

НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ МЕР ПОЗИТИВНОГО ИНФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

А.А. Пилипенко

*Белорусский государственный университет,
ул. Ленинградская 8, Минск, 220030, Беларусь*

В статье анализируются научные подходы по вопросу определения налогового консультирования и предлагается авторская дефиниция данного феномена. Делается вывод о необходимости налогоплательщиками с помощью налоговых консультантов выбора рациональной стратегии поведения. Обосновываются предложения, направленные на совершенствование налогового консультирования в Республике Беларусь.

Ключевые слова: налоговое консультирование, налогообложение, налоговое право.

TAX CONSULTING IN THE SYSTEM OF POSITIVE INFORMING OF TAXPAYERS

A.A. Pilipenko

*Belarusian State University,
8 Leningradskaya street, Minsk, 220030, Belarus*

The article analyzes scientific approaches to the definition of tax consulting and proposes the author's definition of this phenomenon. It is concluded that taxpayers, with the help of tax consultants, need to choose a rational strategy of behavior. Proposals aimed at improving tax consulting in the Republic of Belarus are substantiated.

Keywords: tax consulting, taxation, tax law.

С учетом мировых тенденций в сфере налогообложения Республика Беларусь постоянно находится в поиске оптимальных механизмов взаимодействия различных субъектов налоговых отношений, одним из которых является налоговое консультирование. Объективная необходимость данного института обусловлена переоценкой качественных ориентиров налоговых отношений и необходимостью достижения, в первую очередь, баланса интересов государства и налогоплательщиков.

Нормативное признание рассматриваемого института в Республике Беларусь связано с Указом Президента Республики Беларусь от 19 сентября

2017 г. № 338 «О налоговом консультировании» (далее – Указ № 338), который, в том числе, закрепил понятие налогового консультирования. В соответствии с п. 41 Положения о налоговом консультировании, утв. Указом № 338 (далее – Положение) налоговое консультирование представляет собой предпринимательскую деятельность по оказанию консультационных и иных сопутствующих услуг в сфере отношений, регулируемых налоговым законодательством.

Следует обратить внимание, что, как и в приведенном легальном определении, терминологической особенностью налогового консультирования является детерминирование в научных изысканиях предпринимательской деятельности как его атрибутивного признака. Например, с точки зрения Л.С. Кириной и Н.А. Назаровой, «как предпринимательская деятельность консультирование по налогам и сборам (налоговое консультирование) – это вид профессиональной вневедомственной деятельности по оказанию заказчику (консультируемому лицу) на платной основе услуг, содействующих оптимальному и должному исполнению налогоплательщиками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, по исчислению и уплате налогов и сборов» [1, с. 18].

В то же время, доминирующим взглядом на налоговое консультирование следует признать постулирование оптимизационной содержательной компоненты, направленной на оказание помощи налогоплательщикам при принятии решений в сфере налогообложения. По мнению А.К. Кобылинского, «институт налогового консультирования можно представить как систему поддержки решений налогоплательщиками лицами (налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, банками), основанную на использовании профессиональных суждений и тенденциях правоприменительной практики относительно применения нормативно закрепленных правил исполнения налоговой обязанности и принуждения к ее исполнению» [2, с. 8]. Суждение Т.А. Ефимовой и Е.Б. Шуваловой состоит в том, что «предоставление услуг по разъяснению налогового законодательства и предоставлению рекомендаций по наиболее оптимальному его применению в конкретной ситуации» [3, с. 25]. Белорусские исследователи Д.А. Панков и Л.В. Пашковский рассматривают налоговое консультирование как «оказание квалифицированных услуг независимыми аттестованными консультантами гражданам и юридическим лицам при планировании, оптимизации, начислении и уплате ими всех видов налоговых обязательств, предусмотренных действующим законодательством страны» [4, с. 36].

Существует точка зрения, которая достойна отдельного внимания в контексте системного межотраслевого и междисциплинарного подхода к пониманию налогового консультирования. Н.Н. Баширов и Е.Б. Сугрובה полагают, что налоговое консультирование – это «предоставление

комплекса услуг, оказываемых на основе взаимосвязи норм налогового и отраслевого законодательства, методов финансово-экономического анализа в области управления налогообложением для целей финансового менеджмента и заключающихся в выработке квалифицированного мнения по налоговым вопросам; подготовке рекомендаций по формированию налоговой базы по видам налогов и сборов, использованию налоговых льгот; помощи при составлении налоговой отчетности налогоплательщика» [5, с. 9].

Конфликтность государства и налогоплательщиков зачастую связана с тем, что для последних, с общественной точки зрения, фискально-экономические обязательства носят, как правило, абстрактный и сопутствующий (вторичный, производный) характер. В силу этого, неся предметно-непосредственное налоговое бремя, они оптимизируют вышеуказанные обязательства. По нашему мнению, налоговые консультанты призваны придать процессу налоговой оптимизации (налогового планирования) не только легитимный характер, что является атрибутивным признаком оптимизационных процессов в налоговой сфере, но и обеспечить рациональный выбор стратегии поведения налогоплательщика. Данная стратегия позволит не только снизить налоговые риски (в первую очередь, на микроуровне – для налогоплательщиков), но и создаст обширный регулятивный потенциал снижения градуса конфликтности налоговых отношений. Также государством рациональная стратегия налогоплательщика, которая всегда будет ему имманентна в силу желания оптимизировать налоговые платежи, должна рассматриваться как направленность на снятие существующей налоговой неопределенности посредством последующей модификации законодателем нормативных конструкций. В данном контексте, хотелось бы высказать некоторые соображения об участии консультантов в налоговых отношениях на высоком профессиональном уровне.

Одним из дискуссионных вопросов в правоприменительной деятельности оказания бухгалтерских услуг, который экстраполируется на возможность быть налоговым консультантом, является вопрос наличия соответствующего образования. В настоящее время, в соответствии с п. 6 Положения о налоговом консультировании к квалификационному экзамену допускаются физические лица, имеющие: высшее экономическое и (или) юридическое образование и стаж работы по специальности после получения высшего образования не менее трех лет; иное высшее образование при условии прохождения переподготовки на уровне высшего образования по специальности экономического и (или) юридического профиля и наличия стажа работы по этим специальностям не менее трех лет.

Учитывая, что оказание услуг по ведению бухгалтерского и (или) налогового учета, довольно часто оказывают лица, не имеющие вышеуказанные образования, но имеющие среднее специальное образование и обладающие

достаточно большим опытом и профессиональными знаниями в экономической и правовой сферах, возникает критическая неустойчивость (с точки зрения проявления элементов запрета на профессию) их жизненно предпринимательского статуса. Так как большинство таких лиц, как правило, работают в регионах, то может сложиться ситуация, когда субъекты предпринимательской деятельности не смогут воспользоваться соответствующими услугами.

Однако мы хотели бы дистанцироваться от критических суждений практикующей аудитории по изложенным выше мотивам в контексте необходимости придания налогово-законодательным конструкциям упрощенного характера без необходимости привлечения для их бухгалтерского и налогового «обрамления» соответствующих специалистов. Т.е. законодатель не должен без должной необходимости вводить налогово-правовые нормы, исполнение которых невозможно без участия соответствующих специалистов. Например, в рамках применения единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, п. 14 ст. 342 НК предусматривает, что при превышении валовой выручки над сорокакратной суммой единого налога за соответствующий отчетный период индивидуальными предпринимателями исчисляется доплата единого налога в размере 5 процентов с суммы такого превышения. Наличие данной нормы не только нивелирует правоприменительное значение особого режима налогообложения, суть которого состоит, в том числе, и в упрощении (отсутствии) бухгалтерского и налогового учета, но и требует от индивидуальных предпринимателей привлечения специалистов в указанных сферах. Таким образом, упрощение налогового законодательства в русле создания все больших условий для самостоятельного исчисления фискальных платежей (или снижения необходимости обращения к налоговым консультантам), естественным образом приведет к повышению конкуренции на рынке налогового консультирования. В данном случае одним из конкурентных преимуществ будет наличие одного или нескольких высших образований.

Постулируемый нами тезис о сохранении повышенных требований к налоговым консультантам побуждает к критической переоценке положений подп. 1.5 п. 1 Указа № 338, который определяя сферы, на которые не распространяются положения Указа № 338, указывает оказание услуг по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, осуществляемых организациями и (или) индивидуальными предпринимателями на основании договора. При этом, п. 2 Положения о налоговом консультировании, раскрывая содержание налогового консультирования, включает в него отношения по оказанию услуг по ведению бухгалтерского и (или) налогового учета, составлению отчетности, налоговых деклараций (расчетов) и иных документов, в том числе жалоб. Полагаем, что одним из приоритетных

направлений правового регулирования областей, связанных с исчислением фискальных платежей, является высокий профессиональный уровень субъектов, их исчисляющих. Статус налоговых консультантов для таких субъектов создает дополнительные гарантии для всех участников налоговых отношений, в том числе и государства, в полноте и своевременности выполнения налоговых обязанностей. В этой связи полагаем целесообразным исключить из подп. 1.5 п. 1 Указа № 338 слова «а также на оказание услуг по ведению бухгалтерского и (или) налогового учета, составлению отчетности, налоговых деклараций (расчетов) и иных документов, представлению интересов в налоговых правоотношениях в налоговых и иных государственных органах, организациях, осуществляемых организациями и (или) индивидуальными предпринимателями на основании договора». Предлагаемая новация должна корреспондироваться с повышенным переходным (адаптационным) периодом, в течение которого можно осуществлять соответствующие услуги без статуса налогового консультанта.

Делая акцент на необходимости сохранения повышенных требований к налоговым консультантам, хотелось бы отметить, что в силу сложности и перманентной изменчивости налогового законодательства, для его четкого и правильного понимания и применения необходимы высоко профессиональные и подготовленные физические лица и организации, которые не только владеют всеми тонкостями и нюансами налогообложения, но и способны дать объективную экономико-правовую оценку как отдельным хозяйственным операциям, так и бизнес-стратегии, в целом.

Подпункт 1.2 п. 1 Указа № 338 предусматривает обязанность налоговых консультантов возмещать убытки, причиненные, в том числе, вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения своих обязанностей по договору возмездного оказания услуг по налоговому консультированию. При этом диспозитивные элементы правового регулирования налогового консультирования (определение в договоре на оказание возмездного оказания услуг по налоговому консультированию ответственности сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение обязательств) (ч. 2 п. 3 Положения о налоговом консультировании) сочетаются с императивными, которые предусматривают обязанность страхования убытков (подп. 1.2 п. 1 Указа № 338). Законодатель прямо определяет, что под убытками понимаются пени, начисленные в соответствии со ст. 55 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. юридическому, физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, заключившим договор возмездного оказания услуг по налоговому консультированию, и (или) сумма примененных к этим лицам административных взысканий. Обратим внимание, что из отрицательных претерпеваний для субъектов предпринимательской деятельности, которые могут иметь место по результатам проведения

контрольных мероприятий, не указана недоимка, являющаяся, с количественной точки зрения, наиболее обременительной. Последние тенденции в нормативном регулировании контрольной деятельности направлены на проведение в отношении субъектов предпринимательской деятельности не проверок, а профилактических мероприятий, о чем, в частности, свидетельствует резкое сокращение количества выборочных проверок по областям и г. Минску, включенных в соответствующие планы. Это, в свою очередь, должно привести к сокращению недоимок, пеней и административных взысканий. Соответственно, видится целесообразным уменьшение обязательной страховой суммы на покрытие убытков, причиненных налоговыми консультантами при неисполнении или ненадлежащем исполнении ими обязательств по договору возмездного оказания услуг по налоговому консультированию. В свете вышесказанного возможные перспективы законодательного регулирования видятся в изложении первого предложения ч. 2 подп. 1.2 п. 1 Указа № 338 в следующей редакции: «Страховая сумма по договору страхования ответственности коммерческих организаций, индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность по налоговому консультированию, за причинение убытков в связи с ее осуществлением не может быть менее пятисот базовых величин».

Библиографический список

1. Налоговое консультирование: теория и практика : учебник / Н.И. Малис [и др.] ; под ред. Н.И. Малиса. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2018. – 416 с.
2. Кобылинский, А.К. Совершенствование налогового консультирования корпоративных налогоплательщиков : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / А.К. Кобылинский. – Ростов н/Д, 2015. – 163 л.
3. Шувалова, Е.Б. Налоговое консультирование (правовой аспект) : учеб. пособие / Е.Б. Шувалова, Т.А. Ефимова. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 136 с.
4. Панков, Д.А. Институциональные основы налогового консультирования как нового вида предпринимательской деятельности в Республике Беларусь / Д.А. Панков, Л.В. Пашковский // Бухгалтерский учет и анализ. – 2014. – № 11. – С. 19–38.
5. Баширова, Н.Н. Основы налогового консультирования: учеб. пособие / Н.Н. Баширова, Е.Б. Сугубова ; под ред. Л.И. Гончаренко. – М. : Магистр, 2010. – 175 с.