

УДК 336.02

Т. А. Чилимова

Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург,
e-mail: tachil77@mail.ru

Е. Ю. Овсянникова

Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург,
e-mail: e.u.ovs@yandex.ru

НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ В РОССИИ: ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Ключевые слова: налоговое консультирование, налоговый консультант, налоговые риски, анализ, налоговое решение.

Научная статья посвящена вопросам ролевого места налоговых консультантов в экономике Российской Федерации с точки зрения организационного и экономического аспекта. В современной российской экономике растет потребность в получении консультаций в сфере налогового консультирования. Спрос на формирование и развитие института налогового консультирования определяется рядом причин, среди которых можно выделить: необходимость повышения правовой и налоговой грамотности налогоплательщиков; неоднозначность принимаемых норм налогового права; оптимизация системы налогового администрирования. Целью статьи выступает обоснование необходимости рассмотрения как организационного, так и экономического аспектов деятельности налоговых консультантов. В ходе исследования использованы такие методы как логико-структурный анализ и синтез, метод экспертных оценок. Результатом исследования является научное обоснование о необходимости включения в процесс налогового консультирования вопросов, связанных с анализом и оценкой налоговых рисков, определением их критериальных значений и налогового планирования.

T. A. Chilimova

Ural State Economic University, Ekaterinburg, e-mail: tachil77@mail.ru

E. Yu. Ovsyannikova

Ural State Economic University, Yekaterinburg, e-mail: e.u.ovs@yandex.ru

TAX CONSULTING IN RUSSIA: ORGANIZATIONAL AND ECONOMIC ASPECT

Keywords: tax consulting, tax consultant, tax risks, analysis, tax decision.

The scientific article is devoted to the issues of the role of tax consultants in the economy of the Russian Federation from the point of view of the organizational and economic aspects. In the modern Russian economy, there is a growing need for advice in the field of tax consulting. The demand for the formation and development of the institute of tax consulting is determined by a number of reasons, among which are: the need to improve the legal and tax literacy of taxpayers; ambiguity of adopted tax law norms; optimization of the tax administration system. The purpose of the article is to substantiate the need to consider both the organizational and economic aspects of the activities of tax consultants. During the study, methods such as logical-structural analysis and synthesis, and the method of expert assessments were used. The result of the study is a scientific justification for the need to include in the tax consulting process issues related to the analysis and assessment of tax risks, determination of their criterion values and tax planning.

В настоящее время в рамках взаимодействия налоговых отношений между государством и налогоплательщиком, оптимизации налоговых обязательств, а также предварительного налогового регулирования исследуется в парадигме налогового консультирования [6,7].

В основе развития института налогового консультирования лежит профессиональ-

ный вид деятельности консультанта по налогам и сборам, основной целью которой является «квалифицированное содействие налогоплательщикам и налоговым органам, направленное на полное и своевременное исполнение субъектами экономической деятельности обязательств по исчислению и уплате налогов, сборов и страховых взносов в бюджет Российской Федерации» [9].

Необходимо отметить, что наличие такого института соответствует мировой практике.

В силу того, что институт налогового консультирования находится в стадии становления [5], единого понимания его сути в настоящее время нет ни в законодательстве, ни в научной литературе.

Ряд авторов рассматривают налоговое консультирование как «вид профессиональной деятельности по оказанию консультируемому лицу на платной основе услуг, содействующих должному исполнению налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами и иными лицами обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах» [1].

В другом определении налоговое консультирование представляется как «вид предпринимательской деятельности ставит своей целью – оказание услуг (консультируемому лицу) на платной основе услуг по вопросам правильного применения норм действующего законодательства о налогах и сборах» [4].

Все эти определения имеют место быть, так как отражают отдельные стороны налогового консультирования как процесса, характеризуя лишь организационную составляющую рассматриваемого вида деятельности. При этом они не затрагивают или не раскрывают полностью налоговое консультирование с точки зрения его экономического содержания.

Ограниченность сущностных характеристик в большинстве определений объясняется тем, что в современной практике российский рынок налогового консультирования чаще всего представлен тремя группами услуг:

- по определению «оптимального баланса между расходами налогоплательщика на выплату налогов и налоговыми рисками, главной целью которого является снижение сумм уплачиваемых налоговых платежей» [1];

- по исчислению и уплаты налогов, процедурно регламентированных Налоговым Кодексом РФ;

- представительство в судах, правоохранительных и налоговых органах.

Данные направления деятельности четко показывают место налоговых консультантов в системе налоговых правоотношений. Выступая посредниками между налогоплательщиками и субъектами государственной исполнительной власти, в чьи функции

входит контроль за исполнением налоговых обязательств, налоговые консультанты способствуют оптимизации налогового администрирования в частности и развитию системы налогообложения в целом.

С точки зрения авторов, такое положение на рынке значительно расширяет функционал налоговых консультантов, нежели это отражено в большинстве дефиниций, представленных в научной литературе.

В связи с этим особый интерес вызывает определение предложенное Барулиным С.В., который отмечает, что «налоговое консультирование представляет собой деятельность юридических и (или) физических лиц по оказанию платных консультационных услуг налогоплательщикам по вопросам налогообложения на основе договора между консультируемым и консультирующим лицами на предмет правильности применения налогового законодательства, исчисления и уплаты налогов, проведения экспертизы в области налогообложения, оценки налоговых рисков, налогового планирования и составления налоговой отчетности, а также представлению интересов налогоплательщиков во взаимоотношениях с налоговыми органами и в суде» [2].

С экономической точки зрения деятельность налогового консультанта включает широкий круг действий, связанных с анализом, оценкой налоговых рисков, расчетом их критериальных значений.

Одна из основных целей работы налогового консультанта связана с работой по минимизации налоговых рисков.

Налоговые риски по своей сути являются разновидностью финансовых рисков, поэтому для них характерны все атрибуты последних:

- экономическая природа происхождения;
- вероятность реализации;
- спекулятивность;
- неопределенность;
- негативный характер проявления.

Исходя из такого понимания, налоговый риск как «вероятность финансовых и/или иных потерь, связанных с процессом налогообложения, вследствие негативных отклонений от предполагаемых субъектом налоговых правоотношений и основанных на действующих нормах права состояниях будущего, из расчета которых им принимаются решения в настоящем» [3], требует идентификации субъектов и объектов налоговых правоотношений.

Таблица 1

Классификация налоговых рисков [3]

Классификационные признаки	Разновидности налоговых рисков
1. Субъекты-носители риска	- налоговые риски государства - налоговые риски налогоплательщиков - налоговые риски налоговых агентов - налоговые риски взаимозависимых лиц
2. Источники происхождения	- внешние налоговые риски - внутренние налоговые риски
3. Возможные потери	- риски, связанные с упущенной выгодой - риски, связанные с потерями - риски, связанные с неплатежеспособностью и др.
4. Уровень возможных потерь	- допустимые потери - критические потери - катастрофические потери

Таблица 2

Условия сравнения исходной информации [3]

Степени достаточности исходной информации	Возможность оценки последствий	Рекомендации для рассмотрения ситуаций
Полная определенность	Полная оценка последствий	Принятие обоснованных налоговых решений
Вероятностные условия	Вероятностная оценка последствий	Управление налоговыми рисками
Полная неопределенность	Невозможность оценки последствий	Поиск информации для сведения варианта к вероятностному или полной определенности

Налоговый кодекс РФ определяет, что субъектами таких отношений выступают налогоплательщики и плательщики сборов [8; ст.19], налоговые агенты [8; ст.24], взаимозависимые лица [8; ст.20] и государство в лице соответствующих исполнительных органов [8; ст.13].

К объектам налоговых рисков относят возможные финансовые и/или иные потери в процессе налогообложения. У каждого субъекта налоговых правоотношений потери проявляются по-разному. Например, для налогоплательщика и взаимозависимых лиц – в виде роста налоговых издержек, для налогового агента – в виде упущенной выгоды. И в том и в другом случае происходит снижение имущественного потенциала данных субъектов. Для государства как носителя налоговых рисков возможные потери могут быть определены уровнем снижения поступления налогов в доходную часть бюджета. Налоговые риски разнообразны по своей сути и могут быть классифицированы по различным признакам (таблица 1).

Процесс работы с налоговыми рисками предполагает обязательный анализ и оценку с помощью тех методов, которые позволяют оценить вероятность наступления и характер ущерба при принятии налоговых реше-

ний. Среди показателей оценки налоговых рисков целесообразно выделить две основные группы:

- оценка риска и доходности;
- оценка на основе стоимостных показателей.

Принятие налоговых решений с учетом рисков требует формирования критериев оценки вариантов налоговых решений. При этом необходимо учитывать, во-первых, что экономическое содержание используемых показателей должно соответствовать целям оценки налогового риска, во-вторых, должно соответствовать требованиям к исходной информации и, в-третьих, корректность построения показателя и рекомендуемых значений формировании критериев оценки вариантов налоговых решений с учетом рисков необходимо учитывать, во-первых, соответствие, во-вторых, соответствие исходной информации требованиям, и, в-третьих, корректность расчетного показателя и его критериальных значений.

Ключевыми факторами, влияющими на эффективность принятия налоговых решений, являются доступность, полнота и корректность исходной информации о вероятности наступления рисков событий (таблица 2).

Показатели налоговой нагрузки [3]

Коэффициенты, формируемые на налоговой базе	Показатели, сформированные методом			Показатели сравнения
	начисления	кассовым	балансовым	
Налогообложение выручки	Налоговая нагрузка на выручку	Коэффициент доли налоговых платежей в выбытии денежных средств	Коэффициент доли чистой налоговой задолженности	Абсолютное изменение
Налогообложение оплаты труда	Налоговая нагрузка на чистый денежный поток			Относительное изменение
Налогообложение расчетной прибыли и др.	Налоговая нагрузка на виды бухгалтерской прибыли		Коэффициент доли налоговых обязательств в капитале	Доля факторного налогового показателя в результирующем

Условия сравнения исходной информации, представленные в таблице 2, определяют выбор стратегии работы с налоговыми рисками. Если агрессивная стратегия предполагает максимизацию налоговой выгоды (экономии) без учета рисков, то консервативная стратегия ориентирована на минимизацию риска без учета налоговой выгоды (экономии). В рамках смешанной стратегии оптимизируется соотношение риска и налоговой выгоды (экономии).

Одним из основных объектов, связанных с пониманием сущности налоговых рисков, является налоговая нагрузка. В экономической литературе существуют разные подходы к понятию «налоговая нагрузка» и методам ее расчета (таблица 3).

Налоговый консультант, моделируя любой из показателей налоговой нагрузки, определяет количественный показатель, отвечающий задачам исследования налоговых рисков и имеющий выраженное экономическое содержание,

В практической деятельности чаще всего используется методика, предложенная

ФНС РФ в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок.

В соответствии с Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (с Приложениями) под налоговой нагрузкой конкретного налогоплательщика понимается «средний уровень налоговой нагрузки по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (вид экономической деятельности)» [10], который рассчитывается как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики.

Использование данной методики дает возможность налоговому консультанту рекомендовать вариант выбора в пользу применения той или иной системы налогообложения, оценить риски, связанные с назначением налоговых проверок ИФНС, и тем самым, инициировать более внимательное отношение к данным подаваемой налогоплательщиком отчетности.

Библиографический список

1. Хашева З.М., Артеменко Д.А., Белокрылова О.С., Поролло Е.В., Артеменко Г.А. Налоговое администрирование и налоговый контроль: теория и практика: монография. Краснодар: Южный институт менеджмента, 2006.
2. Барулин С.В., Минвалиев А.В. Экономическое содержание и структура института налогового консультирования как формы налоговых отношений и управления // *Налоги и финансы*. 2017. № 2. С. 23-31.
3. Бондорчук Н.В., Бурдина А.А., Грачева М.Е., Карпасова З.М. Финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования. М.: Палата налоговых консультантов, 2015.
4. Мазурина Л.А. Стратегия налогового консультирования // *Актуальные вопросы экономических наук*. 2021. № 23. С. 101-108.

5. Селезнёва М.П., Кочеткова А.С. Проблемы и перспективы развития института налогового консультирования в России // International Journal of Humanities and Natural Sciences. 2019. Vol. 11-3 (38). DOI: 10.24411/2500-1000-2019-11827.
6. Чечушкова О.Н. Методология выявления нарушений налогового законодательства в рамках оптимизации налоговых платежей в налоговом консультировании предприятия // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2021. № 12-2. С. 403-408.
7. Юзвович Л.И., Шадурская М.М., Чечушкова О.Н. Современные проблемы практики налогового консультирования в России // Управление риском. 2018. № 4 (88). С. 18-23.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Ст. 13, 19, 20, 24. [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 05.10.2023).
9. Приказ Минтруда России от 12.10.2021 N 722н «Об утверждении профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам» (Зарегистрировано в Минюсте России 16.11.2021 N 65840). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_400519/ (дата обращения: 05.10.2023).
10. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 05.10.2023).