

Налоговое администрирование и консультирование налогоплательщиков в механизме предупреждения оппортунистического поведения

© 2010 Д.А. Артеменко
докторант

Южный федеральный университет, г. Ростов-на-Дону
E-mail: dartemen@mail.ru

Совершенствование налогового законодательства в сторону ликвидации дефектов правовых норм сопровождается в России фактическим ограничением прав налогоплательщиков, что обостряет проблему эндогенного оппортунизма. Разрешение диалектического конфликта интересов возможно при помощи института профессиональной независимой медиации, предполагающего взаимодействие между налоговыми органами, налогоплательщиками и налоговыми консультантами на принципах сотрудничества и конструктивного диалога.

Ключевые слова: налоговое законодательство, налоговые органы, налогоплательщики, налоговые консультанты, эндогенный оппортунизм.

Диалектическое противоречие субъектов налоговой системы представляет собой важную научную проблему. Суть проблемы заключается в том, что государство полностью может влиять только на нижнюю границу пределов оптимизации налоговых платежей, налогоплательщик - только на верхнюю. При этом оба субъекта заинтересованы во влиянии на независимые от них границы, что обусловлено различием целей: фискальной и стимулирующей со стороны государства и максимизирующей уровень доходов за счет снижения налоговых платежей - со стороны налогоплательщика. Разрешение указанного диалектического противоречия в налоговых спорах ведется во встречных направлениях: со стороны налогоплательщиков обеспечивается привлечение компетентных независимых специалистов, со стороны Федеральной налоговой службы России создаются подразделения взаимодействия с налогоплательщиками.

Публично-частный характер налоговых правонарушений определяет направления возможных мер их предотвращения, включающих в себя не только активизацию деятельности налоговых органов и улучшение экономико-правовых условий функционирования налоговой системы, но и создание условий формирования сознания добросовестного налогоплательщика.

Сложная система налогообложения и большое количество спорных арбитражных дел по налоговым вопросам на фоне значительных административных, финансовых и уголовных санкций за нарушение налогового законодательства определяет потребность в услугах, направленных на минимизацию налоговых рисков. Подобные услуги могут оказываться как налоговыми орга-

нами, так и независимыми лицами. Во многих странах мира внедрены стандарты взаимодействия налогоплательщика и налоговых органов, впервые предложенные Организацией экономического сотрудничества и развития в 2003 г. Повышенное внимание за рубежом уделяется созданию условий, при которых растет уровень добровольного соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства, которое достигается за счет отлаженного аппарата контроля, характеризующегося профилактикой, точностью и предсказуемостью; доверия налогоплательщиков, уверенных в хорошей работе налоговой системы и исполнении налоговыми органами своих задач в соответствии с законом; введения доступных для понимания правил налогообложения.

Одной из распространенных форм налогового контроля в иностранных налоговых системах является институт предварительного налогового регулирования. Его смысл заключается в согласовании налогоплательщиком с налоговым органом налоговых последствий сделок, вопросов ценообразования, распределения прибыли, инвестиционных проектов, иных хозяйственных операций до их фактического совершения. В западноевропейских странах данные отношения закрепляются в форме:

- заключения налоговых соглашений;
- получения индивидуальных консультаций.

Согласно положениям Свода фискальных процедур Франции, налогоплательщик имеет право получить официальную консультацию по вопросам налогообложения путем направления в фискальный орган запроса о правомерности планируемой операции до заключения контракта. Принятое налоговое решение является обяза-

тельным как для налоговых органов, так и для налогоплательщика, и изменению не подлежит. В случае отсутствия ответа в предусмотренные сроки налогоплательщик совершает действия с позиции их полной правомерности, при этом в будущем налоговые органы не вправе рассматривать данную сделку как правонарушение. Аналогичная по смыслу процедура предусмотрена в налоговом законодательстве США, Швеции, Израиля. В Германии консультирование налогоплательщиков ограничено вопросами налога на зарплату, таможенных сборов или оценки фактических ситуаций в связи с проведением фискального контроля, при этом официальная позиция налоговой администрации может оспариваться в суде. В ряде государств (Великобритания, Нидерланды) наличие налоговых рисков для налогоплательщиков требует обязательного для них обращения за получением официального разъяснения.

Предварительные налоговые соглашения исключают не только применение в будущем к налогоплательщику налоговых санкций, но и взимание самого налога, а также избавляют сторо-

ны налоговых правоотношений от дорогостоящих и длительных судебных процедур. Однако в России уполномоченные органы не берут на себя ответственность по вопросам консультирования налогоплательщиков по конкретным ситуациям. Отсутствие подобного механизма способствует превращению налогового контроля в инструмент принуждения, создает условия для административного давления на добросовестного налогоплательщика.

Разрешение подобной ситуации представляется в получении независимых профессиональных консультаций. Налоговые консультанты оказывают возмездные консультационные услуги в рамках соответствующего поручения клиента, включающие в себя представительство интересов клиента в налоговых делах (см. таблицу). 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 не-

Сравнительный анализ элементов правового регулирования налогового консультирования

№ п/п	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 в себя: 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

зависимых 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 присвоением 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.

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. Вместе с тем поскольку налогообложение имеет определяющее значение для выбора условий и методов осуществления бизнес-процессов, заключения сделок, деловых и финансовых операций, постольку пре-

доставление надежных и актуальных налоговых консультаций является важным фактором не только поддержания финансового благосостояния, но и предупреждения риска налоговых ошибок и уклонения от уплаты налогов. Развитие налогового консультирования основывается на определенных принципах:

1. Независимость. При выполнении своих обязанностей налоговый консультант всегда должен быть полностью независим в моральном, интеллектуальном и профессиональном отношении. Это относится как к представлению интересов клиента, так и к разрешению конфликта интересов, который может возникнуть между налоговым консультантом, клиентом, налоговыми органами и другими заинтересованными сторонами.

2. Ответственность. Этот принцип понимается в двух аспектах - персональная ответственность и материальная ответственность. Риск ответственности налогового консультанта за ущерб вследствие неосторожности или на ином законном основании должен быть защищен договором страхования ответственности специалиста.

3. Внимание и добросовестность. В ходе профессиональной деятельности налоговый консультант должен соблюдать требования закона, а также обязательства, налагаемые его профессией. Прежде чем принять предлагаемое поручение, налоговый консультант должен тщательно и всесторонне исследовать вопрос о том, может ли он согласиться на такое задание в контексте своих обязательств и компетенции.

4. Конфиденциальность. Обязанность по соблюдению конфиденциальности распространяется на всю информацию, которая передается консультанту клиентом или доводится до сведения консультанта в ходе работы. Такие правила в отношении конфиденциальности должны распространяться и на сотрудников фирмы. Обязанность по соблюдению конфиденциальности не допускает несанкционированного использования профессиональной или коммерческой тайны.

5. Предупреждение конфликта интересов в профессиональной деятельности консультанта. Налоговый консультант может заниматься только такими видами деятельности, которые разрешены и совместимы с его профессией и которые не ставят под угрозу выполнение им его профессиональных обязательств.

6. Гласность. Налоговым консультантам разрешается раскрывать техническую информацию о своей профессиональной деятельности; такая информация должна быть достоверной и точной.

7. Сотрудничество с коллегами. Налоговый консультант должен поддерживать хорошие отношения с коллегами по профессии. Этот принцип действует, в частности, при ведении дел клиента совместно с другим налоговым консультантом или после передачи соответствующих обязанностей.

8. Обоснованность гонорара. Клиент имеет право до найма налогового консультанта получить информацию об основе для расчета гонорара. Гонорар консультанта должен отражать его уровень ответственности, а также характер и значимость его работы и затраченное на нее время.

9. Соблюдение норм профессионального поведения. Кодекс поведения, разработанный каждой саморегулируемой организацией, должен предусматривать дисциплинарные санкции для участников такой организации; вплоть до исключения из организации.

10. Поддержание профессионального уровня. Профессиональные налоговые организации должны побуждать своих членов поддерживать и развивать необходимые навыки и технические знания после получения диплома, в том числе посредством обеспечения условий для продолжения такого профессионального образования.

В трехсторонних отношениях между налогоплательщиками, налоговыми органами и налоговыми консультантами особое место занимает информационный обмен между налоговым органом и лицами, оказывающими услуги по налоговому консультированию. Отношения между финансово-налоговыми органами и налоговыми консультантами за рубежом основаны на принципе взаимоуважения и взаимного понимания отведенных ими ролей в системе налогообложения. Немаловажное значение при этом играет тот факт, что налоговое консультирование регулируется соответствующим законом.

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 данной 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. Разногласия и проблемы между налоговым органом и налогоплательщиками 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.

Таким образом, деятельность налоговых администраторов и деятельность налоговых консультантов объединяют общие цели (обеспечение уплаты правильной суммы налога в правильное время и в правильном месте (без двойного налогообложения) и эффективное разрешение правовых проблем), общие задачи (объективная оценка возможностей налоговых ошибок, честный и открытый диалог, предсказуемость в разрешении сложных вопросов), общие проблемы (наличие области налоговых рисков, агрессивное налоговое планирование, либеральная интерпретация законов).

1. Профессиональная квалификация и этические принципы налоговых консультантов Европы. Утв. 13 сент. 1991 г. Генеральной ассамблеей Европейской Конфедерации налоговых консультантов (CFE) в Цюрихе, пересмотрено в соответствии с решением Совета 29 апр. 2005 г. в Брюсселе / Сайт CFE. URL: <http://www.european-tax-adviser.com>.

2. *Артеменко Д.А., Хашева З.М., Поролло Е.В.* Налоговое администрирование: теория, механизм, региональная практика: монография. Краснодар, 2007.

3. *Истратова М.В.* Налоговые консультанты: зарубежный опыт взаимодействия с налоговыми органами и правовое регулирование деятельности // Аудит и финансовый анализ. 2008. □ 8.

Поступила в редакцию 02.06.2010 г.