöki jutalékot, költségtérítést vagy más díjakat és térítéseket fizettek, akkor ezeket minden évben be kell vallaniuk az adóhatóságnak. Ez a kötelezettség az összes jogi személyre vonatkozhat, függetlenül azok céljától vagy tevékenységétől, így a helyi vagy központi közigazgatásra, valamint a köztestületekre is. A bevallás elmulasztása miatt megtagadhatják a kifizetések adóalapból történő levonhatóságát (még akkor is, ha a kapott összeg után annak átvevője adózott), és bírságot is kiszabhatnak. Az adóhatóságnak tehát van egy eszköz a kezében, amely lehetővé teszi, hogy elemezzék a jutalékokkal kapcsolatban kapott információkat, és ez is egy lehetséges kritérium lehet az adóellenőrzés során, mert segíthet a korrupcióra utaló nyomok feltárásában. Hagyományosan a következőkre kell odafigyelni:

- Adóparadicsomban bejelentett kedvezményezettek megléte;
- Nagy összegek kifizetése olyan kedvezményezetteknek, akik addig csak kisebb összegeket kaptak;
- A kifizetések összegének és a kedvezményezettek számának növekedése;
- Jelentős összegeket fizetnek külföldi ügyvédeknek; valamint
- Olyan földrajzi térségben élő kedvezményezettek megléte, ahol a cég nem végez tevékenységet.

37. A jutalékok, tiszteletdíjak és hasonló kifizetésének kötelező adóhatósági bevallása, vagy a belföldi és külföldi személyeknek történő hasonló kifizetések utáni adóelőleg levonása egyrészt

biztosítja az ilyen jövedelemhez jutó személyek adózását, másrészt segíthet az olyan levonások ellenőrzésénél, amelyek valójában nem levonható megvesztegetési összegek. Szintén hasznos, ha az ilyen kifizetésekről az adózási egyezmények tagjai kölcsönösen értesítik egymást, és törekszenek arra, hogy a jutalékok, tiszteletdíjak és hasonló kifizetésekkel kapcsolatban önként vagy automatikusan kicseréljék a rendelkezésükre álló adatokat (lásd alább az adózási egyezményekről szóló 8. részt).

A JUTALÉKOK BEVALLÁSÁT ELŐÍRÓ ORSZÁGOK ITT RÉSZLETEZHETIK AZ ERRE VONATKOZÓ TÖRVÉNYEKET.

6. Vizsgálati terv és az előírások betartásának ellenőrzése

38. Az adóbevallások ellenőrzésének tervezésekor és végrehajtásakor az adóellenőrök felettesének és az adóellenőröknek maguknak is végig figyelniük kell azokra a jelekre, amelyek jogszerűtlen vagy helytelen kifizetésekre, például vesztegetésre utalhatnak. Amennyiben megfelelőnek és szükségesnek látják, a vizsgálati tervekben szerepelni kell az alábbi ellenőrzéseknek:

- A belső ellenőrzési jelentések és a kapcsolódó könyvvizsgálói feljegyzések vizsgálata annak megállapítására, nincs-e valamilyen hivatkozás titkos vállalati alapra;
- Meg kell vizsgálni az adófizető más állami felügyeleti szerveknek benyújtott jelentéseit; valamint
- Figyelmesen meg kell vizsgálni a külföldi egységeket, tevékenységeket, szerződéseket és ármegállapodásokat, pénzáttalásokat és az adóparadicsomok használatát.

7 Más kormányhivataloktól származó adatok

39. A vállalatok ellenőrzésének tervezésekor és végrehajtásakor az adóellenőrök felettesének és az adóellenőröknek figyelembe kell venniük, hogy milyen adatokat lehet beszerezni más kormányhivataloktól.

40. A megvesztegetési alapokkal, vesztegetésekkel, politikai hozzájárulásokkal és az adózással összefüggő más információkkal kapcsolatban az adóellenőrök felvehetik a kapcsolatot más kormányhivatalokkal, például a tőzsde felügyelő testületével vagy a külföldi kockázatokat biztosító kormánysszervekkel.

AZ EGYES ORSZÁGOK ITT TÜNTETHETNEK FEL TOVÁBBI PÉLDÁKAT.

8. Az adózási egyezmények aláíróitól származó információk

41. A vállalatok ellenőrzésekor az adóellenőrök felettesének és az adóellenőröknek figyelembe kell venniük azt is, hogy milyen adatokat lehet beszerezni az adózási egyezmények aláíróitól. Különböző jogi megoldások használhatók az információcserére, például kétoldalú adózási egyezmények az OECD adózási mintaegyezményének 26. cikke alapján kidolgozott, információcsere előíró cikkel vagy az adózási ügyekben kölcsönös segítségnyújtást biztosító multilaterális megállapodások. A külföldi közhivatalnokok megvesztegetésével összefüggésben az információcsere következő három formája a legfontosabb: kérésre adott, önként adott és automatikusan adott információ:

- A kérésre adott információcsere esetén az egyezményt aláíró egyik fél egy adott esettel kapcsolatban konkrét kérdésekkel fordul a másik félhez. Az információkérés segítséget adhat egy gyanús kifizetés jellegének tisztázásában. Előfordulhat, hogy külföldön végrehajtandó adóellenőrzést igényelnek, és ha ezt a külföldi törvények engedélyezik, azt is kérhetik, hogy egy külföldi adóellenőr is jelen legyen az ellenőrzésnél.

- Az önként adott információ szintén segíthet a gyanús kifizetések leleplezésében. Ebben az esetben a külföldi adótisztviselő által az ellenőrzés vagy vizsgálat során feltárt adatok, amelyek valószínűleg érdekesek lehetnek egy másik ország adóhatósága számára, anélkül lesznek oda továbbítva, hogy azt előzetesen kérték volna tőlük. Az információ az egyes országok illetékes hatóságain keresztül cserél gazdát.
- Az automatikusan adott információ azt jelenti, hogy néhány jövedelemtételről (pl. passzív bevételek, nyugdíjak) rendszeresen továbbítanak adatokat. Az OECD ajánlása az *automatikus adózási információcserére vonatkozó OECD szándéknyilatkozat-minta alkalmazásáról* [C(2001)28] a különféle adózási információk automatikus cseréjével foglalkozik, és kiemeli a nemzetközi együttműködés növelésének fontosságát a külföldi közhivatalnokok megvesztegetése elleni küzdelemben. A 2. cikk kijelenti, hogy „*az illetékes hatóságok arra törekednek, hogy kicseréljék a jutalékokra és hasonló kifizetésekre vonatkozó információkat*”. Az ajánlásban szerepel az is, hogy az illetékes hatóságok „*fokozzák az adózási információcserét (önként és kérésre) a következő jövedelemkategóriáknál: jutalékok, tiszteletdíjak, alkuszi díjak és más, természetes vagy jogi személynek fizetett díjazások*”.

42. Az információcserét a két joghatóság azon illetékes hatóságai kezelik, amelyeket a törvények felhatalmaznak adózási információk cseréjére. A külföldi adótisztviselővel a közvetlen kapcsolatfelvétel csak abban az esetben megengedett, ha arra az illetékes hatóság külön megbízást adott, különben tilos. Továbbá, ha az információcseré egy kétoldalú adóegyezmény információcserére vonatkozó cikke vagy az információcserét lehetővé tevő külön megállapodás alapján történik, akkor az információk titkosságára vonatkozó rendelkezések miatt az információ csak akkor adható tovább, ha a bűncselekmény egyben adókihágásnak is számít, mivel az információ „csak azoknak a személyeknek vagy hatóságoknak hozható a tudomására, akik vagy amelyek a szerződő államok által kivetett adók megállapításával, beszedésével, az adótörvények betartásával, az ezekhez kapcsolódó büntetőeljárásokkal és a fellebbezések elbírálásával foglalkoznak”.

Párhuzamos adóellenőrzések

43. A párhuzamos adóellenőrzés szintén segítséget nyújthat a külföldi közhivatalnokokat érintő vesztegetések leleplezéséhez. Az OECD 1992-es *párhuzamos adóellenőrzések végrehajtásának mintaegyezménye* megállapítja: „A párhuzamos adóellenőrzés fő célja többek között az adófizető tényleges felelősségének a meghatározása olyan esetekben, amelyekben (...) be nem vallott jövedelem, pénzmosás, csúszópénz, vesztegetés, jogszerűtlen kifizetés stb. meglétét észlelték”.

44. A párhuzamos adóellenőrzésre vonatkozóan megállapodást kötő tagországok kövessék az OECD 1992-es *párhuzamos adóellenőrzések végrehajtásának mintaegyezményét*, amely megállapítja, hogy a párhuzamos adóellenőrzések egyik célja az adófizető tényleges felelősségének a meghatározása olyan esetekben, amelyekben csúszópénz, vesztegetés, jogszerűtlen kifizetés stb. meglétét észlelték.

AZ EGYES ORSZÁGOK ITT RÉSZLEZHETIK AZ ILLETÉKES HATÓSÁGOKKAL VALÓ KAPCSOLATFELVÉTELRE VONATKOZÓ HAZAI ELŐÍRÁSOKAT ÉS AZ INFORMÁCIÓCSERÉRE VONATKOZÓ IRÁNYELVEKET.

9. Vizsgálati módszerek

45. A jelen rész célja, hogy irányelveket adjon olyan eljárások és módszerek kidolgozásához, amelyek hatékonyan felhasználhatók az ellenőrzéseknél és alkalmasak a vesztegetések leleplezésére. A számítógépes elemzést végző programok hasznosak lehetnek a vesztegetési célú kifizetések leleplezésében.

A vesztegetések meglétének bizonyítására elsősorban alkalmas módszerek:

46. Néhány ilyen módszer:

Analitikus vizsgálat – a mérlegtételek elemzése a nagy, szokatlan vagy vitatható számlák azonosítására. Az összehasonlításokat végző és összefüggéseket kereső analitikus vizsgálatok segítségével elkülöníthetők azok a számlák és tranzakciók, amelyek további vizsgálatokat igényelnek.

Dokumentáció – az adófizető könyveinek és bizonylatainak vizsgálata azok tartalmának és pontosságának meghatározása, valamint az adóbevallás tételeinek igazolása érdekében.

Tudakozódás – az adófizető vagy (ha a törvény lehetővé teszi) harmadik felek meginterjúvolása. A független harmadik felektől származó információk megerősíthetik vagy igazolhatják az adófizetőtől származó információkat.

Tesztelés – tranzakciók nyomon követése annak meghatározása érdekében, hogy pontosan lettek-e rögzítve és összesítve az adófizető könyvelésében és bizonylati nyilvántartásában.

10. Interjúk

Cél

47. Amilyen mértékig a törvény lehetővé teszi az adóellenőrzéseknél, az interjúk adatokat szolgáltatnak az adófizető pénzügyi múltjáról, üzleti tevékenységeiről, könyveléséről és bizonylatairól. Az interjúk egyik célja, hogy megalapozott döntéseket hozhassanak arról, hogy mire és milyen mélységig terjedjen ki az ellenőrzés, és hogyan oldjanak meg egyes kérdéseket. Az interjúk alkalmasak nyomok, információk és bizonyítékok megszerzésére.

48. A tanúvallomás fontos tényező az adóügyek megoldásában, különösen a vesztegetések leleplezésében, mivel olyan információkat tárhat fel, amelyek egyébként nem szerepelnek a fizikai dokumentációban, illetve hozzásegíthet az adóbevallásban nem tükröződő releváns információk megismeréséhez.

Kit kell meginterjúvolni?

49. A csalások és vesztegetések feltárását célzó interjút mindig azzal a személlyel kell lefolytatni, akinek a vizsgált személy vagy egység pénzügyeire és történetére a legnagyobb a rálátása. Ilyen a vállalatvezető, a gazdasági igazgató, a nemzetközi ügyekért felelős vezető, a kormányzati tevékenységekért felelős vezető, azok az igazgatók, akik nem vállalati tisztségviselők, de könyvvizsgálati bizottságok tagjai vagy hasonló funkciót látnak el, illetve mások, az adott helyzettől függően.

Az interjúk dokumentálása

50. Az interjú után az adóellenőrök emlékeztetőt készíthetnek, amely rögzíti az interjú dátumát, idejét, helyét, a jelen levő személyeket, valamint azt, hogy mi derült ki az interjúból. Az adóellenőrnek alá kell írnia az emlékeztetőt, és fel kell tüntetnie a dátumot. Az emlékeztetőt csatolni kell az ügy aktáihoz. Ez hasznos lehet az adóellenőrzés szempontjából, illetve akkor, ha az adóellenőrnek vesztegetés gyanúja esetén értesítenie kell az illetékes bűnüldöző szerveket.

Interjúkészítési módszerek

51. Különleges figyelmet kell fordítani az interjúkészítési módszerekre. Fontos, hogy az adóellenőrök végig irányítani tudják az interjú menetét, különösen akkor, ha vesztegetésre gyanakszanak. Az adóellenőröknek kell meghatározniuk az interjú ütemét és irányát. Fontos az is,

hogy folyamatosan értékeljék, hogy az adófizető a tárgyhoz tartozó információkat közöl vagy mellébeszél.

A kérdés felépítése

52. Az adófizetővel folytatott beszélgetés során négyféle kérdéstípus használható: nyitott kérdés, zárt kérdés, szondázó kérdés és rávezető kérdés. Az adóellenőr dönti el, hogy melyik kérdéstípus a legmegfelelőbb a jogszerűtlen kifizetések, illetve vesztegetések felderítéséhez.

Típus	Leírás
Nyitott kérdés	A nyitott kérdés kifejtő választ igényel. A kérdés célja, hogy alaposan meg lehessen ismerni valamit, annak történetét vagy az események sorrendjét. Nyitott kérdést lehet feltenni például az adófizető vállalkozásával kapcsolatban. Az ilyen típusú kérdés előnye, hogy átfogó képet adhat az adófizető múltjának néhány vonatkozásáról. Az ilyen típusú kérdés hátránya, hogy módot ad a mellébeszélésre.
Zárt kérdés	A kérdés sokkal inkább alkalmas konkrét információk megszerzésére (például dátumok, nevek és összegek). Ezek a kérdések pontosan meghatározottak és célirányosak. A zárt kérdések alkalmasak háttér-információk, például közhivatalnokoknak történt kifizetések feltárására. A zárt kérdés hasznos, amikor az adófizető pontatlan válaszokat ad. Szintén hasznos, ha tisztázni kell egy nyitott kérdésre adott választ. A zárt kérdés hátránya, hogy a választ a kérdésben megadott lehetőségekre korlátozza, és az adófizetőben kényelmetlen érzést kelthet.
Szondázó kérdés	A szondázó kérdés a nyitott és zárt kérdés elemeinek kombinációja. A kérdések egy téma mélyebb megismerésére alkalmasak. Az adófizető tanácsadói kiadásaival kapcsolatban például feltehető a kérdés: „Mi ennek a kiadásnak az üzleti célja?” A kérdéstípus előnye, hogy irányítja, de nem korlátozza az adófizető válaszát.
Rávezető kérdés	A rávezető kérdés azt sugallja, hogy a kérdező már levonta a következtetést, illetve jelzi azt, hogy a kérdező mit szeretne hallani. A rávezető kérdésekkel csínján kell bánni. Akkor használandók, ha a cél valaminek a megerősítése, mivel a kérdés már eleve tartalmazza a választ. Például: „Tehát a tanácsadói kiadásairól nincsenek meg a számlái?”

AZ EGYES ORSZÁGOK ITT RÉSZLETEZHETIK AZOKAT A HAZAI ELŐÍRÁSOKAT, AMELYEK AZ ADÓELLENŐRZÉS SORÁN AZ ADÓFIZETŐKKEL FOLYTATOTT INTERJÚKRA VONATKOZNAK.

11. Az adófizető belső ellenőrzésének értékelése

53. A belső ellenőrzés meghatározása: „az adófizető azon irányelvei és eljárásai, amelyek célja, hogy azonosítsák, mérjék és óvják az üzleti tevékenységeket, és elkerüljék a jelentősebb tévedéseket a pénzügyi információk összeállításakor”. Az adófizető belső ellenőrzésének értékelése fontos abból a szempontból, hogy meg lehessen ítélni a könyvelés és a bizonylatok megbízhatóságát, aminek különösen akkor van jelentősége, ha felmerül a csalás vagy a kétes kifizetések gyanúja. A belső ellenőrzés értékelése lényeges az adóellenőrzés során használandó megfelelő ellenőrzési eljárások meghatározása szempontjából is.

A belső ellenőrzés értékelésének legfontosabb lépései

54. A belső ellenőrzés értékelése úgy is felfogható, hogy ennek során az adóellenőr az üzleti tevékenység teljes folyamatát megérti és dokumentálja. Az értékelés legfontosabb lépései az ellenőrzési környezet, a számviteli rendszer és az ellenőrzési eljárások megértése.

Ellenőrzési környezet

55. Az első terület, amelyet az adóellenőröknek meg kell ismerniük, az a vállalat ellenőrzési környezete. Az ellenőrzési környezet számos tényezőből áll, amelyek érintik a vállalat irányelveit és eljárásait. Ezek a tényezők – például a vezetési filozófia, vezetési stílus, szervezeti felépítés, személyzeti irányelvek és a vállalatot érintő külső hatások – mind jelezhetnek vesztegetést. Az ellenőrzési környezet értékeléséhez az adóellenőröknek részletesen meg kell érteniük a vállalat működését.

A számviteli rendszer

56. A belső ellenőrzés második legfontosabb területe, amelyet az adóellenőröknek meg kell ismerniük, az a számviteli rendszer. A számviteli rendszer megismerése információt ad az adófizető tranzakcióiról.

57. Az adóellenőröknek meg kell ismerniük a vállalat napi tevékenységének minden területét: a vevőket, a szállítókat, a vezetést, az értékesítést, a munkát magát, az árképzést, a telephelyeket, az alkalmazottakat, a használt eszközöket, a gyártást és a nyilvántartások vezetését.

Ellenőrzési eljárások

58. Az ellenőrzési eljárások azokat a vezetés által bevezetett irányelveket és eljárásokat jelentik, amelyek a vállalat céljainak az elérését szolgálják. Az ellenőrzési eljárások olyan módszerek, amelyek azt biztosítják, hogy a vállalat az eredeti szándékoknak megfelelően működjön. A feladatok megfelelő elkülönítése az elsődleges ellenőrzési eljárás, amelyet az adóellenőröknek meg kell vizsgálniuk. Amennyiben a feladatokat megfelelően különítik el, akkor ez csökkenti annak a lehetőségét, hogy bárki hibákat vagy szabálytalanságokat kövessen el vagy leplezzen; például azért, hogy megvesztegetési összegeket fizessen feladatainak végzése közben.

12. Különleges vizsgálati eljárások

59. A részletes vizsgálatok szükségességének és az alkalmazandó eljárásoknak a meghatározásánál az adóellenőr felettesének szem előtt kell tartania a részletes vizsgálat célját, mélységét, és azt, hogyan tarthatják kézben annak irányítását.

60. A részletes vizsgálat külön célját pontosan meg kell határozni a különleges vizsgálati tervben. Például egy adott részletes vizsgálat célja lehet, hogy feltárják a közhivatalnokoknak történt kifizetéseket. A részletes vizsgálatba azokat a számlákat kell bevonni, amelyek azoknak az egységeknek a tranzakcióit rögzítik, ahol a tapasztalatok alapján a legnagyobb a megvesztegetési összegek kifizetésének a valószínűsége.

Vesztegetésekre bármely üzleti szektorban sor kerülhet. Vesztegetéseket sokszor olyan ágazatokban leplezték le, ahol a műszaki hozzáértés kiemelt szerepet játszik. Másik közös jellemző lehet, hogy a működéshez valamilyen állami engedély megszerzése szükséges. Ilyen ágazat például az ásványolaj-kutatás, az építőipar és a gyáripar. A példák között szerepelnek távközlési infrastrukturális beruházások és erőművek kivitelezése. Egy vesztegetési példa az olajkutatás területéről:

61. Egy ásványolaj és földgáz kutatásával és kitermelésével foglalkozó cég vezetői engedélyezték bizonyos összegek kifizetését külföldi leányvállalatuk képviselőjének, aki az összegeket külföldi kormányhivatalnokoknak továbbította a külföldi leányvállalat számára kedvező kormányzati döntés megszületése érdekében. Ezeket az összegeket a könyvelésben eszközök vásárlására és javítására fordított kiadásokként álcázták.

Megvesztegetési alapok

62. Ez a rész azokat az ellenőrzési eljárásokat ismerteti, amelyek segíthetik az adótörvények megkerülését vagy közhivatalnokok megvesztegetését célzó vállalati „megvesztegetési alapok”

vagy más mechanizmusok leleplezését. A titkos megvesztegetési alapok létrehozására és az adóköteles vállalati jövedelem tudatos meghamisítására irányuló mechanizmusok jelentős mértékben fenyegetik az ország adótörvényeinek betartását.

Meghatározás

63. A vállalati megvesztegetési alapok olyan számlák vagy számlacsoportok, amelyeket általában a vállalati belső ellenőrzési rendszert megkerülve, bonyolult mechanizmusokat alkalmazva hoznak létre azzal a céllal, hogy politikai hozzájárulásokra, vesztegetésekre, csúszópénzekre, vállalati vezetők személyi kiadásaira és más törvénybe ütköző tevékenységekre fedezetet biztosítsanak. Az alapok létrehozásában és működtetésében általában felső szintű vállalati vezetők is érintettek, és a mechanizmusok belföldi és külföldi leányvállalatokkal lebonyolított különféle tranzakciók szövevényes hálózatát jelentik.

Példák

- A külföldön is tevékenykedő cégek számára szokásos megoldás, hogy a belföldi anyavállalat egy külföldi leányvállalatot, külföldi tanácsadót vagy egy külföldi bankszámlát használ fel az alapok „tisztára mosására” olyan módon, hogy készpénz keletkezzen, amelyet hazahozva az anyavállalat felhasználhat a belföldi közhivatalnokok fizetését lehetővé tevő megvesztegetési alapként. A pénzt természetesen nem hozzák haza, ha külföldi közhivatalnokok megvesztegetésére akarják felhasználni.
- Megvesztegetési alapokat létre lehet hozni külföldi jogi tanácsadók visszatérítéséből. A külföldi jogi tanácsadó, amely a belföldi cégnek legitim tanácsadást nyújtott, nagyobb összegről állít ki számlát, és a készpénzt visszajuttatja a pénztárosnak.
- A vállalat vezetőinek, illetve fontosabb alkalmazottainak prémiumot fizetnek azzal az előzetes megállapodással, hogy annak egy bizonyos százalékát vagy nettó összegét (jövedelemadó levonása utáni részét) politikai vagy vesztegetési célokra fordítják.
- Vállalati túltőkésítés: a vállalat ingatlant vagy személyes vagyontárgyat vásárol a méltányos piaci érték feletti áron. A különbözetet a mechanizmus szervezője visszakapja, és azt politikai szervezet támogatására vagy közhivatalnokok megvesztegetésére használja.
- Összegeket fizetnek ügyvédi irodáknak, amelyek csupán közvetítőként szerepelnek, és a pénzt bizalmi számlán helyezik el, ahonnan a pénzt elhelyező vállalat vezetői által megjelölt politikai kampánybizottságnak vagy egy közhivatalnoknak továbbítják a pénzt.

Vállalati vezetőknek teljesített helytelen kifizetések feltárását célzó eljárások

64. A vesztegetések leleplezését az adóellenőr közvetlen kérdések feltevésével is elérheti. Minden esetben az adóellenőr felettese dönti el, hogy a kiválasztott vállalati vezetőknek, fontosabb alkalmazottaknak és más személyeknek feltegyék-e az 1. minta 1–5. kérdéseit. Azokban az esetekben, amikor ezeket a kérdéseket egy korábbi vizsgálatnál már feltették, a 2. minta irányelvei alapján kell meghatározni, hogy a kérdéseket a következő években is feltegyék-e.

65. További kérdéseket is fel lehet tenni, ha ezeket valamely kérdésre adott válasz vagy az ügyvel kapcsolatban felmerült tények és körülmények indokolják; azonban érdemes lehet a kérdés kidolgozásához adótanácsadó segítségét kérni.

66. A megkérdezésre olyan jelenlegi vagy korábbi alkalmazottakat vagy igazgatókat érdemes kiválasztani, akik olyan beosztásban dolgoznak vagy dolgoztak, hogy tudomásuk lehet a vállalati alapok esetleges rendeltetésellenes felhasználásáról. Ilyen például a vállalatvezető, a gazdasági igazgató, a nemzetközi ügyekért felelős vezető, a kormányzati tevékenységekért felelős vezető, azok az igazgatók, akik nem vállalati tisztségviselők, de könyvvizsgálati bizottságok tagjai vagy hasonló funkciót látnak el, illetve mások, az adott helyzettől függően.

67. A megkérdezett személy számára világossá kell tenni, hogy a „vállalat” fogalmába beletartozik a vizsgált adófizető, bármely leány-, anya- vagy társult vállalata, és minden olyan közös vállalat, partnerség, tröszt vagy társulás, amelyben az adott vállalatnak valamilyen érdekeltsége van. A megkérdezett személyt tájékoztatni kell arról, hogy a kérdések mely évekre vonatkoznak.

68. Azt, hogy a kérdéseket mely évekre vonatkozóan kell feltenni, mindig az adott eset alapján kell eldönteni.

69. A kérdések feltételének módszerét, a szóbeli válaszadás idejét és az esküvel hitelesített írásos válaszok határidejét az adóellenőr felettese határozza meg.

70. Ha valaki megtagadja a választ az adóellenőr bármely kérdésére, vagy megtagadja, hogy írásos nyilatkozatát esküvel vagy esküpótló nyilatkozattal megerősítse, akkor – amennyiben a törvények erre lehetőséget adnak – bírói végzéssel kötelezhető a tanúvallomás megtételére.

71. Amennyiben bármelyik kérdésre igenlő értelemben válaszolnak, akkor a tranzakcióval kapcsolatos összes részletet fel kell tárni. A kérdésekre adott válaszokat össze kell vetni a rendelkezésre álló összes többi információval. Amennyiben további részletek tisztázására van szükség, újabb interjúkat kell lefolytatni.

Az ellenőrzéseknél használandó kérdőív (amennyiben az ország törvényei lehetővé teszik)

72. Először a következő kérdéseket szokták feltenni egy vállalat adókötelezettségének ellenőrzésekor:

- A vállalatnál betöltött beosztás megnevezése és a konkrét felelősségi kör. A kérdések nemcsak a hivatalos minőségben szerzett információkra irányulnak, a válaszadásnál minden ismeretet, tapasztalatot és információt figyelembe kell venni.
- A válaszadónak büntetőjogi felelőssége teljes tudatában¹ nyilatkoznia kell arról, hogy legjobb tudomása szerint a válaszai minden szempontból megfelelnek a valóságnak. A válaszokat a válaszadó kiegészítheti magyarázó részletekkel. Ha nem biztos abban, hogy egy adott tranzakció a kérdéshez tartozik-e, megbeszélheti az ügyet az adóellenőrrel. Amennyiben a beszélgetés után úgy véli, hogy bármelyik válasz további tisztázást igényel, egyértelműen közölnie kell, hogy milyen jellegű megjegyzéseket akar még hozzáfűzni.

(Megjegyzés: Ha az adóellenőr arra a következtetésre jut, hogy bármelyik megjegyzés félreérthető vagy nem kellően indokolt, vagy ha bármelyik kérdésre adott válasz további információt igényel, akkor az adóellenőr további megválaszolandó kérdéseket tehet fel.)

73. A vállalatra történő hivatkozásoknál nemcsak az adott vállalatot kell figyelembe venni, hanem bármely leány-, anya- vagy társult vállalatát, és minden olyan közös vállalatot, partnerséget, trösztöt vagy társulást, amelyben az adott vállalatnak valamilyen érdekeltsége van.

1. Nem biztos, hogy mindegyik jogrendszer alkalmaz büntetőjogi következményeket az ilyen esetekben elkövetett hamis tanúzásra.

1. minta: Az ellenőrzéseknél használandó kérdőív

<p>Az ____ és ____ közötti időszakban a vállalat, annak bármelyik tisztségviselője vagy alkalmazottja, vagy a vállalat nevében eljáró bármely más személy juttatott-e közvetlenül vagy közvetve bármilyen vesztegetési vagy hasonló jellegű összeget, a törvények betartásával vagy anélkül, bármilyen – belföldi vagy külföldi – személynek vagy magán- vagy állami tulajdonú egységnek, függetlenül a juttatás formájától (pénz, vagyontárgy vagy szolgáltatás), annak érdekében, hogy egy üzlet megszerzésénél kedvező elbírálásban részesüljenek, különleges engedményeket szerezzenek meg, vagy fizessenek az üzlet megszerzéséért vagy a már odaítélt engedményekért?</p>
<p>Az ____ és ____ közötti időszakban bármilyen vállalati alapot vagy bármilyen vállalati vagyontárgyat ajándékoztak, kölcsönöztek vagy elérhetővé tettek-e – közvetlenül vagy közvetve – bármilyen belföldi vagy külföldi kormányzati szerv vagy részleg, politikai párt, politikai jelölt vagy politikai célú bizottság támogatása vagy ellenzése érdekében?</p>
<p>Az ____ és ____ közötti időszakban a vállalat fizetett-e bármelyik vállalati tisztségviselőnek, alkalmazottnak, szerződő félnek vagy ügynöknek – közvetlenül vagy közvetve – azért a tevékenységért vagy annak során felmerült költségért, amelyet azok bármilyen belföldi vagy külföldi kormányzati szerv vagy részleg, politikai párt, politikai jelölt vagy politikai célú bizottság támogatása vagy ellenzése érdekében kifejtettek?</p>
<p>Az ____ és ____ közötti időszakban a vállalat adott-e bármilyen kölcsönt, adományt vagy más kifizetést – közvetlenül vagy közvetve – bármelyik vállalati tisztségviselőnek vagy alkalmazottnak vagy bárki másnak azért a hozzájárulásért, amelyet kifejtettek vagy majd kifejtene bármilyen belföldi vagy külföldi kormányzati szerv vagy részleg, politikai párt, politikai jelölt vagy politikai célú bizottság támogatása vagy ellenzése érdekében?</p>
<p>Az ____ és ____ közötti időszakban a vállalat vagy a nevében eljáró bármely más személy vagy egység fenntartott-e olyan belföldi vagy külföldi bankszámlát vagy bármilyen más számlát, amely nem jelent meg a vállalat könyvelésében és bizonylataiban, vagy amely számla nem a vállalat neve alatt lett nyilvántartva vagy azonosítva?</p>

2. minta: Irányelvek a vállalati megvesztegetési alapokra vonatkozó kérdőív későbbi években végrehajtott vizsgálatoknál való felhasználásáról

A korábbi ellenőrzéseknél a kérdések a jelentős külföldi tevékenységet folytató multinacionális vállalatoknál bizonyultak a legeredményesebbnek. Az alábbi tényezőket kell figyelembe venni annak eldöntésekor, hogy a kérdéseket a vizsgálatot követő években is feltegyék-e:

A vállalat korábban teljesített-e helytelen kifizetéseket vagy érintett volt-e megvesztegetési alapokkal kapcsolatos tevékenységekben;
A jelenlegi információk utalnak-e arra vagy valószínűsítik-e, hogy a vállalat helytelen kifizetéseket teljesített vagy érintett volt megvesztegetési alapokkal kapcsolatos tevékenységekben;
A versenytársairól vagy az ágazatukban tevékenykedő más cégekről kiderült-e, hogy helytelen kifizetéseket teljesítettek vagy érintettek voltak megvesztegetési alapokkal kapcsolatos tevékenységekben;
Milyen belső ellenőrzési intézkedéseket alkalmaz a vállalat, hogy megakadályozza a helytelen kifizetéseket és a megvesztegetési alapok létrehozását;
A vállalat belső és/vagy külső ellenőrei milyen mértékű ellenőrzést végeznek a helytelen kifizetések alkalmazásával és a megvesztegetési alapok létrehozásával kapcsolatosan;
Mik a tényleges vállalati irányelvek a helytelen kifizetésekkel és a megvesztegetési alapok létrehozásával kapcsolatosan;
A vállalat olyan termékeket állít-e elő, amelyeket rendkívül nagy verseny közepette értékesít, különösen akkor, ha a termékekre szigorú állami előírások vonatkoznak;
A vállalat jelentős tranzakciókat bonyolít le belföldi vagy külföldi kormányokkal, vagy külföldi kvázi-kormányzati szervekkel folytat tevékenységet;
Van-e a vállalatnak olyan külföldi egysége, amelyik autonóm módon tevékenykedik, és a belföldi anyavállalat a tevékenységét alig vagy közvetlenül egyáltalában nem tartja az ellenőrzése alatt;
A vállalat hajtott-e végre jelentős felvásárlást, vagy volt-e jelentős változás a tulajdonosi szerkezetben, a vezetésben vagy az üzleti tevékenységben;
Az ellenőrzés feltárt-e bármilyen olyan kísérletet, amely helytelen tevékenységek elleplezésére irányult, vagy kimutatott-e olyan helyzeteket, amikor a jóváhagyások nem a megszokott csatornákon zajlottak; valamint
Van-e bármilyen olyan tényező, amely az adóellenőr felettese szerint a kérdések használatát célszerűvé teheti.
Annak eldöntésénél, hogy a kérdéseket feltegyék-e, nem egyetlen tényező vagy tényezőkombináció lesz a meghatározó. A kérdések feltevésének szükségességénél az adóellenőr felettesének az irányelvek egészét kell mérlegelnie. A kérdések feltevésének vagy fel nem tevésének indoklását a könyvvizsgálói feljegyzésekben részletesen rögzíteni kell.

13. A vesztegetések nyomon követése: formanyomtatvány adóellenőröknek a feltárt vesztegetések központi bejelentéséhez

74. Az adóhatóságok az adóellenőrzéseknél feltárt vesztegetések nyomon követésére központi monitoring rendszer felállítását határozhatják el. Az adóellenőrök a feltárt vesztegetésekről

összegyűjtött információkat megküldhetik egy központi adatbázisba, amely felhasználható statisztikai célokra, a trendek vizsgálatára, és segítséget nyújthat az ellenőrzési tervek kidolgozásához is. Az itt közzétett formanyomtatvány célja a jelentési rendszer kialakításának elősegítése. A nyomtatvány módosítható az ország igényei és sajátosságai szerint.

Nyomtatvány adóellenőröknek a feltárt vesztegetések központi bejelentéséhez

(A jelentéshez opcionálisan mellékletek csatolhatók)

I. Ügy nyilvántartási adatai:

1a. Intézkedés:	<input type="checkbox"/> Kezdeményező	<input type="checkbox"/> Frissítés
1b. Jelentés típusa:	<input type="checkbox"/> Fizető	<input type="checkbox"/> Fogadó
1c. Fizető vagy fogadó neve, TIN-száma és címe:	<hr/> <hr/> <hr/> <hr/>	
1d. Ügyszám:	<hr/>	
1e. Dátum (nn/hh/éééé):	<hr/>	

II. Jelentés fogadója: (a vesztegetési kifizetéseket nyomon követő ország központi adóhatósága tölti ki)

2a. Kapcsolattartó személy:	<hr/> <hr/>
2b. Cím:	<hr/> <hr/> <hr/> <hr/>
2c. Telefonszám:	<hr/> <hr/>
2d. Faxszám	<hr/> <hr/>
2e. E-mail cím	<hr/> <hr/>

III. Jelentés forrása:

3a. Kapcsolattartó személy:	<hr/> <hr/>
-----------------------------	-------------

3b. Cím:

3c. Telefonszám:

3d. Faxszám

3e. E-mail cím

IV. Ügy meghatározása:

		Fizető:
Fogadó:		
4a. Ország:		
4b. Ipar: gyáripar, építőipar stb.		
4c. Vállalat mérete (vagyon):		
4d. Beosztás (tisztségviselő, tisztviselő stb.):		
4e. Érintett adóév(ek):		
4f. Vizsgált jogsértés(ek)	Polgári <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Üntetőjogi
	Meghatározó <input type="checkbox"/> ó	
4g. A jogsértés(ek) rövid leírása		

4h. A vesztegetés kifizetésének módszere:
(készpénz, vagyontárgy, áruk vagy szolgáltatások méltányos piaci értékét meghaladó fizetés stb.)

4i. A vesztegetés értéke (pénznem jelzésével)

4j. Az adótartozás értéke büntetőkategória szerint (pénznem jelzésével):

Polgári _____

Büntetőjogi _____

Jelentés vesztegetésről

V. Észlelés módszere:

Fizető:	Fogadó		
5a. Kihagyott jövedelem:		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5b. Hamis vállalati költség:		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5c. Hamis vagy módosított kimutatás, bizonylat, számla:		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5d. Hamis könyvelési tételek, két sorozat könyv:		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5e. Analitikus vizsgálatok, interjúk stb.:		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5f. Bankszámla/pénzalap:		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5g. Fiktív alkalmazottak		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5h. Pénzmosás / devizaelőírások megsértése		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5i. Kifizetések kötelező bevallása (jutalékok, tanácsadói díjak, jogdíjak stb.)		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5j. Más kormányhivataloktól származó adatok		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5k. Adózási egyezmények aláíróitól származó információk (lásd VII. rész)		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5l. Egyéb: _____			
5m. Adóparadicsom (igen/nem) Ország _____			
Az észlelési módszer rövid leírása			

VI. Ügy állása:

Jelenlegi állás: Fogadó	Fizető:		
Nyitott	<input type="checkbox"/>	6a. Nyitott	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	6b. Lezárt	<input type="checkbox"/>
		6c.	<input type="checkbox"/>
		6d. Lezárt	<input type="checkbox"/>

Az állás rövid leírása

VII. Információcsere az egyezményt aláírókkal:

Történt-e információcsere? 7a. Igen

7b. Nem

7c. Ha igen, jelezze az információcsere módját:

7d. kérést követően

7e. önként

7f. automatikusan

7g. Az információt adó ország: