

## ПРОБЛЕМЫ ИНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИИ НЕЗАВИСИМОЙ МЕДИАЦИИ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ БИЗНЕСА И ГОСУДАРСТВА В ПРОЦЕДУРАХ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

---

АРТЕМЕНКО ДМИТРИЙ АНАТОЛЬЕВИЧ,

*кандидат экономических наук, доцент,  
докторант*

*Южный федеральный университет,  
e-mail: dartemen@mail.ru*

---

*Проанализированы теоретические и методологические аспекты формирования института профессиональной независимой медиации налоговых споров и поддержки решений налогоплательщиков*

**Ключевые слова:** *налоги; налоговое администрирование; налоговый аудит; налоговое консультирование; налоговая медиация.*

*The article analyzes the theoretical and methodological aspects of the independent institute formation of professional mediation of tax disputes and decision taxpayers support.*

**Keywords:** *taxes, tax administration, tax audit, tax consulting, tax mediation.*

**Коды классификатора JEL:** *H20.*

Становление в Российской Федерации организационных механизмов реализации функциональных полномочий налоговых органов во многом осуществлялось путем институционального установления норм и правил, заимствованных как элементы лучшей мировой практики. В результате подобного принудительного заимствования высокая степень формальных условий институционализации на основе законодательного регулирования большинства процедур взаимодействия участников налоговых отношений не могла обеспечить защиту от угнетающего воздействия систематического и пристрастного фискального контроля за налогоплательщиками. Дуализм правовых норм, высокая степень неопределенности, институциональные ловушки и персонализация налоговых отношений за счет сохранения неформальных «правил игры» в налоговом администрировании, основанных на ведомственных толкованиях налогового законодательства в ненорматив-

ных документах, — все эти негативные факторы в своей совокупности не отвечают потребностям и интересам подавляющего большинства экономических агентов, подавляют хозяйственную деятельность и инвестиционную активность.

Очевидно, что противостояние участников налоговых отношений и фактическое ограничение прав экономических субъектов в сфере налогообложения, гарантированных законом, не способствует укреплению экономической безопасности государства и сокращению масштабов оппортунистической реакции на налоговую обязанность. Негативный эффект расширения сферы действия неформальной институционализации налогового администрирования влечет сохранение невысокого уровня доверия между бизнесом и властью, что не позволяет эффективно решать политические задачи. При этом несовершенства налоговой системы, связанные с искажениями в применении установленных законодательно норм и пробелами в организации налогового администрирования, усугубляются неэффективностью судебной системы.

Преодоление сложившихся противоречий требует пересмотра стратегических приоритетов в реализации налоговых отношений, которые ориентируются на создание максимально комфортных условий для расширения экономической деятельности и перехода экономики на инновационный путь развития, а также на дальнейшее снижение масштабов уклонения от налогообложения. С учетом указанных ориентиров, вектор государственной политики в сфере налогового администрирования предполагает построение доверительных отношений между экономическими агентами и властными структурами на основе конституционного принципа взаимной ответственности, предполагающего (применительно к налоговой системе):

1. Согласование интересов государства, бизнеса и общества при институциональном оформлении налоговых отношений.
2. Обеспечение комфортных условий и эффективного сервиса для добросовестных налогоплательщиков.
3. Соблюдение установленных правил при неотвратимости привлечения к ответственности за допущенные нарушения.
4. Равновесное обеспечение прав налогоплательщиков соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых и иных уполномоченных органов в сфере налогообложения.

Достижение указанных задач, определяющих потенциал модернизации налогового администрирования, в свою очередь обуславливает необходимость неформальных институтов, обеспечивающих ожидаемые позитивные эффекты. Представляется, что наиболее проблемным направлением модернизации в сфере налогообложения является необходимость максимального сближения диалектически противоположных интересов государственных органов, обеспечивающих взимание налогов в бюджетную систему, с инте-

рессами налогоплательщиков, вынужденных исполнять налоговую обязанность.

В процессе согласования публичных и частных интересов особое значение играет профессиональная деятельность налоговых консультантов, которые принимают на себя полномочия по защите интересов обязанных лиц, участвуют в разрешении налоговых споров, ведут разъяснительную деятельность. Независимая медиация в налоговых отношениях востребована в силу заинтересованности их участников в стабильном экономическом развитии, а ее позитивные возможности подтверждаются опытом многих экономически развитых стран мира (*Ирландии, Швейцарии, Нидерландов, США и других*), в которых институт налогового консультирования существует достаточно долго, чтобы доказать преимущества цивилизованных налоговых отношений. Общественная значимость налоговых консультантов официально признана в сентябре 2006 г. Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в Сеульской декларации в рамках третьего форума по налоговому администрированию, в которой **30 государств достигли соглашения о совместных действиях по борьбе с уклонением от уплаты налогов**.

Налоговые консультанты действуют во всех странах Европейского сообщества. Европейская конфедерация налоговых консультантов, основанная в 1959 году, объединяет 33 профессиональные объединения налоговых консультантов европейских стран, включающих более 160 тысяч налоговых консультантов<sup>1</sup>. Статистика свидетельствует о том, что в европейских государствах на 10 налоговых служащих приходится 11 налоговых консультантов, что подтверждает вывод о востребованности профессионального налогового консультирования.

Манифест Европейской конфедерации налоговых консультантов определяет в качестве главной цели своей профессиональной деятельности оказание помощи налогоплательщикам в понимании прав и обязанностей в налоговых правоотношениях. Налоговые консультанты играют примиряющую роль как уникальные эксперты в области налогового права и практики, сочетая практические знания с пониманием духа налогов и проблем, стоящих перед клиентами при организации бизнес-процессов. Задача налоговых консультантов состоит в том, чтобы исполнение налогового законодательства соответствовало реалиям бизнеса, но при этом не нарушало бы правовых норм и было бы эффективным. Налоговые консультанты играют важную роль в представительстве интересов клиентов в судах, обеспечивают защиту действий своих клиентов, осуществляя консультирование по применению налогового законодательства. При этом налоговые консультанты независимы в своих суждениях и оказании услуг. Для оказания этих услуг требуется высокий уровень специальных знаний и профессиональных навыков, поэтому действия налоговых консультантов определяются нацио-

<sup>1</sup> См.: (<http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=1903>).

нальными и международными требованиями этики и стандартов профессии, соблюдение которых поддерживается установленными дисциплинарными процедурами.

Вместе с тем необходимо отметить, что институционализация налогового консультирования в рамках национальной налоговой системы сдерживается следующими факторами:

- 1) низкая заинтересованность основной массы бизнес-сообщества в развитии контрактных отношений с государством в связи с ожиданием больших финансовых выгод в результате неформальных договоренностей;
- 2) слабая мотивация налоговых органов к изменению принципов и методов налогового администрирования;
- 3) неготовность участников налоговых отношений к принятию и выполнению публичных обязательств;
- 4) отсутствие институциональной инфраструктуры и упорядоченных параметров взаимодействия участников налоговых отношений.

Однако необходимость коренной перестройки системы взаимодействия в рамках налогового администрирования осознается и властными структурами, и представителями общественности. Так, Основными направлениями налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 годы предусмотрено приближение конструкции российской налоговой системы к образцам лучшей международной практики и изменение культуры и идеологии отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Однако анализ правительственных документов и основных направлений деятельности Министерства финансов, осуществляющего регулятивную функцию в области налогов и сборов, показывает отсутствие конкретных мер либо ясно очерченных модельных конструкций, которые были бы ориентированы на достижение указанных задач, решение которых требует активизации действий по институциональному обеспечению идеологии «налогового партнерства».

Вовлечение налоговых консультантов в процесс взаимодействия налоговых органов и плательщиков позволит повысить эффективность налогового администрирования за счет соблюдения баланса прав и обязанностей, при этом — избавить налогоплательщиков от излишнего административного воздействия и сохранить за налоговыми органами достаточные полномочия по контролю за соблюдением законодательства.

Это положение полностью согласуется с «Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов», рассмотренных Правительством РФ 20.05.2010 г. В указанном документе подчеркивается, что «совершенствование налогового администрирования не исчерпывается изменениями законодательства, но и требует изменения культуры и идеологии взаимоотношений между

налоговыми органами и налогоплательщиками, появлении реальной ответственности налоговых органов за принимаемые решения. Даже при самом передовом законодательстве налоговое администрирование будет далеко от эффективного, если основной задачей налогового органа будет пополнение бюджета любой ценой, при том что ответственность за окончательное решение вопросов о правомерности доначисления налогов по результатам проверок перекладывается на судебную систему, а издержки налогоплательщиков, связанные с таким администрированием, не принимаются во внимание»<sup>2</sup>.

Однако, обозначив указанные выше важнейшие проблемы взаимодействия сторон налоговых отношений, «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» не предлагают никаких действий по разрешению сложившегося конфликта интересов, ограничившись только постановкой вопроса. Отсутствие четко выраженной политической воли в разрешении этого вопроса, который общепризнанно становится тормозом инновационного развития страны (достаточно привести оценку министра финансов РФ А.Л. Кудрина о возможности увеличения ВВП России на 1% только в результате разрешения соотносимых проблем администрирования государственных расходов и налогов в интересах эффективного бизнеса)<sup>3</sup>, представляется недопустимым. Принятые направления налоговой политики на среднесрочный период не дают ответа на вопрос, каким образом государство собирается действовать в дальнейшем в целях гармонизации прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков. Анализ базовых положений указанного документа дает основания для вывода о том, что улучшение налогового администрирования предполагается осуществить селективно, создавая благоприятный климат для налогоплательщиков в отдельных сферах деятельности — инновационных компаний, резидентов технико-внедренческих зон, организаций социальной сферы (образования и здравоохранения). С такими налогоплательщиками налоговая служба будет отрабатывать передовые технологии общения, в том числе ускоренное рассмотрение каких-либо заявлений, быстрое проведение налоговых проверок, общение и предоставление документов в электронном виде<sup>4</sup>. Представляется, что создание «тепличных» условий для указанных направлений бизнеса не только не решит проблем взаимодействия с налоговыми органами, но только усугубит их по отношению к тем налогоплательщикам, которые не попадают в категорию «избранных».

<sup>2</sup> См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов. (<http://www.minfin.ru/ru/>).

<sup>3</sup> См.: Интервью А.Л. Кудрина информационному агентству "Рейтер". (<http://www.minfin.ru/ru/press/interview/index.php?id4=10027>).

<sup>4</sup> См.: Высказывания С.Д. Шаталова информационным агентствам на VIII Налоговой конференции РСПП. (<http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id4=9527>).

В этой связи предлагаются следующие действия:

- нормативное закрепление принципа сотрудничества в налоговых отношениях, базирующегося на статье 1 Конституции РФ, путем внесения соответствующего положения в Налоговый кодекс Российской Федерации;
- законодательное закрепление в Налоговом кодексе особого статуса профессиональных налоговых консультантов в урегулировании налоговых конфликтов, их права и обязанности по подготовке и реализации налоговых соглашений;
- разработка методологических положений и организационной процедуры предварительных соглашений о налогообложении бизнеса между налоговыми органами и налогоплательщиками, не ограничивая возможности этой контрактной формы регулирования условий налогообложения только условиями ценообразования, что предполагается в свете вносимых изменений в Налоговый кодекс РФ применительно к трансфертным ценам;
- установление в налоговом законодательстве возможности заключения мировых соглашений между налоговыми органами и налогоплательщиками в отношении разрешения налоговых споров.

Относительно последнего положения необходимо отметить, что в настоящее время процедуры оформления актов налоговых проверок и вынесения решений по результатам проведенных процедур налогового контроля зачастую сводятся к банальному торгу между налогоплательщиком, обвиняемым в нарушении закона, и проверяющими, стремящимися обеспечить выполнение планов по собираемости и доначислениям любой ценой. Если в действиях налогоплательщика нет умысла совершения налогового правонарушения и преобладает очевидная неосторожность правоприменения, либо существует неявное противоречие букве закона, либо разночтения по толкованию положений законодательства, по нашему мнению, допустимым разрешением спорной ситуации может быть фиксация достигнутых сторонами результатов переговоров в виде соглашения. Преимуществами такого варианта является ограничение коррупционных возможностей за счет сокращения сферы неформальных договоренностей при условии абсолютной публичности процедуры принятия решений участниками налоговых отношений, снижение нагрузки на судебную систему, а также стабилизация уровня налоговых поступлений в силу сознательного отношения налогоплательщиков к принимаемым на себя обязательствам. Целесообразно также, по нашему мнению, установить возможность реструктуризации накопленной налоговой задолженности путем заключения соответствующего мирового соглашения.

Предложенная модель взаимодействия заинтересованных сторон в процессе реализации налоговых отношений при участии налоговых консуль-

тантов как связующего звена между налоговыми органами и налогоплательщиками основана на идее государственно-частного партнерства и не исключает использования и иных механизмов и институтов согласования интересов власти и налогоплательщиков, к числу которых могут быть отнесены лоббирование (профессиональные, региональные и отраслевые объединения предпринимателей), общественные и саморегулируемые организации (Общественная палата, политические партии, некоммерческие организации, профсоюзы, гражданские объединения). Вместе с тем, оценивая современное состояние налоговых отношений в России, уровень правосознания налогоплательщиков и степень готовности государственных органов к налаживанию отношений партнерства, можно выдвинуть гипотезу о приоритетности развития института независимого профессионального налогового консультирования юридических и физических лиц в интересах общества и государства.

Положения Сеульской декларации ОЭСР 2006 года, касающиеся обобщения опыта по выстраиванию эффективных взаимоотношений в налоговой сфере, фактически опровергают сильно преувеличенную роль налоговых консультантов как разработчиков схем агрессивного (недобросовестного) налогового планирования и пособников по уклонению от уплаты налогов. Как показало проведенное ОЭСР исследование<sup>5</sup>, переход к качественно новым стандартам взаимоотношений между государством и налогоплательщиками предполагает разработку предупредительных мер защиты государственных интересов от недобросовестности налоговых консультантов, в основе которых лежит институционализация деятельности профессиональных налоговых посредников.

Налоговые посредники подразделяются на две группы:

- налоговые консультанты (юридические, аудиторские компании, частные консультанты, юридические департаменты организаций);
- банки и иные финансовые институты (инвестиционные и управляющие компании, страховщики).

Таким образом, состав лиц, профессионально оказывающих услуги по налоговому консультированию, достаточно многообразен. Очевидно, что они могут играть как положительную роль в налоговых отношениях, в частности, помогать налогоплательщикам в правильном применении налогового законодательства с максимальной защитой их интересов, так и негативную — при разработке заведомо противоправных схем минимизации налоговых издержек. Подобная угроза общественным интересам носит объективный характер и обусловлена спецификой оказываемых консультантами услуг.

Так, Группой разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ — *Financial Action Task Force*) неоднократно подчеркивалась про-

<sup>5</sup> См.: ([http://www.oecd.org/statsportal/0,3352,en\\_2825\\_293564\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/statsportal/0,3352,en_2825_293564_1_1_1_1_1,00.html)).

блема посягательства со стороны организованных преступных групп или отдельных преступников на абсолютно легитимные функции адвокатов, нотариусов, квалифицированных бухгалтеров и иных специалистов, оказывающих консультационные услуги физическим и юридическим лицам в таких вопросах, как инвестиционные операции, создание компаний, трастов, по иным мероприятиям, требующим правового регулирования, в том числе — и в сфере налоговой оптимизации. При этом использование опыта профессионалов в разработке противоправных схем предполагает консультации по выбору лучших корпоративных инструментов или офшорных зон, услуги по фактическому созданию корпораций или трастов, привлечении профессиональных юридических или финансовых услуг для обеспечения видимости легитимности совершаемых операций. В целях предотвращения подобных фактов ФАТФ рекомендовала создание четких правовых рамок деятельности профессиональных консультантов, в пределах которых они сообщали бы о подозрительных операциях<sup>6</sup>.

Сеульская декларация ОЭСР 2006 года в качестве меры **реагирования на агрессивное налоговое планирование предлагает** воздействовать не на налогоплательщиков, а на налоговых консультантов. В качестве мер такого воздействия выделяются регистрация и контроль деятельности налоговых посредников; раннее раскрытие информации путем передачи налоговым посредником (налогоплательщиком) определенных сведений налоговому органу до истечения налогового периода (*statutory advanced disclosure*), в процессе хозяйственной деятельности (обязательное — в силу прямых требований закона, либо добровольное); заключение соглашений о соблюдении в будущем законодательства, сотрудничестве, взаимопонимании между налоговыми органами и налоговыми посредниками (*future compliance agreements*); законодательное закрепление механизмов ответственности за действия, отнесенные к агрессивному налоговому планированию; применение режима контролируемых сделок (*reportable transactions*), предполагающих раскрытие информации о сделках, которые могут вести к злоупотреблениям налоговыми правами и уклонению от налогообложения.

Институционализация деятельности профессиональных налоговых консультантов **основана на** трехстороннем взаимодействии между налоговыми органами, налогоплательщиками и налоговыми консультантами на **принципах сотрудничества и конструктивного диалога**. Начало подобным отношениям закладывается одним из существующих способов, выработанных мировой практикой. Так, в Ирландии налоговыми органами принято одностороннее заявление о намерениях работать на основе партнерства, в Швейцарии налоговыми посредниками совместно приняты документы о принятии правил профессионального поведения, в США и Нидерландах

<sup>6</sup> См.: Письмо Центрального банка РФ от 17 августа 2004 г. N 100-Т «Об отчете ФАТФ по типологиям отмыwania преступных доходов и финансирования терроризма за 2003–2004 гг.»



закключаются соглашения налогового органа с конкретным налогоплательщиком о взаимном сотрудничестве. В частности, для российской практики может быть предложен выбор из альтернативных вариантов направлений институционализации — использование контрактных процедур на основе мировых соглашений, самоинституционализация некоммерческих саморегулируемых организаций налоговых консультантов (инициативное опережающее действие в условиях институциональных ограничений), а также принудительная институционализация посредством включения в налоговое законодательство соответствующих правовых норм.

Закрепление статуса независимого налогового консультанта как участника налоговых отношений, по нашему мнению, позволит снизить неопределенность законодательства и правоприменительной практики и минимизировать общее восприятие налогоплательщиками налоговой системы как несправедливой. Проблемы цивилизованного разрешения конфликта налоговых интересов, на наш взгляд, во многом связаны с тем, что должностные лица налоговых органов, как правило, слабо представляют себе конкретного налогоплательщика, его управленческую структуру, направления и ограничения функционирования. При этом объективно полное отсутствие легитимной мотивации налоговых органов к справедливому разрешению коллизий налогового законодательства применительно к конкретной ситуации не позволяет учесть специфику деятельности плательщика. Как правило, налоговый инспектор не владеет тонкостями технологических процессов, не может полностью вникнуть в особенности учетной системы и принятые стандарты раскрытия информации в финансовой отчетности, и, даже более того, — никак не заинтересован в этом. Действия налоговых органов в условиях необходимости выполнения запланированных показателей прироста налоговых органов априори не могут учитывать какое-либо толкование положений налогового законодательства, отличное от фискально-ориентированного.

Фискальный тренд развития налоговых отношений автоматически пресекает действие таких институтов, гарантированных Налоговым кодексом РФ, как презумпция невиновности, толкование неясностей законодательства в пользу налогоплательщика, компенсация причиненного ущерба неправовыми действиями (бездействием) налоговых органов. Это обстоятельство компрометирует основные принципы, лежащие в основе любой налоговой системы, и в большинстве своем продекларированные законодательно в 3 статье Налогового кодекса РФ, — справедливость, определенность, удобство, платежная способность, недискриминационный подход. В результате необратимо подрывается доверие налогоплательщиков, которые утрачивают интерес к идеологическому содержанию налоговых реформ, не воспринимают предложенные государством стимулы, позволяющие сократить налоговую нагрузку.

Достаточно привести такие примеры. В России реально создана коллизия фактической недоступности многих налоговых льгот из-за излишне и необоснованно бюрократизированной практики их предоставления, причем в отношении как физических, так и юридических лиц. В частности, широко разрекламированная форма расширительного признания расходов на научно-исследовательские работы с повышающим коэффициентом 1,5, введенная в действие с 2009 года и направленная на развитие российских технологий и стимулирование инновационной деятельности, фактически не работает. Судя по осторожным официальным высказываниям представителей Министерства финансов, отвечающих за проведение налоговой политики, ни один налогоплательщик данную льготу по 2009 году пока не заявил<sup>7</sup>. Можно также считать фактически неработоспособным и метод нелинейной амортизации, который представляет интерес в настоящее время исключительно для академических исследований и далек от практического, тем более массового, внедрения.

Автор считает правомерным высказать гипотезу о том, что, оценивая возможности применения предложенных государством стимулирующих инструментов, налогоплательщики, предвидя вполне предсказуемые результаты их разрешения не в свою пользу, отторгают их потенциальные выгоды, обоснованно опасаясь налоговых конфликтов, чреватых реальными финансовыми потерями. В этой связи многие направления налоговой политики, нацеленные на использование налогов как перераспределительных инструментов развития, остаются на декларационном уровне, не будучи внедренными в реальные налоговые отношения.

Таким образом, необходимость института налогового консультирования в России представляется очевидной. В течение нескольких последних лет активно развивается деятельность профессионального сообщества налоговых консультантов: образована Палата налоговых консультантов (некоммерческое партнерство по организации деятельности консультантов по налогам и сборам — организация, основанная на членстве), осуществляется подготовка и аттестация специалистов в сфере налогового консультирования, ведется разработка стандартов профессионального налогового консультирования и норм профессионального поведения, утвержден Кодекс этики налоговых консультантов. Однако, учитывая современное состояние налоговых отношений в России, можно обозначить ряд проблем институционального становления и развития налогового консультирования, включающий в себя методологическую, правовую, кадровую, организационную и финансовую проблематику.

В частности, неопределенность правового статуса налоговых консультантов в России требует дальнейших исследований, в том числе — в части

<sup>7</sup> См.: Высказывания С.Д. Шаталова информационным агентствам на VIII Налоговой конференции РСНП. (<http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id4=9527>).

установления единого понятийно-терминологического аппарата, разграничения сфер профессионального налогового консультирования и полномочий налоговых органов, выработки методик и качественных характеристик деятельности налоговых консультантов, определения условий и ограничений их взаимодействия с государственными структурами. Систематизация современных теоретических проблем налогового консультирования представлена в таблице 1:

Таблица 1

**Теоретико-методологические проблемы становления института  
налогового консультирования и его взаимодействия  
с администраторами доходов бюджетной системы**

Проблемы теории	Проблемы права	Проблемы методики	Проблемы интеграции
<ul style="list-style-type: none"> <li>♦ Обоснование принципов осуществления налогового консультирования</li> <li>♦ Определение и согласованное применение основных понятий налоговой медиации</li> <li>♦ Разработка показателей качества налогового консультирования</li> <li>♦ Разработка этических требований и контроль их соблюдения</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>♦ Законодательное установление статуса и полномочий налоговых консультантов</li> <li>♦ Определение условий взаимодействия с налоговыми органами</li> <li>♦ Правовое регулирование деятельности</li> <li>♦ Санкции за распространение схем агрессивного налогового планирования</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>♦ Обязательное раскрытие информации компетентным органам в отношении определенных видов схем, сделок, распространяемых клиентам</li> <li>♦ Предварительные налоговые заключения</li> <li>♦ Состав и содержание профессиональных стандартов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>♦ Привлечение к законотворческому процессу</li> <li>♦ Функционирование профессиональных и саморегулируемых организаций</li> <li>♦ Репутационные риски</li> <li>♦ Финансовая ответственность и страхование</li> <li>♦ Величина и структура профессионального гонорара</li> </ul>

По мнению автора, деятельность налоговых консультантов должна строиться на следующих принципах:

1. Законность деятельности (подтверждение права и соблюдение установленных норм в процессе консультирования).
2. Профессионализм (подтверждение профессионального статуса путем аттестации и повышения квалификации).
3. Независимость.
4. Лояльность по отношению к клиенту.
5. Соблюдение требований профессиональных стандартов и правил.
6. Ответственность перед клиентом (этическая и финансовая).
7. Ответственность перед обществом (этическая, финансовая, административная).
8. Конфиденциальность полученной от клиента информации (профессиональная тайна).

В лице налоговых консультантов и их профессиональных саморегулируемых объединений, гражданское общество получает авторитетных партнеров, деятельность которых способствует установлению цивилизованных

отношений между бизнесом и государством, совершенствованию системы правовой поддержки налогоплательщиков, предотвращения налоговых правонарушений.

Независимое профессиональное налоговое консультирование как инструмент правового, финансового и управленческого содействия хозяйствующим субъектам, по нашему мнению, будет способствовать разрешению проблем правоприменения, созданию делового климата в налоговых отношениях, повышению бизнес-активности. Использование потенциала налоговых консультантов как формы медиации налоговых конфликтов, позволяющей сторонам налоговых отношений выработать определенное соглашение и придерживаться достигнутых соглашений во взаимодействии, позволит создать предпосылки для дальнейшего экономического роста и инвестиционной привлекательности страны, расширить возможности инвестиционной и инновационной деятельности налогоплательщиков, а в конечном счете приведет к росту налогового потенциала страны.

Важную роль деятельность налоговых консультантов приобретает и с точки зрения профилактики налоговых конфликтов. В настоящее время официальная концепция планирования выездных проверок дает возможность налогоплательщику самостоятельно оценить налоговые риски своей деятельности, в связи с чем Федеральной налоговой службой сформулировано 12 базовых (общедоступных) критериев. Использование подобного критериального подхода к выбору объекта налогового контроля формирует основу для неформального публичного «договора» налоговых администраторов и налогоплательщиков, соблюдение условий которого позволяет минимизировать риски налоговых конфликтов. Это обстоятельство выгодно, с одной стороны, для налогоплательщиков, которые получают представление о минимальных требованиях к уровню налоговых обязательств и при их исполнении могут получить разумную уверенность в правильности избранной стратегии взаимоотношений с налоговой системой. Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

Вместе с тем необходимо отметить ряд несовершенств используемого налоговыми органами выборочного подхода, прежде всего, в части установления предельных величин оценочных значений показателей риска, в том числе — по показателю налоговой нагрузки и показателю рентабельности деятельности, среднеотраслевой уровень которых сложно адекватно применить к конкретному бизнесу. Вызывает также сомнения количественная оценка «неоднократной» миграции плательщика между налоговыми органами, которая определена как «более 2 раз с момента государственной регистрации». Фактически по данному критерию подпадает под пристальное внимание налоговых органов значительное число организаций малого и

среднего бизнеса, не имеющих недвижимого имущества либо долгосрочных отношений по его аренде для целей размещения бизнеса. Риск субъективного подхода к разрешению конфликтов с налогоплательщиками, невыполняющими требования налоговых органов, несет в себе показатель «не представления пояснений по требованию налогового органа», в том случае, если налоговые органы превышают пределы своих полномочий, установленных законом.

В этой связи необходимость разъяснительной работы и ее общественная полезность определяется следующими положениями:

1. Развитие нормативного регулирования условий налогообложения ведет к усложнению законодательства, снижает уровень понимания налоговых правил и оперативность адаптации налогоплательщиков к изменившимся условиям.
2. Потребность в индивидуальной профессиональной помощи применительно к конкретным проблемам налогоплательщика исходя из сложившейся практической ситуации.
3. Активный характер процесса консультирования (в отличие от пассивного предоставления информации и оказания услуг по исполнению предусмотренных законом действий и функций), предполагающий разумное предупреждение роста налоговой нагрузки и минимизацию издержек по уплате налогов в рамках действующего законодательства.
4. Налоговая проблематика требует комплексного, разностороннего подхода на основе объединения многих сфер профессионального знания (сферы права, экономики, финансов, бухгалтерского учета, технологических процессов) и когнитивного моделирования процессов реализации налоговых отношений.
5. Налоговые отношения имеют высокий конфликтный потенциал, определяемый объективными противоречиями между фискальными интересами государства, которые направлены на максимизацию налоговых доходов в бюджетной системе, и личными интересами налогоплательщиков, ориентированных на экономию непродуктивных расходов.

Налоговые консультанты оказывают возмездные консультационные услуги в рамках соответствующего поручения клиента, включающие представительство интересов клиента в налоговых делах. Полномочия налоговых консультантов могут иметь, как показывает мировая и отечественная практика, также аудиторы, сертифицированные бухгалтеры, адвокаты, нотариусы, патентные поверенные, доверительные управляющие.

Мировой опыт свидетельствует о том, что регулирование и обеспечение деятельности независимых налоговых консультантов осуществляется саморегулируемыми организациями. Так, в Великобритании саморегулируемое

профессиональное сообщество осуществляет контроль за деятельностью своих участников, в частности, разрабатывая стандарты и кодексы поведения и этики. В других странах (*Япония, Китай, Италия, ЮАР*) профессиональные налоговые консультанты регистрируются налоговыми органами с присваиванием им определенного идентификационного номера, который обязательно указывается в документах клиента, направляемых в налоговый орган. При этом налоговые консультанты должны отвечать определенным квалификационным требованиям, соблюдать стандарты профессионального поведения. В США регулирование деятельности налоговых посредников в большей степени направлено на пресечение агрессивного налогового планирования.

Таблица 2

**Сравнительный анализ элементов правового регулирования  
налогового консультирования**

№ пп.	Элемент регулирования	Мировой опыт применения	Наличие элемента в российской практике
1	Законодательная база	Установление законом условия об интеграции независимых консультантов в налоговые правоотношения, определение условий их деятельности	Регулирование деятельности налоговых консультантов не осуществляется Регламентируется в рамках аудиторской деятельности по сопутствующим аудитам услуг
2	Требования к претендентам на звание налогового консультанта	Обязательные квалификационные требования: наличие базового образования, практики работы, квалификационный экзамен	Только в отношении членов НП «Палата налоговых консультантов» на добровольной основе
3	Контроль за знаниями налоговых консультантов	Обязательный экзамен на получение звания	Только в отношении членов НП «Палата налоговых консультантов» на добровольной основе
4	Ответственность налогового консультанта перед клиентом	Размер ответственности определяется в соответствии с правилами гражданского законодательства и включает: 1. Личную ответственность 2. Ответственность организации, оказывающей услуги по налоговому консультированию	Система рыночных отношений: возмездный характер услуг, имущественная ответственность консультанта за профессиональную ошибку
5	Страхование ответственности	Обязательное страхование ответственности налогового консультанта	Только добровольное страхование
6	Саморегулирование профессии	Обязательное создание некоммерческих профессиональных организаций	Действует некоммерческое партнерство «Палата налоговых консультантов»
7	Государственное регулирование тарифов	Установлены минимальные тарифы и система коэффициентов	Размер вознаграждения устанавливается в договоре с клиентом

Основные задачи саморегулируемых организаций включают в себя:

1. Доведение мнения профессионального сообщества о современном состоянии налогового законодательства и участие в процессе реформирования налоговой системы.
2. Подготовка и представление в установленном порядке предложений по проектам нормативно-правовых актов в сфере налогового консультирования.
3. Содействие организации эффективной системы подготовки, повышения квалификации и сертификации налоговых консультантов.
4. Формирование информационно-аналитической и методологической базы по налогообложению и налоговому консультированию.
5. Выработка единых правил и стандартов налогового консультирования, а также механизмов, определяющих взаимоотношения независимого специалиста по налоговому консультированию (с клиентами, налоговыми органами и иными государственными структурами).

Таким образом, централизованное управление профессией через независимый орган, осуществляющий прием в профессию и соблюдение стандартов профессионального поведения, гарантирует потенциальным клиентам качество оказываемых услуг.

Институт налогового консультирования в России находится на начальном этапе развития и без внесения соответствующих изменений в действующее законодательство не может получить должного развития. Так, в соответствии с Квалификационным справочником должностей руководителей, специалистов и других служащих (утверждено Постановлением Министерства труда и социального развития № 57 от 04.08.2000 г.) сформулированы базовые требования к квалификации консультанта по налогам и сборам, предполагающие:

- высшее или среднее профессиональное (экономическое или юридическое) образование;
- прохождение дополнительной подготовки в области налогов и сборов;
- наличие стажа работы по специальности (не менее 3 лет — для лиц, имеющих высшее профессиональное образование, не менее 5 лет — для лиц, имеющих среднее профессиональное образование).

Налоговое консультирование призвано играть важную роль в противодействии развитию негативных тенденций в налоговой системе государства. Налоговые консультанты на договорной основе предлагают клиентам-налогоплательщикам услуги, способствующие лучшему и качественному выполнению последними своих налоговых обязанностей. При этом клиенты обращаются к налоговому консультанту, как правило, не только с целью должной подготовки необходимой для предоставления в налоговые органы налоговой документации. Услуга независимого консультанта предполагает

гарантию того, что консультант, учитывая все обстоятельства собственных дел, активным, предусмотрительным консультативным воздействием оберегает клиента как от переплаты, так и от недоплаты налогов.

В этой системе есть и выгода для налоговых органов. Опыт показывает, что качественное налоговое консультирование, несомненно, может повлиять на повышение эффективности делопроизводства в налоговых органах. Налоговые консультанты как специалисты в области налогообложения в состоянии общаться с представителями налоговых органов на «одном языке». Этим налоговые консультанты призваны и способны выступить в качестве посредника между налогоплательщиком и налоговым органом, как в объективном, так и в субъективном плане, не игнорируя при этом своих вышеуказанных функций. Разногласие и проблемы между налоговым органом и налогоплательщиком могут решаться на деловом уровне, оттесняя эмоциональные аспекты конфликта на задний план. Ответы на вопросы и запросы в сторону налогоплательщика, как правило, отличаются высокой профессиональностью. При участии налогового консультанта часто отпадает для налогового органа необходимость изложить налогоплательщику суть того или иного нормативного положения.

Посредническая деятельность большей частью складывается из передачи информации, приспособленной для восприятия другой стороной. Обмен информацией между налоговыми органами (зачастую также другими органами власти) и налоговыми консультантами осуществляется разными способами и путями в зависимости от (административного) уровня причастных сторон. По поводу налогообложения отдельного налогоплательщика информационные контакты должны осуществляться в официальном порядке, урегулированном законом, и в рабочем порядке, основываясь на принципе взаимоуважения и понимания отведенных участникам ролей в системе налогообложения. В числе официальных контактов особое место должна занять обязательная досудебная процедура рассмотрения налоговых споров.

Таким образом, институционализация налогового консультирования, основанная на идее профессиональной поддержки решений налогоплательщика, их независимой защиты с учетом безусловного соблюдения действующего законодательства, и согласования с органами, уполномоченными давать официальную трактовку налоговых норм и правил, представляется реальным выходом из кризиса налогового администрирования, успешность которого подтверждается практическим опытом многих развитых государств.

#### ЛИТЕРАТУРА

Артеменко Д.А., Хашева З.М. и Поролло Е.В. (2006). Организация контрольно-аналитической деятельности налоговых органов Российской



Федерации в условиях налоговой и административной реформы // *Финансы и кредит*. № 18.

Интервью А.Л. Кудрина информационному агентству «Рейтер». (<http://www.minfin.ru/ru/press/interview/index.php?id4=10027>).

*Истратова М.В.* (2008). Налоговые консультанты: зарубежный опыт взаимодействия с налоговыми органами и правовое регулирование деятельности // *Аудит и финансовый анализ*. № 8.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов. (<http://www.minfin.ru/ru/>).

Письмо Центрального банка РФ от 17 августа 2004 г. № 100-Т «Об отчете ФАТФ по типологиям отмывания преступных доходов и финансирования терроризма за 2003–2004 гг.»