

ЭКОНОМИКА

1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

1.1. НАЛОГОВЫЕ КОНСУЛЬТАНТЫ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ С НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ И ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Истратова М.В., к.э.н.,
доцент кафедры «Финансы и кредит»

*Всероссийская государственная налоговая
академия Минфина РФ*

В статье на примере зарубежных стран рассмотрены вопросы взаимодействия налоговых органов и налоговых консультантов. Проанализировано правовое регулирование их деятельности за рубежом.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И НАЛОГОВЫХ КОНСУЛЬТАНТОВ

Основой формирования взаимоотношений государства и налогоплательщиков является эффективная система обслуживания налогоплательщиков. Государство в лице своих налоговых органов должно в глазах налогоплательщиков выглядеть компетентным и справедливым. Налоговые органы формируют не только свой образ, но в определенной степени и образ государства в целом. Поэтому работа с налогоплательщиками должна иметь приоритетное значение в деятельности налоговых органов. На таких принципах строится отношение зарубежных налоговых органов к налогоплательщикам.

В то же время и у налогоплательщика есть свои интересы. Ему важно иметь полную и достоверную информацию, позволяющую эффективно вступать в налоговые правоотношения. Получение такой информации может осуществляться двумя путями: через налоговые органы или через специалиста или организацию, способных дать такую информацию, а также рекомендацию или совет. И государство должно создать условия, при которых налогоплательщик сможет реально воспользоваться и информацией, и рекомендациями. Именно этими двумя путями следует зарубежная практика.

Следует отметить ряд общих моментов, характерных для развитых налоговых систем, в части набора прав и обязанностей налогоплательщиков большинства стран:

- право на получение информации и помощи от налоговых органов;
- право на апелляцию;
- право не платить налоги в большем объеме, чем это требуется по закону;
- право на конфиденциальность;
- право не представлять частную информацию, не требующуюся для начисления налогов;
- обязанность быть честным;
- обязанность вовремя предоставлять точную информацию;
- обязанность хранить необходимую отчетность в течение установленного срока;
- обязанность платить налоги в установленный срок.

В некоторых странах данные права и обязанности, дополненные в соответствии с особенностями местной системы налогового администрирования, четко сформулированы в таких документах, как Хартия налогоплательщиков или Декларация налогоплательщиков.

Исторически усиление внимания к эффективности работы налоговых администраторов в 1980-х гг. в развитых странах привело к необходимости проведения модернизации, основанной на совершенствовании взаимоотношений с налогоплательщиками, на базе внедрения современных информационных технологий. Помимо контрольной работы и принуждения к соблюдению налоговой дисциплины под угрозой санкций, все шире начинает использоваться и позитивная мотивация – предоставление необходимых налогоплательщику услуг. При этом под услугами понимается предоставление требуемой информации, обучение налогоплательщиков, а также оказание иной помощи. Организационно решение акцентировать предоставление услуг налогоплательщику проявилось в создании специального подразделения налогового органа, ответственного за работу с налогоплательщиками. Специалисты этих подразделений оказывают помощь в заполнении деклараций, предоставляют информационные материалы, организуют и проводят семинары, работают со средствами массовой информации. При наличии у налогоплательщиков конкретных вопросов по налогообложению такие подразделения могут связаться с профильным подразделением налогового органа, чтобы получить квалифицированный ответ на вопрос.

Однако помощь налогоплательщикам, как правило, является информированием, а не консультированием. Впрочем, можно привести примеры обратного: так, в Дании в составе налогового органа, входящего в структуру министерства финансов, имеется департамент налоговых консультаций. Консультационные подразделения в составе налоговой администрации Великобритании консультируют не налогоплательщиков, а собственные оперативные подразделения и руководство.

Формы работы с налогоплательщиками могут быть разнообразными – оказание им помощи и информирование на центральном, региональном и местном уровнях; издание специальной литературы – разъяснительных материалов; обучение, в том числе проведение разного рода семинаров и тренингов для различных групп налогоплательщиков. Также для информирования в рамках работы с общественностью используются средства массовой информации.

Накопленный опыт и явно выраженный процесс глобализации влечет за собой увеличение потребности в сотрудничестве налоговых органов во всем мире с целью обмена достижениями и способами решения общих и частных проблем. Следует отметить, что последние годы в большинстве развитых стран характеризуются значительными реформами в управлении государственным сектором, призванными повысить продуктивность и эффективность действий государственных органов. Центральное место среди этих реформ занимает внедрение эффективных методов корпоративного управления, стратегического планирования, применения новых тех-

нологий оказания налогоплательщикам информационных и операционных услуг.

Ирландия

В Ирландии большинство налогоплательщиков пользуются услугами налоговых консультантов. В связи с этим Ведомство налоговых комиссаров Ирландии считает, что налоговые консультанты (или профессионалы) играют очень важную роль в налоговой системе Ирландии. Работа налоговых консультантов Ирландии приводит к достижению следующих очень важных для государства целей: работа налоговой системы становится более гладкой, у налогоплательщиков (клиентов налоговых консультантов) повышается налоговая грамотность и формируется соответствующее поведение при уплате налогов. Через свои представительные органы налоговые профессионалы также играют важную роль в развитии налоговой системы, в том числе через законопроектную деятельность. Они оказывают существенное влияние на формирование имиджа Ведомства налоговых комиссаров Ирландии, и в целом отношения к уровню справедливости налоговой системы.

Учитывая значительную роль налоговых профессионалов, Ведомство налоговых комиссаров Ирландии рассматривает их в качестве составляющих в достижении своей главной цели – обеспечении выполнения всеми налоговыми и таможенными обязательств. Стратегия взаимодействия налогового ведомства с налоговыми профессионалами отражена в Заявлении о стратегии на 2005-2007 гг.¹ В Ирландии широкий круг бухгалтеров, юристов, налоговых консультантов, экспедиторов от имени своих клиентов-налогоплательщиков взаимодействуют с налоговым ведомством. Основную часть налоговых профессионалов налоговое ведомство называет налоговыми специалистами или налоговыми агентами. Приблизительно 5 тыс. таких агентов зарегистрированы в налоговом ведомстве как лица, подготавливающие налоговые декларации. Для сравнения: общее число работников налогового ведомства – приблизительно 6 500 чел. Если бы не было налоговых профессионалов, налоговому ведомству пришлось бы значительно расширять трудовые ресурсы, что привело бы к существенному увеличению бюджетных расходов.

В Ирландии отношения налогового ведомства с налоговыми профессионалами развиваются на протяжении более 20 последних лет. До введения системы самоначисления для субъектов бизнеса в 1988 г. отношения можно было охарактеризовать как достаточно деструктивные и подозрительные. Налоговое ведомство и налоговые профессионалы не рассматривали друг друга как партнеров, вовлеченные в достижение единой цели. Сегодня сложилась противоположная ситуация. На сегодняшний день поддержка, оказание услуг, консультирование являются нормой отношений.

В Ирландии деятельность налоговых профессионалов напрямую не регулируется налоговым ведомством. Налоговый профессионал не должен соответствовать определенному уровню квалификации или быть членом какого-либо профессионального объединения. Более того, налоговые профессионалы не должны регистрироваться в каком-либо регулирующем органе. Однако в данный момент деятельность большей части основных налоговых профессионалов, та-

ких как юристы и бухгалтеры, регулируется их собственными профессиональными объединениями.

Несколько лет назад структура налогового ведомства Ирландии была изменена. В настоящее время все налоги одного налогоплательщика учитываются в одном налоговом офисе, что облегчает работу налоговых профессионалов по выполнению налоговых обязательств их клиентами. Для повышения эффективности взаимодействия с объединениями налоговых профессионалов, налоговое ведомство разработало, в числе прочих, следующие инструменты:

- в каждом регионе для налоговых профессионалов, имеющих сложности во взаимодействии с налоговым ведомством, были созданы специальные «точки контакта». «Точки контакта» – это люди, специально направленные для разрешения данных трудностей;
- на сайте налогового ведомства был создан «локатор контактов», с помощью которого можно определить, какой офис налогового ведомства работает с налогоплательщиком.

Существует также «лист контактов» для использования в исключительных обстоятельствах, т.е. обстоятельствах, когда налоговые профессионалы не могут связаться с офисом налогового ведомства по обычным каналам.

Основные информационные средства, используемые налоговым ведомством для обеспечения информационного взаимодействия:

- раздел «Налоговые профессионалы» на сайте налогового ведомства www.revenue.ie;
- журнал для налоговых профессионалов «Налоговый обзор»;
- служба электронной рассылки для налоговых профессионалов.

Использование он-лайн службы (Revenue online service) делает более легким и дешевым для налоговых профессионалов представление в электронном виде деклараций и проведение платежей. Вместе с тем, административные затраты налогового ведомства также при этом уменьшаются.

Налоговое ведомство Ирландии считает консультирование с налоговыми профессионалами важным направлением взаимодействия. Стратегия налогового ведомства по данному вопросу заключается в том, что оно выслушивает налоговых профессионалов, обменивается с ними сообщениями и точками зрения, вырабатывает новые идеи.

Помимо постоянного взаимодействия между работниками налогового ведомства и налоговыми профессионалами на всех уровнях налоговой системы, существует формальное взаимодействие с объединениями налоговых профессионалов через форум по налоговому администрированию и Комитету взаимодействия (Liaison Committee). В рамках работы форума с момента его создания в 1989 г. образовано несколько подкомитетов, в том числе подкомитеты по вопросам аудита, сбора налогов. Кроме того, проводятся двусторонние встречи с различными представительными органами.

Помимо вышесказанного, налоговое ведомство Ирландии проводит совместные с некоторыми объединениями налоговых профессионалов семинары, конференции. Например, с Налоговым институтом Ирландии, т.е. органом, который представляет налоговых консультантов – профессионалов Ирландии, налоговое ведомство провело около десятка совместных конференций.

Соединенные Штаты Америки

В США более 1,2 млн. налоговых консультантов помогают американским налогоплательщикам выполнять свои налоговые обязательства. Более половины нало-

¹ <http://www.revenue.ie/index.htm?publications/corppubs/sos05-07.htm>.

гоплательщиков прибегают к помощи помощников при заполнении деклараций.

В понятие «налоговый профессионал» включаются поверенные, сертифицированные публичные бухгалтеры, зарегистрированные представители, зарегистрированные актуарии, оценщики, незарегистрированные составители деклараций. Если налогоплательщик беден и не может позволить себе профессиональную налоговую помощь, он может обратиться за помощью на семинары для бедных налогоплательщиков (Low Income taxpayer clinics). Семинары проводятся организациями, освобожденными от уплаты налогов, или в рамках специальных программ. Данные организации представляют интересы бедных налогоплательщиков в Службе внутренних доходов США и информируют налогоплательщиков, для которых английский не является родным языком, об их ответственности по федеральному налогу на доходы бесплатно или за минимальную плату.

В соответствии с докладом Марка Эверсона, руководителя Службы внутренних доходов США, в рамках второй встречи Форума по налоговому администрированию в июне 2005 г.² цели стратегического плана Службы внутренних доходов США таковы:

- предоставление улучшенных услуг налогоплательщикам;
- усиление направления по принуждению к исполнению налогового законодательства;
- модернизация службы через людей, процессы и технологии.

В рамках усиления направления по принуждению к исполнению налогового законодательства одним из ключевых направлений работы является обеспечение соблюдения поверенными, бухгалтерами и другими налоговыми профессионалами профессиональных стандартов и закона.

В рамках Службы внутренних доходов США существует специальная Служба профессиональной ответственности (СПО) (Office of professional responsibility). Именно эта служба администрирует законы в области взаимодействия поверенных, сертифицированных публичных бухгалтеров, зарегистрированных представителей, зарегистрированных актуариев, оценщиков с Налоговым управлением США. Кроме того, СПО рассматривает заявления физических лиц, желающих стать зарегистрированными представителями и зарегистрированными актуариями.

Деятельность незарегистрированных «подготовителей деклараций» (unenrolled preparer) регулируется подразделением, отвечающим за выполнение налогового законодательства в сфере малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей (Small Business / Self employed compliance division). Данное подразделение не является частью СПО.

СПО было образовано в январе 2003 г. и является преемником бывшего Директората практикующих организаций (Director of practice organization). В его структуре можно выделить следующие отделы:

- лицензионный;
- образовательный;
- принудительного исполнения законов.

Лицензионный и образовательный отделы администрируют специальные экзамены для тех, кто хочет стать зарегистрированными представителями и зарегистрированными актуариями, и отслеживают постоянный образовательный процесс зарегистрированных представителей.

Два отдела принудительного исполнения законов занимаются дисциплинарными вопросами и потенциальными отказами по соответствующим заявлениям.

Если у налогоплательщика – как юридического, так и физического лица – сложилась ситуация, при которой он не смог разрешить проблему со Службой внутренних доходов США, он может обратиться в Службу адвокатов налогоплательщиков.

Служба адвокатов налогоплательщиков (Taxpayer advocate service) – это независимая организация внутри Службы внутренних доходов США. Служба управляется Национальным адвокатом налогоплательщика (National taxpayer advocate). В каждом штате есть по крайней мере один адвокат налогоплательщика, который подчиняется непосредственно Национальному адвокату налогоплательщика.

Адвокат налогоплательщика представляет интересы налогоплательщика путем защиты прав и разрешения проблем, которые не были устранены путем взаимодействия со Службой внутренних доходов США. Адвокаты налогоплательщиков не могут напрямую изменять налоговое законодательство³ или принимать технические решения, но они могут прояснить проблемы и обеспечить полное и справедливое рассмотрение ситуации налогоплательщика. Служба внутренних доходов США разработала соответствующую публикацию: Публикация 1546 Служба адвокатов налогоплательщиков Службы внутренних доходов США⁴.

Налогоплательщики, налоговые профессионалы и иные заинтересованные лица направляют системные вопросы в офис системного консультирования (Office of systemic advocacy), который является частью Службы адвокатов налогоплательщиков.

Для оценки деятельности Службы адвокатов налогоплательщиков применяется индекс качества, включающий восемь стандартов качества, связанных со своевременностью реагирования, а также с качеством и адекватностью разрешения проблем налогоплательщиков. Этот индекс включается в ежегодный отчет, представляемый Конгрессу. В отчете также дается описание мероприятий, осуществленных с целью повышения качества работы⁵.

СПО США установила профессиональные стандарты для поверенных, бухгалтеров, зарегистрированных агентов и принуждает к следованию им. Как было отмечено выше, в США институт налоговых профессионалов играет существенную роль. Они оказывают самые разнообразные платные услуги в налоговой сфере, например, подготовку для налогоплательщиков налоговых деклараций, и все это при минимальном надзоре со стороны Службы внутренних доходов США. Все эти оплачиваемые посредники в большинстве случаев должны подписывать подготовленные ими налоговые декларации совместно с налогоплательщиком и указывать свой номер социального страхования или особый идентификационный номер налогового специалиста, который Служба внутренних доходов США может предоставить по запросу. Служба внутренних доходов США не требует от этих специалистов какой-либо регистрации, обучения или проверки знаний налогового законодательства. Однако к

³ Рекомендуемые административные и законодательные изменения представляются в ежегодном отчете Национального адвоката налогоплательщика Конгрессу.

⁴ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1546.pdf>.

⁵ <http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=97404,00.html>.

² Текст доклада <https://www.oecd.org/dataoecd/43/63/34948296.ppt>.

специалистам, которые намерены быть представителями своих клиентов перед Службой внутренних доходов США, например, при аудите, предъявляются более высокие требования. Эти специалисты должны быть юристами или дипломированными бухгалтерами с устойчивым правовым статусом и финансовым положением или пройти проверку в Службе внутренних доходов США и стать зарегистрированными представителями. Такие представители подчиняются в своей работе особым правилам и в случае их нарушения могут быть лишены права представлять налогоплательщиков перед Службой внутренних доходов США. Для более детального ознакомления с данным вопросом можно обратиться к циркуляру 230⁶, который регулирует вопросы управления практикой поверенных, сертифицированных публичных бухгалтеров, зарегистрированных представителей, зарегистрированных актуариев, оценщиков в целом в части отношений со Службой внутренних доходов США.

Кроме того, за последнее время усиление регулирования деятельности налоговых профессионалов охватило также следующие области:

- денежные санкции в отношении налоговых профессионалов подняты до размера дохода, полученного от неправомерного поведения;
- денежные санкции могут быть возложены в дополнение или в счет ограничения на практику;
- фирма (клиент) может быть оштрафована, если знала или должна была знать о неправомерности поведения.

В Соединенных Штатах Америки оказание физическим и юридическим лицам услуг в налоговой сфере регулируется как на разных уровнях государственного управления (на федеральном уровне и на уровне штатов), так и в рамках профессиональных ассоциаций.

Рассмотрим регулирование на федеральном уровне.

Допуск к практической деятельности налоговых профессионалов осуществляется в соответствии со стандартами, установленными Службой внутренних доходов, которые должны обеспечить защиту налогоплательщиков и качество предоставляемых услуг.

Налоговые профессионалы, представляющие интересы налогоплательщиков в Службе внутренних доходов, подчиняются в своей работе определенным правилам и в случае их нарушения могут быть лишены права представлять налогоплательщиков перед Службой внутренних доходов США. Глава Казначейства США утверждает правила и инструкции представления налоговыми профессионалами интересов налогоплательщика в Службе внутренних доходов. Глава Казначейства США может лишить права действовать в качестве налогового профессионала или временно отстранить от практики, вследствие нарушения правил и инструкции, любого субъекта, который:

- оказывается некомпетентным;
- отказывается выполнять правила циркуляра 230;
- преднамеренно и сознательно обманывает, вводит в заблуждение клиентов в устной или письменной форме.

Для более детального ознакомления с данным вопросом можно обратиться к циркуляру 230⁷, который в целом регулирует вопросы управления практикой поверенных, сертифицированных публичных бухгалтеров, зарегистрированных представителей, зарегистрированных актуариев, оценщиков в части отношений со Службой внутренних доходов США.

Если персонал Службы внутренних доходов имеет основания предполагать или иное лицо имеет информацию о том, что налоговый профессионал нарушил правила циркуляра 230, директору Службы профессиональной ответственности передается отчет, на основе которого директор может наложить дисциплинарное взыскание или начать процедуру лишения или приостановления права работать налоговым профессионалом. В общем случае данные действия не начинаются до момента, пока налоговый профессионал не будет поставлен в известность о данных фактах и поведении, явившихся причиной жалобы. Директор может, но не обязан, предложить налоговому профессионалу встречу, на которой налоговый профессионал будет иметь возможность убедить директора, что подобные нарушения не имели места или согласиться с добровольным приостановлением или прекращением своей деятельности. После встречи (если она была предложена) директор может наложить дисциплинарное взыскание, принять согласие на добровольное приостановление или прекращение деятельности налогового профессионала или продолжить работу в части дисциплинарного разбирательства.

Формальное разбирательство заслушивается лицом, ведущим слушание. Лицо, ведущее слушание, устанавливает факты по делу и совместно с директором Службы профессиональной ответственности выносит решение. Решение может быть оспорено.

Лишенный права работать налоговым профессионалом навсегда или временно не может представлять интересы налогоплательщиков в Службе внутренних доходов до своего восстановления или окончания срока отстранения. Уведомление о временном или постоянном отстранении представляется не только персоналу Службы внутренних доходов, но и иных федеральных и региональных, т.е. на уровне штата, органов власти. Уведомления о временном или постоянном отстранении публикуются в официальном бюллетене Службы внутренних доходов.

Эти правила не распространяются на налоговых профессионалов, которые, например, готовят или подписывают налоговые декларации или предоставляют информацию по требованию Службы внутренних доходов (мера ответственности выполняющих такого рода работу изложена ниже).

Эти правила также не распространяются на профессионалов, оказывающих услуги по налоговому планированию. В этих случаях налоговый профессионал связан правилами профессиональной этики до момента, пока его действия не носят характера налогового преступления.

Подготовка налоговых деклараций включает иную деятельность, помимо физического заполнения деклараций. Любые налоговые профессионалы могут рассматриваться в качестве подготовителей деклараций в случае, если дают совет, непосредственно относящийся, например, к суммам по строчкам декларации. Если совет предоставлен бесплатно, такой налоговый профессионал не облагается штрафом.

Австралия

В Австралии существует департамент, занимающийся работой с налоговыми профессионалами.

Работа Налогового управления Австралии (НАУ) с теми, кто является посредниками и консультантами

⁶ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/pcir230.pdf>.

⁷ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/pcir230.pdf>.

налогоплательщиков считается одним из образцовых примеров зарубежного опыта.

Основные направления работы НАУ с налоговыми профессионалами следующие.

НАУ ежегодно разрабатывает программу по исполнению налоговых обязательств для налоговых профессионалов (ATO Practitioners compliance programme).

В рамках программы на 2006-2007 г. приоритетами являлись:

- совместная работа НАУ с налоговыми профессионалами с целью улучшения продуктов и услуг НАУ;
- выстраивание отношений с бухгалтерами и предоставление им в помощь продуктов и услуг;
- определение рисков невыполнения налоговых обязательств и пресечение мошенничества и уклонения от уплаты налогов до их свершения;
- отслеживание выполнения налоговых обязательств юристами (legal profession);
- рассмотрение деятельности фирм, где налоговые профессионалы были вовлечены или поддерживали уклонение от уплаты налогов, мошенничество или криминальную деятельность.

Мероприятия, проведенные в рамках программы на 2006-2007 г.:

- проведено расследование в отношении более чем 100 человек, которые, возможно, незаконно работали в качестве налоговых консультантов;
- акцентирование внимания на высокорискованных документах (lodgment issues), таких как просроченные налоговые декларации;
- уменьшение числа налоговых консультантов, которые не выполняют свои личные и деловые обязательства по уплате налогов;
- продвижение использования цифровых сертификатов как наиболее защищенного варианта получения доступа к порталу налоговых агентов;
- улучшение телефонного обслуживания налоговых консультантов.

Результаты реализации аналогичной программы за 2005-2006 гг.:

- проведено 5 тыс. посещений налоговых агентов, 3700 вопросов, поднятых налоговыми консультантами, были решены;
- были рассмотрены 150 дел незарегистрированных налоговых консультантов;
- были проверены 260 зарегистрированных налоговых консультантов, результаты проверки по 140 из них были направлены на рассмотрение в Палату налоговых консультантов или были применены дополнительные мероприятия со стороны налогового органа; 35 разбирательств в Палате налоговых консультантов привели к формальным действиям, включая формальные предупреждения путем deregистрации (12) и отказ в предоставлении перерегистрации (9).

Ежегодно проводятся специальные исследования⁸, например, «Изучение налоговых агентов» 2005 г.⁹, «Изучение налоговых профессионалов – исследование с налоговыми агентами 2006-2007 гг.»¹⁰. Кроме того, налоговое ведомство проводит совместные исследования, например исследование для определения представлений налогоплательщиков об идеальном налоговом профессионале¹¹.

В Австралии налоговое ведомство предоставляет налоговым консультантам следующие услуги:

- портал налоговых агентов на сайте налогового ведомства www.atop.gov.au;
- пакет для новых агентов¹²;
- новостные письма для налоговых агентов;
- практические советы для налоговых профессионалов.

В рамках выполнения программы Австралийской государственной налоговой реформы в 2000 г. НАУ подготовило программу «Слушаем общество». Эта программа была нацелена на понимание работы налоговой системы обществом и ориентирована на переход к более простому, дешевому и более лично-ориентированному опыту клиентов.

На тот момент группа основных клиентов, состоящая из налогоплательщиков, налоговых профессионалов / налоговых агентов нуждалась в предоставлении расширенного доступа к информации НАУ, в особенности такой информации, которую НАУ хранит в отношении своих клиентов. Данная информация уже была доступна через центры телефонной поддержки налогоплательщиков, но в период пика проведения операций ответа приходилось ждать довольно долго. Несмотря на увеличение количества персонала на телефонах, интервалы ожидания ответа для звонивших клиентов явно превышали стандарт. Наиболее востребованной была следующая информация: о счетах, обязательствах, датах уплаты налогов, подтверждениях списков клиентов для налоговых агентов.

В качестве прямого ответа на недостаток информации НАУ запустило первый портал налогового агента в 2002 г. Первый портал позволил налоговым агентам получить доступ к спискам клиентов, лучше ориентироваться в поиске информации по статистике в отношении налоговых служб и т.п.

НАУ Австралии уделяет много внимания эффективным консультациям, взаимодействию и совместным разработкам с налоговыми профессионалами. На регулярной основе налоговое ведомство консультируется с налоговыми профессионалами и членами большинства бухгалтерских, налоговых и юридических профессиональных ассоциаций.

Главный консультативный форум – Национальная группа по налоговому взаимодействию (National tax liaison group), которая поддерживается широким кругом подкомитетов.

В рамках работы Национальной группы по налоговому взаимодействию проводятся консультации с налоговыми профессионалами по процедурным вопросам и вопросам политики в налоговом администрировании. Различные подкомитеты проводят консультации с профессиональными объединениями по конкретным налогам.

ЮАР

Южно-Африканская Республика – страна, где понятие «налоговый профессионал» стало рассматриваться налоговым ведомством позднее, чем во многих странах Организации экономического сотрудничества и развития. По заявлению налогового ведомства ЮАР, оно постоянно улучшает свои взаимоотношения с налоговыми профессионалами¹³. Налоговое ведомство

⁸ <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/pathway.asp?pc=001/005/045>

⁹ <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/62433.htm>.

¹⁰ <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/81052.htm&pc=001/005/045/001&mnu=&mfp=&st=&cy=1>.

¹¹ <http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/5.pdf>.

¹² <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/20323.htm&mnu=9342&mfp=001/005>.

¹³ Понятие «налоговый профессионал» включает в себя любое лицо, дающее совет иным лицам в отношении налогового законода-

совместно с налоговыми профессионалами находит механизмы обеспечения постоянного повышения налоговой грамотности для всех граждан ЮАР, они вместе находят пути решения по расширению налоговой базы и повышению собираемости налогов.

Внутри налогового ведомства ЮАР создан отдел по работе с налоговыми профессионалами (Practitioner's unit). Цель создания отдела – это управление и оптимизация взаимоотношений налогового ведомства и налоговых профессионалов. Отдел отвечает в первую очередь за:

- управление процессом регистрации (и аккредитации) налоговых профессионалов;
- постоянное обновление услуг для налоговых профессионалов, переработку стратегии предоставления услуг;
- реагирование на непрофессиональное поведение;
- проведение аналитической работы в данной области;
- взаимодействие с налоговыми профессионалами, что включает, например, регистрацию жалоб и возникающих вопросов налоговых профессионалов, разработку планов обсуждений с налоговыми профессионалами.

В ЮАР регулирование деятельности налоговых профессионалов пока только формируется. Планируется разработка отдельного портала для налоговых профессионалов. Подход к управлению взаимоотношениями между налоговым ведомством и налоговыми профессионалами заключается в предоставлении различных, в том числе улучшенных, услуг лицам, с которыми у налогового ведомства установлены согласованные взаимоотношения в части активных мер по предупреждению уклонения от уплаты налогов, через преимущества в услугах тем, кто аккредитован или зарегистрирован в налоговом ведомстве.

Пристальное внимание налоговое ведомство уделяет тем налоговым профессионалам, которые не выполняют свои личные налоговые обязательства или ведут себя непрофессионально в том, что они советуют своим клиентам. Именно из-за наличия подобных налоговых профессионалов было предложено в обязательном порядке регистрироваться всем налоговым профессионалам в налоговом ведомстве, при этом необязательно состоять в каком-либо профессиональном объединении или обладать определенным уровнем квалификации.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ КОНСУЛЬТАНТОВ

Регулирование деятельности по оказанию консультационных услуг по вопросам налогообложения осуществляется в разных странах по-разному. Первая группа стран – где консультирование по вопросам налогообложения может осуществляться только специально уполномоченными законом лицами. Государство контролирует процесс налогового консультирования и устанавливает такие правила, по которым оно становится, во-первых, важным и ответственным занятием, а во-вторых, люди, выбирающие для себя это занятие, обязаны подтвердить свой высокий профессиональный уровень, свою добросовестность и ответственность. Именно страны, принадлежащие к этой группе, представлены в нижеследующем обзоре.

Необходимо отметить, что обязательным требованием в Австрии, Германии, Франции является страхование ответственности налоговых консультантов.

Австрия

Регулирование деятельности в сфере налогового консультирования осуществляется на основании австрийского федерального закона «О профессиональной деятельности, связанной с экономическим управлением». К профессиям, связанным с экономическим управлением, относятся аудиторы, бухгалтеры, лица, уполномоченные самостоятельно работать в качестве консультанта по налоговым вопросам (далее – консультанты по налоговым вопросам).

На консультантов по налоговым вопросам возложены две группы полномочий.

1. Консультанты по налоговым вопросам имеют право оказывать следующие услуги:
 - консультировать и оказывать иную помощь в области налогового права, составления балансов, бухучета, внутренней системы контроля, уплаты взносов, страхования, санации предприятий;
 - осуществлять правовое консультирование по вопросам экономического управления;
 - выполнять функции представительства в различных государственных органах по вопросам, связанным с налогообложением;
 - составлять экспертные заключения по ведению бухучета и составлению баланса, по налоговому праву.
2. Консультанты по налоговым вопросам имеют право:
 - заниматься бухгалтерией и составлять бухгалтерские балансы;
 - консультировать организации по внутренней системе контроля;
 - консультировать по вопросам социального страхования;
 - консультировать в области санации;
 - давать правовые консультации, связанные с экономическим управлением;
 - представлять в различных инстанциях по вопросам экономического управления;
 - осуществлять управление имуществом.

Таким образом, полномочия налоговых консультантов варьируют от решения вопросов, непосредственно связанных с исчислением и уплатой налогов, взаимоотношениями с административными органами до комплексных экономических проблем управления производством или имуществом.

К консультантам по налогообложению предъявляются следующие требования:

- полная право- и дееспособность;
- особая надежность;
- прочное финансовое положение;
- страхование ответственности от денежной компенсации ущерба;
- местонахождение в стране – участнице ЕЭС.

Кроме того, необходимо сдавать специальные экзамены по программе советников по налогообложению. К сдаче экзамена допускаются не все желающие, а только те, кто окончил университет или высший технический колледж Австрии по специальности, связанной с налогообложением; имеет опыт работы в качестве помощника налогового консультанта не менее 3 лет или опыт работы в качестве бухгалтера не менее 12 месяцев.

Законодательством предписывается создание Палаты доверенных лиц по экономическим вопросам, а палате – издание директивы по выполнению профессиональных обязанностей доверенных лиц по экономическим вопросам. В директиву включаются нормы, регламентирующие поведение при деловых отношениях с заказчиком, поведение по отношению к другим лицам, с которыми контактирует консультант, меры предосторожности для защиты уполномоченных лиц

тельства или заполняющее или оказывающее помощь в заполнении любых документов, представляемых в налоговое ведомство.

от использования их организованной преступностью и от втягивания их в преступную деятельность.

Австрийское законодательство регламентирует и некоторые аспекты взаимоотношений налогового консультанта с клиентом. Основное требование – не принимать на себя поручений, выполнение которых связывало бы консультанта при соблюдении директив профессионального характера, а также выполнять только такие поручения, объем которых обеспечен страхованием ответственности налогового консультанта.

Таким образом, правовое регулирование налогового консультирования имеет рамочный характер, т.е. устанавливает правовые рамки, за пределы которых выходить нельзя, но внутри которых существует свобода для действий консультантов и их профессиональной организации.

Регламентируются:

- обязательные случаи отказа от проведения проверки или экспертизы (зависимость от проверяемого лица или влияние на проверяемое лицо, заинтересованность, ведение бухучета на проверяемом предприятии);
- случаи возможного отказа от принятого поручения (поручение сделалось невыполнимым, болезнь консультанта, выявившиеся факты умышленного предоставления консультанту неверной или неполной информации).

Так, консультантам предписано рассматривать предоставленные им документы, в том числе числовые данные, как верные и полные. Таким образом, ответственность за консультацию, оказавшуюся неверной по причине неадекватности исходных документов, автоматически ложится на клиента, предоставившего такие документы.

Среди обязанностей консультанта по отношению к клиенту следует отметить необходимость с преданностью и энергией защищать интересы доверителя от всех лиц. Для компаний, занимающихся экономическим управлением, обязательно назначение для каждого из доверителей не менее одного физического лица – консультанта, фамилия которого письменно сообщается клиенту.

Кроме того, консультанты обязаны сохранить в тайне все сведения о клиенте и его делах, при этом процессуальным законодательством может быть определено, в какой мере консультанты освобождаются от обязанности давать свидетельские показания.

Палата доверенных лиц по экономическим вопросам не только регламентирует, но и контролирует деятельность таких лиц, а также вправе временно запретить им выполнение их функций в случаях:

- потери дееспособности;
- нахождения под следствием или арестом за совершение уголовно наказуемого деяния, в том числе финансового или совершенного с целью обогащения;
- при открытии конкурсного производства (т.е. при банкротстве) или при недостаточности имущества.

Такой запрет (отсрочка) отменяется после того, как отпали основания для запрета. Постоянные члены палаты подпадают под действие дисциплинарного права, но это не относится к добровольным членам. За совершение дисциплинарных нарушений может быть вынесено предупреждение или наложен штраф.

Германия

Консалтинговые услуги в Германии в области налогообложения имеют четкую область применения. Это отношения:

- связанные с налогами и начислениями заработной платы, находящимися в компетенции федеральных и земельных финансовых органов;
- с прямыми налогами и налогами при покупке земли;
- с монопольными налогами;
- с налогами, регулируемые законодательством земель;
- с регулированием иных вопросов, если споры по ним подлежат рассмотрению в суде.

Услуги в области налогообложения включают в себя также юридическую помощь в случае налогового правонарушения, при ведении бухгалтерской документации, при взыскании переплаченных сумм налогов. Консалтинг в области налогообложения служит прежде всего защите интересов налогоплательщиков от возможных нарушений государственных (налоговых) органов.

Законодательством Германии также регулируется:

- право на оказание услуг;
- условия осуществления профессиональной деятельности;
- содержание профессиональных испытаний;
- права и обязанности;
- ответственность консультантов;
- деятельность организаций консультантов.

Консалтинг в области налогообложения рассматривается как юридическая услуга. Юридические услуги в данной сфере вправе оказывать исключительно физические и юридические лица, имеющие на это специальное правомочие. При этом право на оказание юридических услуг может предоставляться как в полном, так и в ограниченном объеме в зависимости от специальности консультанта. В полном (неограниченном) объеме вправе оказывать юридические услуги в области налогообложения налоговые консультанты и налоговые поверенные, консалтинговые фирмы, адвокаты (адвокатские фирмы), аудиторы (аудиторские фирмы), бухгалтеры-ревизоры. В ограниченном объеме и в рамках своих полномочий вправе консультировать по налогообложению некоторые специалисты, деятельность которых затрагивает налогообложение:

- нотариусы;
- патентные поверенные;
- межведомственные ревизионные организации;
- управляющие имуществом.

Условия осуществления профессиональной деятельности представляют собой совокупность требований к лицу, претендующему на звание консультанта по налоговым вопросам. Первое условие – прохождение испытания, в ходе которого кандидат должен подтвердить способность надлежащим образом исполнять профессиональные обязанности налогового консультанта. Испытание состоит из письменного экзамена (три контрольные работы) и устного экзамена по налогам и налоговому праву, основам гражданского и хозяйственного права, экономике производства и ведению отчетности, профессиональному праву.

Допуск к испытанию дается не более двух раз при условии, что кандидат соответствует требованиям, которые касаются образования и опыта кандидата: законченное экономическое или иное университетское образование и последующий опыт практической работы в федеральных или земельных финансовых органах. При этом существует обратная зависимость – чем выше уровень образования, тем меньший требуется стаж работы (3-10 лет). Другие условия допуска – постоянное проживание на территории Германии или иного государства – члена Европейского сообщества, а также соответствие определенным экономическим

условиям. В допуске к испытанию может быть отказано при наличии судимости, при проблемах со здоровьем, а также если прежнее поведение кандидата вызывает сомнение в его служебном соответствии.

Регламентируется не только назначение на должность налоговых консультантов, но и порядок признания юридического лица консалтинговой компанией. Основное требование – члены правления, управляющие и участники обществ, несущие неограниченную ответственность, являются консультантами по налоговым делам. Признание консалтинговой фирмой осуществляется финансовым управлением земли по заявке фирмы и при условии обеспечения договора страхования профессиональной ответственности.

Законодательство, регламентирующее права и обязанности налоговых консультантов, содержит следующие общие требования – осуществление деятельности по налоговому консультированию независимо, ответственно, добросовестно и конфиденциально, воздерживаясь принимать предложения, противоречащие надлежащему осуществлению профессиональной деятельности. Консультант обязан и во внеслужебное время соблюдать законы доверия и уважения, присущие его профессии, а также воздерживаться от любых видов деятельности, которые несовместимы с престижем профессии. Несовместимыми, в частности, считаются предпринимательская деятельность, деятельность в качестве работодателя, кроме случаев, когда он в качестве налогового консультанта принимает на работу специалистов в области налогового консалтинга.

Интересны требования, которые предъявляются к рекламе услуг налоговых консультантов. Реклама считается правомерной только при условии, что она содержит деловую информацию о профессиональной деятельности и не ориентируется в каждом конкретном случае на получение заказа.

Осуществлять деятельность по налоговому консультированию и нести за нее личную ответственность вправе независимые консультанты и уполномоченные по налоговым делам, их представители, имеющие право подписи, их служащие, имеющие право подписи. На любое лицо из этого перечня распространяется обязанность сохранять правила конфиденциальности.

На налогового консультанта, в соответствии с законодательством, может быть возложена обязанность представлять клиента в ходе судебного разбирательства. Такое представительство в ряде случаев осуществляется безвозмездно.

Налоговые консультанты создали консалтинговую палату по налоговым делам. Ее членами могут являться как физические, так и юридические лица. Палаты создаются на территории финансового округа, а также на территории земель. Допускается слияние нескольких палат. В задачи профессиональных палат входит:

- консультирование и поддержка своих членов;
- посредничество в разрешении споров между членами палаты, а также с клиентами;
- контроль профессиональной деятельности консультантов;
- социальная защита консультантов;
- представление экспертных заключений по требованию государственных органов;
- профессиональное образование.

Таким образом, профессиональные палаты представляют собой общественные организации налоговых консультантов, своеобразный орган саморегулирования деятельности в области налогового консультирования.

Кроме того, существует Федеральная консалтинговая палата в сфере налогообложения (ФКП). На нее возложены задачи, которые не только способствуют более четкому функционированию местных профессиональных палат, но и позволяют в определенной степени влиять на формирование налоговой практики. Федеральная консалтинговая палата в сфере налогообложения выявляет мнения профессиональных палат по вопросам, имеющим отношение к деятельности каждой из них, и принимает решение от имени всех палат. ФКП издает устав профессиональной деятельности, доводит до сведения судов и государственных органов мнение палат по общим вопросам, готовит экспертные заключения, оказывает содействие в профессиональной подготовке консультантов.

Устав профессиональной деятельности может включать подробные нормы, регламентирующие, в частности:

- профессиональное поведение;
- страхование профессиональной ответственности;
- случаи исключения или ограничения ответственности;
- вопросы организации филиалов и консультационных пунктов;
- особые обязательства при совместном осуществлении профессиональной деятельности, а также при создании консалтинговых компаний;
- осуществление практической деятельности.

Таким образом, деятельность по налоговому консультированию в Германии в достаточной степени законодательно урегулирована, или, лучше сказать, законодательно определены рамки, в пределах которых налоговые консультанты свободны в осуществлении своей профессиональной деятельности.

Франция

Во Франции профессия налогового консультанта существовала до 1992 г. В настоящее время налоговые консультации вправе давать юристы, прежде всего специализирующиеся по налоговому праву. На практике, однако, юристы консультируют в основном крупные компании по таким вопросам, как налоговое планирование. Мелкие и средние компании консультируют бухгалтеры.

Консультации по налогообложению дают юристы и бухгалтеры, причем для них эта деятельность рассматривается как дополнительная. Обе эти профессии являются регламентируемыми, поэтому к налоговому консультированию, как и к правовому консультированию вообще, допускаются только проверенные профессионалы.

Во Франции сложился своеобразный порядок взаимоотношений налоговых органов с представителями налогоплательщиков. В отличие от большинства других стран, французские юристы не вправе представлять своих клиентов в налоговых органах, но могут выступать представителями в суде. Налоговые органы имеют полномочия направить юристу – представителю налогоплательщика запрос на получение любой информации о налогоплательщике, которая требуется в связи с процедурой налогообложения. Право получить ответ на такой запрос имеет преимущественную силу по отношению к требованиям конфиденциальности и профессиональной тайны.

Правовое регулирование статуса французских юристов позволяет исполнять свои профессиональные обязанности как в индивидуальном порядке, так и в

составе организации (товарищества, ассоциации, объединения и т.п.).

Юристом во Франции может считаться лицо, отвечающее ряду требований:

- наличие французского гражданства или гражданства одной из стран ЕЭС;
- обладание как минимум одним квалификационным свидетельством или дипломом в области права, а также сертификатом о краткосрочном образовании по профессии адвоката (либо сертификатом о сдаче соответствующего экзамена);
- не иметь судимости по уголовному делу и не быть подвергнутым административным или дисциплинарным санкциям за поступки, несовместимые с честью, достоинством и нравственностью;
- лицо не должно испытывать личной материальной несостоятельности.

Вопросам профессиональной подготовки уделено большое внимание. Получение профессионального образования включает в себя:

- сдачу вступительного экзамена в региональном центре профессионального образования;
- годичный курс теоретической и практической подготовки в региональном центре и получение диплома о краткосрочном образовании по профессии адвоката;
- двухлетнюю стажировку и получение сертификата об окончании стажировки.

Региональные центры профессиональной подготовки учреждаются при каждом апелляционном суде. Они осуществляют краткосрочную подготовку адвокатов, могут выносить решения об освобождении от части профессиональной подготовки в зависимости от университетских дипломов кандидатов, обеспечивают прохождение стажировки, принимают экзамены.

Региональные центры могут принимать квалификационные экзамены, связанные со специализацией юристов. Специализация по одной или нескольким специальностям (в том числе в области налогов) приобретает путем прохождения профессиональной практики, продолжительность которой не может быть менее двух лет, и последующей сдачи контрольного экзамена. Региональные центры профессиональной подготовки выдают соответствующие сертификаты.

Саморегулирование юридической профессии осуществляет Национальный совет по адвокатским коллегиям, который представляет профессию адвоката перед государственными органами и осуществляет надзор за соблюдением правил и обычаев в адвокатской практике.

Французское законодательство налагает жесткий запрет на услуги, связанные с составлением юридических документов, и консультирование для неуполномоченных лиц. Но этот запрет не препятствует распространению юридической информации справочного содержания и информации документального характера, что подтверждает объективное различие между процедурами информирования и консультирования.

Нидерланды

В Нидерландах налоговые консультанты объединены в саморегулируемые организации (СРО). СРО устанавливают требования к консультантам, условия и стандарты консультирования и следят за их соблюдением. Функционирует четыре крупные организации, объединяющие налоговых консультантов: Голландская ассоциация налоговых советников, Голландская федерация налоговых советников, Голландская коллегия налоговых советников, Голландское общество налоговых со-

ветников. В каждой из них приняты свои внутренние кодексы или уставы поведения, работают дисциплинарные и апелляционные коллегии. Для вступления в эти организации, как правило, требуется университетская степень. Членство в организациях является персональным. Обычно член одной из них не может вступить в другую.

Особенностью голландских СРО является их участие совместно с государственными органами в обсуждении актуальных вопросов налогообложения – от законопроектной деятельности до вопросов взаимоотношений с налогоплательщиками.

Таким образом, наличие сильной независимой организации, объединяющей профессионалов в области налогового консультирования, позволяет осуществлять эффективное регулирование их деятельности и оказывать существенное влияние на формирование государственной налоговой политики.

Литература

1. Налоги и налогообложение / Под ред. Б.Х. Алиева. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 65 с..
2. Гусев С.И., Швецов Ю.Г. Бюджетное регулирование в зарубежных странах (опыт, проблемы): Монография. – Барнаул: Изд-во Алт. ПТУ, 2001. – 76 с.
3. Елинский А.В. Социально-экономические основания легитимации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов (по опыту зарубежных стран) // www.allpravo.ru.
4. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. М., 1997. 115 с.
5. Матюшенкова Ю.Л. Информирование и консультирование налогоплательщиков. Правовые и организационные аспекты. Система «Консультант Плюс», 2001.

Истратова Марина Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность вопросов, рассмотренных в статье к.э.н., доцента М.В. Истратовой не вызывает сомнения и заключается в том, что внедрение и совершенствование деятельности налоговых консультантов является неотъемлемым звеном функционирования любой финансовой системы, в особенности с развитым частным сектором. Несмотря на обширную литературу, посвященную данной теме, многие вопросы, связанные с деятельностью налоговых консультантов, остаются открытыми и до конца не решенными.

Актуальность работы также подтверждается тем, что налогоплательщикам важно иметь полную и достоверную информацию, позволяющую эффективно выступать в налоговые правоотношения. Налоговые органы в силу действующего законодательства обязаны предоставить информацию о налогах и сборах. Консультирование, разработка для налогоплательщика рекомендаций по вопросам налогообложения возможна с привлечением налоговых консультантов.

Статья написана на хорошем теоретическом уровне, с использованием новейших данных. В статье дается сравнительный анализ взаимодействия налоговых органов и налоговых консультантов, а также анализ законодательства различных стран, регламентирующего деятельность налоговых консультантов. Характеризуя работу, необходимо отметить, что избранная автором логика исследования, последовательность и содержание статьи позволяет глубоко и качественно раскрыть тему, что свидетельствует о теоретическом стиле мышления автора, который дает ему возможность делать глубокие обобщения и формулировать обоснованные выводы. Данная статья отвечает требованиям к издаваемым материалам и может быть рекомендована к публикации.

Ишина И.В. д.э.н., зав. кафедрой «Финансы и кредит» Всероссийской государственной налоговой академии Минфина РФ

1. TAXATION AND THE FINANCIAL SCREENING

1.1. FISCAL CONSULTANTS: FOREIGN EXPERIENCE WITH RATING AUTHORITIES RELATIONSHIP AND LEGAL REGULATION OF IT'S ACTIVITY

M.V. Istratova, Candidate of Science (Economic), Docent of «Financial and Credit» Department of Tax Academy

In the article there were considered problems of relationship between the rating authorities and fiscal consultants by the example of foreign countries. By the author was analyzed legal regulation of fiscal consultant's activity abroad.

Literature

1. Taxes and taxation / The editor: B.Kh. Alieva. M.: Finance and statistics, 2005. P. 65.
2. S.I. Gusev, Y.G. Shvetcov. Budget regulation in foreign countries (experience, problems): Monograph – Barnaul: Publishing house Alt. PTU. 2001 – 76 p.
3. Socio-economic foundations of criminal liability legitimation for deviation from tax payment (by the example of foreign countries) A.V. Elinskij www.allpravo.ru
4. Tax systems of foreign countries / Under the editorship of V.G. Knyazev, D.G. bilberr. M, 1997. P. 115.
5. J.L. Matjushenkova Informing and consultation of tax bearers. Legal and organizational aspects. System «the Adviser the Plus», 2001.