

# **НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ**

Учебное пособие

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

## **НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ**

Учебное пособие

Под общей редакцией Г. П. Комаровой

*Текстовое электронное издание*

Иркутск  
Издательский дом БГУ  
2022

© ФГБОУ ВО «БГУ», 2022

УДК 336.22(075.8)  
ББК 65.261.41я7

Издается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

*Коллектив авторов*

Г. П. Комарова, М. О. Измайлова, Г. М. Касаткина,  
Е. Н. Орлова, О. В. Змановская, Ю. Б. Ткач

*Рецензенты*

д-р экон. наук, доц. Д. Ю. Федотов (БГУ), директор филиала АО «2К»  
в г. Иркутске, канд. экон. наук Т. А. Касьянова

**Налоговое консультирование** : учеб. пособие / Г. П. Комарова,  
М. О. Измайлова, Г. М. Касаткина, Е. Н. Орлова, О. В. Змановская,  
Ю. Б. Ткач ; под общ. ред. Г. П. Комаровой. – Иркутск : Изд. дом БГУ,  
2022. – 112 с.

Рассматривается основной круг вопросов, освещающих современное состояние налогового консультирования в Российской Федерации начиная от основ налогового консультирования до современного состояния. Учебное пособие содержит примеры заданий и задания для самостоятельного выполнения.

Пособие предназначено для подготовки специалистов для налоговых органов и налоговых подразделений коммерческих и некоммерческих организаций.

---

*Учебное электронное издание*

Минимальные системные требования:

веб-браузер Internet Explorer версии 6.0 и более поздние, Opera версии 7.0  
и более поздние, Google Chrome 3.0 и более поздние.

Компьютер с доступом к сети Интернет.

Минимальные требования к конфигурации и операционной системе компьютера  
определяются требованиями перечисленных выше  
программных продуктов.

Издается в авторской редакции

Подписано к использованию 24.10.2022.

Объем 2,9 Мб.

Байкальский государственный университет.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

<http://bgu.ru>.

© ФГБОУ ВО «БГУ», 2022

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Предисловие .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Основы налогового консультирования.....</b>	<b>5</b>
1.1. Понятие и принципы налогового консультирования .....	5
1.2. Модели и основные этапы налогового консультирования .....	12
1.3. Правовое регулирование налогового консультирования.....	23
<b>2. Анализ практики налогового консультирования в России.....</b>	<b>33</b>
2.1. Анализ состояния рынка услуг по налоговому консультированию в России .....	33
2.2. Анализ рисков в сфере налогового консультирования .....	47
<b>3. Методы изучения конкретной ситуации и принятия решений .....</b>	<b>54</b>
3.1. Методы изучения вопросов по налогам для принятия решений .....	54
3.2. Принятие решений по конкретным ситуациям в налогообложении .....	57
<b>4. Изучение и использование судебной практики в налоговом консультировании .....</b>	<b>76</b>
<b>Примеры заданий с ответами .....</b>	<b>97</b>
<b>Задания для самостоятельного выполнения .....</b>	<b>102</b>
<b>Список использованной и рекомендуемой литературы .....</b>	<b>111</b>

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Цели дисциплины: дать студентам профессиональные знания в области налогового консультирования, а также сформировать умение изучать и применять судебную практику при решении сложных вопросов, возникающих при исчислении и уплате налогов и сборов.

Задачей дисциплины является обучение студентов основам налогового консультирования, получение ими теоретических знаний и практических навыков по организации работы по налоговому консультированию налогоплательщиков – юридических и физических лиц и иными участниками налоговых отношений. В результате изучения дисциплины студент должен получить профессиональные знания основ налогового консультирования в Российской Федерации; методов консультирования и налоговых рисков, возникающих в данной деятельности.

Налоговое консультирование является одной из обязанностей должностных лиц финансовых и налоговых органов, но может осуществляться аудиторскими фирмами как сопутствующая услуга, или самостоятельными организациями, или налоговыми консультантами. До настоящего времени не определен статус налогового консультанта, хотя консультационная деятельность по применению налогового законодательства достаточно широко применяется в Российской Федерации.

Учебное пособие построено по определенной логике и включает четыре темы, в каждой из которых последовательно раскрываются особенности налогового консультирования в Российской Федерации. После лекционного материала даны задания для самостоятельного выполнения, позволяющие проверить полученные знания по темам дисциплины.

«Налоговое консультирование» представляет собой одну из базовых дисциплин, формирующих профессиональные знания и навыки будущих специалистов – студентов, обучающихся по направлению подготовки «Экономика». Курс имеет особое значение в подготовке специалистов для налоговых органов, аудиторских фирм и налоговых подразделений коммерческих организаций.

# 1. ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ

## 1.1. Понятие и принципы налогового консультирования

Одним из актуальных направлений экономической политики России является совершенствование налоговой системы. На современном этапе можно анализировать собственный отечественный тридцатилетний опыт ее функционирования, при этом налоги были и остаются одним из основных источников доходов бюджетной системы практически любого государства. Высокий уровень экономического развития государства как правило характеризуется высоким уровнем собираемости налогов, взимаемых на территории государства. Вместе с тем желание использовать налоговые механизмы под множество самых разнообразных целей и задач приводит к возникновению проблем как по отношению к государству, так и к отдельным налогоплательщикам. Налогоплательщики не всегда имеют достаточный уровень знаний налогового законодательства и допускают ошибки при исчислении налогов и составлении налоговых деклараций, а также несвоевременно или не полностью уплачивают налоги, не всегда используют налоговые льготы. «И если отказ от льгот по различным причинам является правом и оборачивается лишь потерями для самого налогоплательщика, то уплата налога – это обязанность, и нарушение этого порядка сопровождается принятием к налогоплательщику мер налоговой ответственности»<sup>1</sup>.

Налоговое консультирование относится к одному из перспективных направлений рынка услуг в экономике России. К основной проблеме, существующей в налоговом консультировании, являющейся определенным препятствием в его развитии, можно отнести отсутствие законодательства, регулирующего налоговое консультирование. Для того чтобы определить понятие «налоговое консультирование», следует рассмотреть, что означает сам термин «консультирование», происходящий от латинского слова *consultans* – советующий, *consultatio* – совещание, то есть сущность понятия «консультирование» во многих источниках сформулировано как подача совета по выполнению тех или иных действий. «Консультирование» можно рассматривать:

– с функциональной точки зрения как форму предоставления любой помощи в отношении решения проблемы, возникающей у другого лица. При этом консультант не решает проблему самостоятельно, а только помогает решить проблему лицу, у которого она возникла;

---

<sup>1</sup> Горохова Н. А. Налоговое консультирование. М. : Новое время, 2019. С. 7.

– самостоятельную услугу специалиста, знающего возможности решения возникшей проблемы на профессиональном уровне. Так, О. К. Елмашев, Р. Метцгер, Л. Грейнер утверждают, что «консультирование является набором услуг, оказываемых специально обученными и имеющими соответствующую квалификацию лицами, которые в объективной и независимой манере помогают клиенту выявить и проанализировать проблемы данной организации и рекомендуют способы решения этих проблем, а также при необходимости оказывают помощь в реализации предложенных решений»<sup>1</sup>.

Термин «налоговое консультирование» был впервые использован в мае 2000 г. в письме Министерства Российской Федерации по налогам и сборам. Согласно письму, консультирование определяется «как деятельность независимых от налоговых органов субъектов по даче рекомендаций, составлению документов, представительству, осуществляемая в интересах налогоплательщиков. Консультирование – это способ реализации прав конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи профессионала»<sup>2</sup>. Также необходимо отметить, что определение термина «налоговое консультирование» содержалось в законопроекте «О налоговом консультировании».

«Налоговое консультирование – одна из наиболее сложных и интересных областей налоговой практики. Кроме комплексного владения принципами налогообложения и бухгалтерского учета, досконального знания действующего законодательства и, что немаловажно, судебной практики, профессиональный налоговый консультант должен постоянно отслеживать все изменения (как уже вступившие в силу, так и готовящиеся) и иметь регулярную судебную практику по налоговым спорам»<sup>3</sup>.

В научной и учебной литературе начиная с 2000-х гг. стало широко рассматриваться определение «налогового консультирования». Каждый автор представляет свое видение по данному вопросу, но вместе с тем все авторы рассматривают налоговое консультирование именно как услугу по оказанию помощи в разрешении сложных ситуаций, возникающих в связи с исчислением и уплатой налогов, а также по результатам налоговых проверок, в написании возражений и жалоб.

Так, Д. Г. Черник, Л. Г. Кирина, В. В. Балакин представляют налоговое консультирование как «вид профессиональной работы, выходящей за

---

<sup>1</sup> О налоговом консультировании : проект федер. закона № 529626-6 (ред., внесенная в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 23.05.2014 г.) // СПС «Консультант».

<sup>2</sup> Письмо МНС России от 16.05.2000 г. № АП-6-15/377 «Об организации и проведении консультационной работы».

<sup>3</sup> Кузьменко В. В. Организация и методика проведения налоговых проверок : учеб. пособие. М. : ИНФРА-М, 2016. С. 15.

рамки ведомства, 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»<sup>1</sup>.

Н. А. Горохова дает более широкое определение налоговому консультированию, но также указывает, что «деятельность по налоговому консультированию заключается в оказании лицам, которые являются плательщиками налогов и сборов, предусмотренных законодательством РФ, консультационных, информационных и представительских услуг по вопросам исчисления, уплаты налогов и сборов, установленных законодательством РФ, представления форм налоговой отчетности, а также по вопросам защиты прав и интересов налогоплательщиков и плательщиков сборов, определяемых законодательством РФ о налогах и сборах (услуг по налоговому консультированию)»<sup>2</sup>.

Е. Б. Шувалов и Т. А. Ефимова под налоговым консультированием понимают «предоставление услуг по разъяснению налогового законодательства и предоставлению рекомендаций по наиболее оптимальному его применению в конкретной ситуации»<sup>3</sup>.

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»<sup>4</sup>. 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»<sup>5</sup>. 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.

---

<sup>1</sup> Черник Д. Г., Кирина Л. С., Балакин В. В. Налоговое консультирование. М. : Проспект, 2018. С. 415.

<sup>2</sup> Горохова Н. А. Налоговое консультирование : учебник. С. 9.

<sup>3</sup> Шувалов Е. Б., Ефимова Т. А. Налоговое консультирование (правовые основы) : учеб. пособие. Изд. Центр ЕНОИ, 2011. С. 72.

<sup>4</sup> Там же. С. 78.

<sup>5</sup> Там же. С. 82.

Все авторы практически единодушны при определении налогового консультирования как помощи налогоплательщикам, но при этом они отмечают отсутствие ответственности за помощь в принятии решений и последствиях их применения.

Процесс налогового консультирования представляет собой определенную последовательные действия и мероприятия, осуществляемых налоговым консультантом, связанных с разрешением проблем клиентов-налогоплательщиков либо по созданию условий, позволяющих налогоплательщику решить проблемы самостоятельно. Налоговое консультирование в этом случае является одной из форм оказания помощи налогоплательщику в разрешении его проблем, связанных с налогообложением юридических или физических лиц. При оказании такой помощи налоговый консультант сам не отвечает за результат внедрения принятых решений, а именно за определение объектов налогообложения, налоговой базы по тому или иному налогу, за полноту и своевременность уплаты налогов, предоставление налоговой отчетности.

Услугу по налоговому консультированию по форме можно отнести к юридической услуге, но по содержанию такая услуга имеет экономическое значение. Это позволяет выделить налоговое консультирование в самостоятельный вид предпринимательской деятельности, отличающейся от других видов консультирования и требующей привлечения к ее осуществлению специально подготовленных специалистов, знающих не только налоговое законодательство, но и другие отрасли права. Об этом в своих работах пишут R. N. Anthony, J. H. Jackson, A. Саврук, P. Красюк.

Н. Н. Башкирова и Е. Б. Сугрובה под налоговым консультированием понимают именно вид профессиональной деятельности по оказанию заказчику на платной основе услуг, содействующих должному исполнению налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, иными лицами обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Базовый стандарт, разработанный Палатой налоговых консультантов, определяет налоговое консультирование «как профессиональную деятельность, осуществляемую налоговыми консультантами, которая включает в себя:

- консультирование по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, и других обязательных платежах;
- проверку правильности ведения налогового учета и заполнения форм налоговой отчетности (налоговых деклараций) с выдачей заключений;
- ведение налогового учета и/или составление налоговой отчетности;

- проведение независимой экспертизы по вопросам налогообложения;
- представление интересов консультируемых лиц в судах Российской Федерации;
- представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах»<sup>1</sup>.

Вместе с тем, следует различать понятия «налоговое консультирование», «разъяснения по налогам и сборам» и «аудит».

Из содержания стандарта следует, что налогоплательщик, плательщик сборов и налоговый агент вправе получать от государственных органов разъяснения, связанные с исчислением и уплатой налогов. Вместе с тем в обязанности должностных лиц Федеральной налоговой службы России и территориальных налоговых органов входит только информирование налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления и уплаты, а также предоставление форм отчетности, разъяснения по применению налогового законодательства осуществляет Министерство финансов России и территориальные финансовые органы<sup>2</sup>. Разъяснения и комментарии к применению изменений, вносимых в Налоговый кодекс РФ, ФНС России и Минфин РФ часто дают совместно.

Следует отметить, что Министерство финансов РФ иногда дает взаимоисключающие комментарии и разъяснения в области налогового законодательства, при этом в одном комментарии указано, что налогоплательщик имеет право на определенные действия, а в следующем комментарии на эти же действия уже запрет. Решения арбитражных судов по одним и тем же ситуациям также часто различаются. Все это приводит к тому, что у организаций и физических лиц возникает необходимость в получении квалифицированной помощи при решении сложных вопросов, возникающих при взаимодействии с налоговыми органами по применению законодательства по налогам, сборам, страховым взносам, что приводит к увеличению потребностей в получении услуг налоговых консультантов.

Распространению более широкому использованию услуг по налоговому консультированию, как отмечено ранее, не способствует отсутствие законодательного регулирования налогового консультирования. Отсутствие закона о налоговом консультировании приводит к тому, что арбитражные суды не всегда принимают доводы налоговых консультантов в качестве самостоятельных субъектов правоотношений. Налоговым кодексом не предусмотрено право налогоплательщика ссылаться на заключение и рекомендацию налогового консультанта как на оправдательный документ, так как налогоплательщик обязан самостоятельно исполнять обязанность

---

<sup>1</sup> Палата налоговых консультантов : офиц. сайт. URL: <http://www/palata-nk.ru>.

<sup>2</sup> Там же.

по уплате налога, сбора, страховых взносов и рекомендации иных лиц не отменяют и не изменяют данную обязанность. Для исправления данной ситуации в 2014 г. был принят законопроект, предусматривающий консультирование по вопросам применения положений регулирующего налогового правоотношения законодательства, участником которых являются российские налоговые органы. В законопроекте поименованы принципы, на основе которых осуществляется деятельность по налоговому консультированию (рис. 1)<sup>1</sup>.



Рис. 1. Принципы осуществления деятельности по налоговому консультированию

В проекте закона «О налоговом консультировании» дано определение статуса налогового консультанта, который может получить как физическое лицо, имеющее действующий квалификационный аттестат налогового консультанта, а также юридическое лицо, созданное в форме коммерческой организации для осуществления деятельности по налоговому консультированию. Налоговый консультант должен быть членом саморегулируемой организации налоговых консультантов. Стоит отметить, что отсутствие данного статуса не является препятствием для оказания консультационных услуг, однако его наличие будет являться для налогоплательщика дополнительной гарантией качества и надежности услуг, особенно при налоговых спорах в налоговых органах и в арбитражных судах.

---

<sup>1</sup> О налоговом консультировании : проект федер. закона № 529626-6 (ред., внесенная в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 23.05.2014 г.).

Министерство труда и социальной защиты Российской Федерации приказом от 12.10.2021 г. № 722н утвердило профессиональный стандарт «Консультант по налогам и сборам», который действует с 1 марта 2022 г. до 1 марта 2028 г. В стандарте прописаны виды профессиональной деятельности, дано описание трудовых функций и требования к налоговому консультанту о наличии образования опыта работы. Данный стандарт закрепляет статус налогового консультанта. Перечень услуг, оказываемых налоговыми консультантами, остается открытым и обусловлен наличием подготовленных специалистов в различных отраслях законодательства, включая знания права, налогообложения и бухгалтерского учета. При налоговом консультировании гарантируется неразглашение полученной информации и не использование ее в собственных интересах. Предусмотрено ведение государственного реестра налоговых консультантов, включение в данный реестр возможно только при выполнении налоговым консультантом требований к профессиональному уровню, подтвержденному наличием квалификационного аттестата налогового консультанта.

Нормативно-правовая база в сфере налогового консультирования, существующая на данный момент, имеет лишь общий характер.

Наличие закона позволит создать единую систему регулирования налогового консультирования, позволит определить полномочия, права и обязанности налогового консультанта и позволит сократить налоговые споры, даст возможность налоговым консультантам участвовать в повышении уровня правовой культуры налогоплательщиков. В табл. 1 приведены отличительные особенности в содержании таких понятий как «налоговое консультирование», «аудит» и «разъяснения по налогам и сборам налоговых и финансовых органов», проявляющиеся при рассмотрении спорных вопросов по применению налогового законодательства.

Таким образом, одной из основных проблем консультационной деятельности в России является то, что она не регулируется законом, которое бы определял понятие, сущность, принципы деятельности, ответственность и страхование ответственности налоговых консультантов и иные вопросы, связанные с данной деятельностью. Правовые основы взаимоотношений сторон, включая права и обязанности, ответственность, цена и порядок расчетов, сроки и качество оказания консультационных услуг также не определены. Именно в законе должны найти отражения вопросы регулирования деятельности в сфере налогового консультирования.

Таблица 1

**Различия в содержании понятий «налоговое консультирование», «аудит»  
и «разъяснение по налогам, сборам и страховым взносам»  
при рассмотрении вопросов и подготовке ответов**

№ п/п	Понятие	Кто осуществляет?	В чем заключается?	На какой основе предоставляется?
1	Налоговое консультирование	Субъекты, не зависящие от налоговых органов	В разработке рекомендаций и принятии решений по применению налогового законодательства и представительстве в налоговых отношениях	Осуществляется на платной основе по договору
2	Аудит	Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы	В независимой проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности отчетности	Осуществляется на платной основе по договору
3	Разъяснения по налогам, сборам, страховым взносам	Федеральная налоговая служба и налоговые органы, Министерство финансов РФ и финансовые органы	В информировании налогоплательщиков о налогах и сборах, в разъяснениях по вопросам применения налогового законодательства	Плата не взимается

## **1.2. Модели и основные этапы налогового консультирования**

Налоговое консультирование имеет многостороннее содержание, которое связано с проблемами, возникающими у руководителей и специалистов организаций по вопросам налогообложения. Роль налогового консультанта определяется при постановке задачи, требующих решения, формулировании требований к качеству услуг и их результатам. В зависимости от потребностей в консультировании изменяются роли участников и их ответственность. Роль налогового консультанта определяет заказчик, и роль зависит от желания заказчика принимать прямое участие в разрешении ситуации. В налоговом консультировании могут применяться следующие модели:

- экспертная модель;
- проектная модель;
- процессная модель;
- обучающая модель.

Экспертная модель консультирования заключается в предоставлении помощи налогоплательщику, основанной на применении своего опыта и умений, осуществлении действий для лица, обратившегося за такой помощью и действий от его имени по его поручению. Экспертная модель заключается в диагностике организации, изучении степени применения предложений, разработке новой системы, обучении персонала новым методам, рекомендации по организации и другие изменения, предоставление замечаний по новому проекту, предусматриваемому руководством, и т. д.

Руководство организации или физическое лицо могут активно сотрудничать с налоговым консультантом, но может ограничиться предоставлением информации по требованию консультанта, обсуждением достигнутых положительных изменений, принятием предложений или отказом от них. В результате заказчик может пожелать дальнейшее сотрудничество и консультирование по в процессе внедрения проекта, может отказаться от дальнейшего сотрудничества.

При экспертной модели организация-заказчик обеспечивает консультанту доступ к необходимой и достаточной информации и оценивает результаты консультирования. Консультант по мере необходимости может информировать и разъяснять руководителям и специалистам организации содержание норм, правила и процедуры, иные вопросы, связанные с действующим налоговым законодательством, а также консультировать руководителей и специалистов организации по специальным запросам, указывать на налоговые риски и последствия, связанные с применением или неприменением рекомендаций.

Экспертное консультирование по мнению Н. А. Гороховой включает направления, обозначенные на рис. 2<sup>1</sup>.

Проектная модель консультирования в отличие от экспертной предусматривает помощь налогоплательщику в определении его проблем, их анализе, передаче своих теоретических и практических знаний, позволяющих найти решение возникающих проблем самостоятельно. При реализации проектной модели консультант предлагает выработку решений и их предоставление.

Организация-заказчик обеспечивает консультанта необходимой информацией, позволяющей определить проблему, возникшую у организации-заказчика, информированием и разъяснениями специалистов организации по специальному запросу при возникновении такой потребности у консультанта, внедрение разработанных и предложенных консультантом решений.

---

<sup>1</sup> Горохова Н. А. Налоговое консультирование : учебник. С. 14.

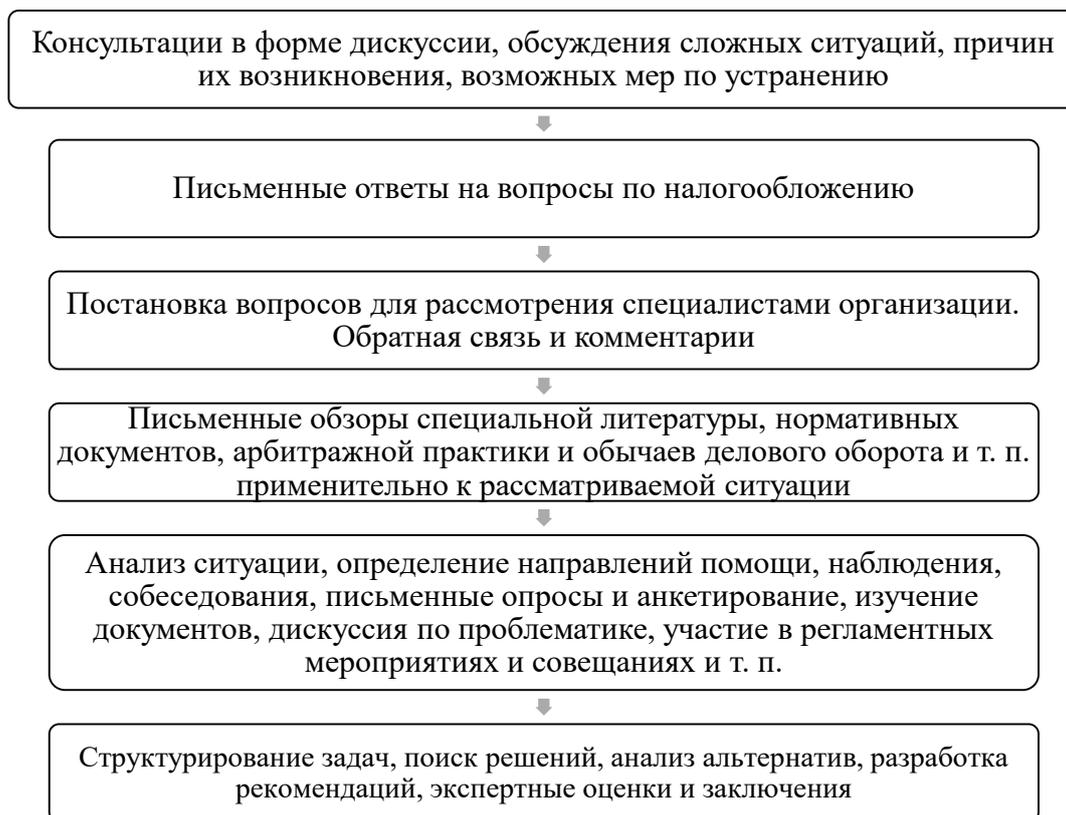


Рис. 2. Экспертная модель консультирования

Консультант при этом организует и управляет процессом сбора информации и ее анализом, а также разработкой, обсуждением и принятием решений. Выбор форм индивидуальной и групповой работы в рамках консультационных проектов, управление групповой работой. Разработка и внедрение способов сбора и обработки высказанных идей, оценок, суждений, предложений, представления результатов проектирования.

Например, к такому консультированию можно отнести разработку учетной политики для целей налогообложения, проведение налогового аудита, экспертиза и оценка организации налогового учета и налогообложения в организации и др.

Процессная модель консультирования предполагает помощь клиенту, заключающуюся в передаче своих методов, подходов и оценок клиенту. При применении данной модели консультант не предоставляет готовых решений, а создает условия, в которых организация самостоятельно проводит диагностику и устраняет собственные проблемы. Консультант, применяя свои знания, навыки, пытается научить руководителя и персонал организации решать свои проблемы самостоятельно, знакомя их с организационными процессами, их вероятностными последствиями и методами вмешательства для стимулирования изменений.

Организация заказчик при этом должна обеспечивать активное взаимодействие с консультантом в рамках мероприятий и процедур, предложенных консультантом. В ходе данного взаимодействия сотрудники организации предлагают свои идеи, соображения, предложения, совместно с консультантом анализируют проблему и вырабатывают решение.

Консультант при этом является организатором и управляет процессами сбора информации и ее анализа, а также разработкой, обсуждением и принятием решений.

На всех этапах проекта консультант активно взаимодействует с заказчиком, включая сбор внешних и внутренних идей, оценку решений, полученных в процессе совместной с заказчиком работы, приведение их в систему рекомендаций, при необходимости участие во внедрении рекомендаций. Данная модель консультирования основана на тесном взаимодействии и совместной работе консультанта и заказчика.

То есть консультант участвует во внедрении и при необходимости может корректировать Проект и предлагать новые рекомендации, осуществлять прямое вмешательство в управление, включая принятие управленческих решений, направленных на внедрение рекомендаций. Консультант руководит разработкой приказов и распоряжений, обязательных для исполнения сотрудниками организации, определяет порядок, нормы и правила выполнения работ и процедур по внедрению.

В отличие от экспертной и проектной моделей налогового консультирования процессная модель включает принятие решений и их внедрение.

Обучающая модель консультирования основана на предоставлении как теоретической, так и практической информации по соответствующей проблематике в форме лекций, семинарских занятий, тренингов, деловых игр.

Обучающая модель налогового консультирования способствует получению определенных знаний, умений разработки новых идей, приемов, способов, позволяющих решить поставленные задачи. При данной модели организация заказчик формирует программу обучения, осознанный выбор целей, задач и форм обучения, создает учебные группы из сотрудников организации.

Консультанту отводится роль обучающего, он проводит лекции, семинары, тренинги, деловые игры по программе, согласованной с заказчиком. Готовит раздаточные материалы по теме, формирует перечень рекомендуемой литературы, разрабатывает учебно-практические пособия, «кейсы», задания и т. д.

Конечно, в процессе налогового консультирования наиболее результативно применять модели налогового консультирования комплексно.

Роль организации-заказчика и налогового консультанта, а также краткая характеристика моделей налогового консультирования приведены в табл. 2.

Таблица 2

Характеристика моделей налогового консультирования

Модели/этапы	Экспертное (нормативное) консультирование		Проектное консультирование		Процессное консультирование (сотрудничество)
	Заказчик	Консультант	Заказчик	Консультант	Заказчик и консультант
Определение и формулирование проблемы	+	-	-	+	+
Разработка рекомендаций и принятие решений	-	+	-	+	+
Применение рекомендаций и решений	+	-	+	-	+

Наибольший эффект от налогового консультирования может быть достигнут при сотрудничестве организации-заказчика с консультантом, основанном на применении комплексно различных моделей консультирования, направленное на достижение целей консультационного проекта. Именно такой тип консультирования все более востребован в современной практике. Организациям необходимо не только получить рекомендации и решения, но и с помощью консультанта внедрить их в практику без налоговых рисков.

Комплексное консультирование начинается с предварительного экспресс-анализ проблем организации. Консультант на основании запроса заказчика выявляет проблемы, стоящие перед организацией и причины их возникновения. На основании экспресс-анализа консультант получает возможность сформировать учебную программу, цикл проблемно-ориентированных инновационных игр и т. п.

Далее консультант проводит предварительное структурирование задач, заявленных организацией. На стадии подготовки консультант разрабатывает алгоритмы решения задач, рассматривает возможные альтернативы, выявляет ключевые моменты, ставит вопросы для обсуждения. Затем консультант рассматривает возможное предварительное решение управленческих и маркетинговых задач, заявленных организацией. На стадии подготовки консультант разрабатывает алгоритмы решения задач, рассматривает

возможные альтернативы, проводит необходимые исследования, разрабатывает варианты решений с учетом имеющейся практики и навыков. Результаты представляются для обсуждения и экспертизы рабочей группе, в которую входят специалисты организации.

При этом проводится совместное решение управленческих и маркетинговых задач. Консультант в этом случае организует и ведет процесс поиска решения задач, поиска решений и/или решает задачи вместе с участниками рабочей группы. Консультант может выступать в качестве эксперта или исполнителя и в другом качестве.

Таким образом можно сделать вывод, что процесс налогового консультирования представляет собой определенную последовательность действий, которые позволяют решить проблемы заказчика или позволяют выработать альтернативные решения, каждое из которых имеет свои последствия, но принимать которые будет непосредственно заказчик (организация или индивидуальный предприниматель). Решение о внедрении выбранных предложений будет также принимать заказчик.

В процессе налогового консультирования налоговый консультант разрабатывает мероприятия, позволяющие разрешить проблему заказчика и/или создать условия, при которых заказчик может самостоятельно найти решение своей проблемы, но решение о внедрении или не внедрении мероприятий всегда принимает заказчик.

Процесс налогового консультирования предполагает, как правило, совместную деятельность консультанта и заказчика с целью решения задач и осуществления желаемых изменений у последнего. От того насколько рационально будет построен процесс совместной деятельности во многом зависит качество ожидаемых изменений, степень достижения необходимых организации результатов, эффективность использования задействованных ресурсов и, в конечном итоге, успешность сотрудничества сторон. Процесс консультирования можно разделить на несколько основных этапов:

- подготовительный или предпроектный этап;
- проектный этап (стадия разработки проекта);
- этап завершения проекта и его реализации;
- оценочный этап.

Приведенную последовательность желательно соблюдать при любом виде консультирования. При этом продолжительность каждого этапа может существенно различаться. Каждый этап консультирования представляет собой консультационный проект со своими задачами, путями их решения и вполне осязаемыми и значимыми результатами. Следовательно, каждый этап может иметь свою цену и служить предметом отдельного договора, как с одним, так и с разными консультантами.

Процесс налогового консультирования представляет собой многогранный процесс и может включать разное количество этапов в зависимости от решаемой задачи.

Процессу налогового консультирования предшествует подготовительный процесс.

Руководство и сотрудники организации обсуждают и формируют суть проблемы и возможности ее разрешения самостоятельно, а также необходимость привлечения консультанта. После обсуждения проблемы руководитель организации принимает решение о привлечении налогового консультанта и начинает подготовку к заключению договора с консультантом.

Подготовка начинается со встречи с консультантом, предварительное обсуждение с ним проблемы и возможностей ее разрешения, обсуждается также необходимость каких, либо изменений, какую помощь в этом может оказать консультант. В этом процессе достигается сторонами принципиальное согласие о сотрудничестве, позволяющем более детальное изучение проблемы непосредственно в организации и наличие возможностей поиска оптимальных путей ее разрешения, определение ролей консультанта и организации. Начинается подготовка плана задания на основании предварительного анализа проблемы, переговоры и соглашение относительно договора.

Следует отметить, что подготовка процесса налогового консультирования проводится при оказании любого вида услуги: разовой, длительной, как устной, так и письменной. Длительность процесса подготовки зависит от вида оказываемой услуги и от сложности возникшей проблемы в налогообложении.

Качественно проведенная подготовка оказывает большое влияние на ход последующей теоретической и практической работы и на характер взаимоотношений сторон, тон которым задается в самом начале.

На этом этапе происходит формирование проектной группы из числа руководителей и специалистов организации, назначение ответственного за дальнейшее взаимодействие рабочей группы и консультанта, определение статуса рабочей группы и регламента ее работы.

Предварительный диагноз проблемы клиента начинается с определения характера и существа проблемы, анализируются взаимосвязи и причины возникновения проблемы, происходит обоснование необходимости разрешения проблемы, изменений и/или инноваций, определение возможных путей решения проблемы.

На стадии подготовки процесса консультирования определяется необходимый объем диагноза, осуществляется выбор критериев оценки, оценочных шкал, методов, способов и инструментария оценки проблемы. Разрабатывается программа исследований существа проблем и причин их воз-

никновения, исследуются проблемы и причины их возникновения, собираются фактические данные. Осуществляется систематизация и анализ полученных данных; формирование проектных предложений, технического задания на проектирование, бюджета проекта, плана-графика проектных работ по проекту и другой проектной документации.

Планирование задания включает в себя разработку концепции проекта по разрешению проблемы, определение ресурсного обеспечения для разрешения проблемы (время, характер информации и ее источники, финансы, персонал, материально-техническое обеспечение, ответственный за реализацию проекта со стороны предприятия и т. д.), определение источников финансирования проекта.

До заключения договора определяются риски и неопределенности, связанные с разработкой и реализацией проекта. Разрабатываются нормы, правила, процедуры, документация, регулирующая процесс разработки проекта. Определяются роли сторон на стадии разработки проекта.

Целью диагноза является детальное и глубокое изучение проблемы, стоящей перед клиентом, выявление факторов и сил, влияющих на данную проблему, подготовка необходимой информации для принятия решения о том, как организовать работу по решению проблемы клиента.

На данном этапе тщательно изучаются важнейшие аспекты взаимосвязей между рассматриваемой проблемой и общими целями, результатами деятельности организации клиента, а также определяется способность клиента осуществлять изменения и эффективно решать проблемы.

Второй этап включает диагностику проблемы, требующей решения, основанную на глубоком исследовании и анализе имеющихся фактов, анализе и синтезе альтернатив. До изучения и анализа факты следует собрать, сгруппировать, определить главные, оказывающие существенное влияние на проблему, определить, необходимость учета влияния второстепенных фактов, и если их нужно учитывать, то в какой степени. Данный этап позволяет установить критерии классификации проблем, на основании которых будут группироваться, анализироваться и оцениваться факты.

В процессе диагностики определяется какая это проблема: технологическая, организационная, информационная, психологическая или иная.

При нарушении технологии учета, ограничивающие возможности учета нестандартных хозяйственных операций, проблема относится к технологической.

Если нагрузка на одного работника, осуществляющего учет и формирующего необходимые для решения проблемы документы, слишком велика, то проблема является организационной. В данной ситуации возникает необходимость увеличения количества работников, занятых учетом и отчетностью, или перераспределить учетные функции между имеющимися работниками без увеличения их количества.

При информационной проблеме, как правило, недостаточно информации.

При комплексной проблеме необходимо определить наиболее важную проблему, которую следует решить в первую очередь. После определения проблемы, начинается сбор необходимой информации и ее сортировка на нужную и не имеющую особого значения, какие аспекты проблемы следует изучать, а какие можно пропускать. Участники проекта формируют основу для выработки правильных и качественных решений, которые позволят решить проблему. Собирая данные, консультант уже влияет на заказчика, так как ему приходится подбирать данные, а иногда формировать их практически заново, поэтому изменения в организации могут начаться уже на этапе диагноза.

Проблема может быть: коррективная, прогрессивная, созидательная. Определение проблемы опирается на сравнение с тем, что происходит в действительности и что должно происходить. Проблему можно определить на основании ее аспектов или характеристик:

- сущность или содержание;
- организационная или психологическая;
- «владение» проблемой;
- абсолютная и относительная величина;
- временная перспектива <sup>1</sup>.

Основной задачей диагностики является выявление причины возникновения проблемы, факторы, которые вызывают проблему, взаимосвязи существующих проблем между собой и возникновение потенциальных проблем.

Цель диагноза можно определить, как подготовку к действию. На протяжении всего исследования необходимо собирать, регистрировать и анализировать информацию и идеи относительно решения проблемы. Предложенные действия должны логически вытекать из диагноза.

Сбор информации по решаемой проблеме начинается с определения источников получения необходимой информации.

В ходе диагностирования следует определить структуру и принятие решений о сборе данных, выявить факты и сбор данных, провести анализ фактов, обратную связь с клиентом, включая составление отчетов и выводы.

При планировании действий, направленных на выработку альтернативных решений и их оценку, консультантом разрабатывается план осуществления изменений и представлений предложений заказчику для при-

---

<sup>1</sup> Организация и методика налогового консультирования : учеб.-метод. пособие / под ред. Т. А. Демишевой. Москва : Учеб. центр МФЦ, 2007. 159 с.

нятия окончательного решения. Для планирования действий нужны воображение и творческие способности, а также системный подход к выявлению и изучению возможных альтернатив, анализ возможных социальных и иных неблагоприятных последствий, рисков и неопределенностей. Такая работа требует знаний не только налогового законодательства, но и иных отраслей права. При выполнении работы нужно выявить и исключить предложения, которые могут привести к отрицательным и бесполезным изменениям. При планировании разрабатывается стратегия и тактика осуществления изменений, разработка плана-графика работ, действий, событий, мероприятий и т. п. по разрешению проблемы. Разрабатываются также нормы, правила, процедуры, регламенты, определяется сумма расходов и другие организационно-нормативные документы, касающиеся необходимых изменений и инноваций. Необходимо предусмотреть возможное несогласие и непринятие переменам со стороны сотрудников организации и подготовить мероприятия и доводы для их преодоления, несогласие может быть и по сумме расходов на инновации.

Если несогласия устранены и организация-заказчик готова к дальнейшему сотрудничеству, то налоговые консультанты продолжают работу над проектом и переходят к этапу участия по внедрению предложенных мероприятий (рис. 3). Это позволяет оценить правильность и выполнимость предложений, подготовленных налоговым консультантом в сотрудничестве с заказчиком <sup>1</sup>.



Рис. 3. Мероприятия, проводимые на этапе внедрения предложений

<sup>1</sup> Организация и методика налогового консультирования : учеб.-метод. пособие.

В процессе внедрения предложенных рекомендаций могут возникать новые проблемы, связанные с наличием ошибок в планировании, которые необходимо устранить во избежание отрицательных налоговых последствий, включая претензии налоговых органов и доначисление сумм налогов и сборов. Контроль со стороны консультанта за реализацией рекомендаций необходим, так как могут возникать сложности и ошибки, а также сопротивление со стороны персонала, которое абсолютно иное, по сравнению с сопротивлением на стадии диагностики и планирования. Многие проекты по консультированию завершаются передачей отчета с предложениями плана действий и решений, консультант в этом случае не участвует и не контролирует их внедрение организацией, а следовательно, не несет ответственности за результаты внедрения рекомендаций.

Иногда заказчик принимает решение расстаться с консультантом после завершения этапа планирования. Такое решение совсем не означает, что организация, оценив свои возможности, готова самостоятельно реализовать предложения без дальнейшей помощи. Во многом это обусловлено сложившейся практикой, что консультирование заключается составлением отчета о работе консультанта с предложениями и рекомендациями по решению проблем, отказ от дальнейшей помощи консультанта на период внедрения предложений и рекомендаций не всегда целесообразен. Даже если заказчик уверен, что способен справиться с внедрением самостоятельно, тем не менее стоит договориться с консультантом о контрольных встречах, на которых можно будет обсудить текущий ход проектных работ и промежуточные результаты. Консультанты обычно охотно идут навстречу, поскольку сами заинтересованы в успешной реализации их предложений, но ведущую роль при этом занимает организация.

Как правило, этап внедрения самый продолжительный. На этом этапе важно определить роль консультанта. Налоговый консультант, продолжая участвовать в процессе реализации мероприятий, может оценить результаты проводимых мероприятий. Если реализация мероприятий показывает неудовлетворительный результат, то налоговый консультант имеет возможность повлиять, внести дополнительные предложения, которые исключают отрицательные эффекты, влияющие на результат. Налоговый консультант в процессе внедрения мероприятий может фиксировать положительные тенденции и закреплять их в действии, т. е. контролировать процесс внедрения мероприятий и его результаты. Если в процессе внедрения требуется помощь налогового консультанта, то она будет оказана своевременно. Участвуя в процессе внедрения, налоговый консультант получает возможность своевременно вносить корректировки, связанные с изменением условий, масштаба деятельности организации и других новых факторов, как объективных, так и субъективных, влияющих на результат внедрения мероприятий.

В заключение процесса налогового консультирования оцениваются результаты выполненных мероприятий и их сравнение с результатами, которые планировалось получить, анализируются масштабы отклонений и причин их возникновения, а также осуществляется разработка дополнительных корректировочных мероприятий и их внедрение в случае необходимости.

По окончании, как правило, организация заказчика просит представить отчет о проделанной работе, включая оценку результатов.

### **1.3. Правовое регулирование налогового консультирования**

В последние годы в России происходят значительные изменения в системе контроля за соблюдением налогового законодательства, внедряются новые методы в контрольную работу налоговых органов. Количество налоговых споров уменьшается благодаря введению их досудебного урегулирования. Кроме того, при рассмотрении апелляционных жалоб, жалоб их рассмотрение может быть приостановлено, если аналогичные вопросы рассматриваются в суде.

Значительные изменения происходят также в налоговых системах как экономически развитых, так и развивающихся стран. Эти изменения в основном были направлены на увеличение доходов бюджетной системы, на повышение эффективности работы налоговых органов. Именно такие изменения приводят к необходимости внешнего налогового консультирования по проблемам налогообложения. Такие консультации могут оказывать квалифицированные сотрудники, регулирование деятельности которых в сфере налогового консультирования должно осуществляться либо на государственном уровне, то есть законодательно, либо профессионально – на уровне саморегулируемых организаций, деятельность которых устанавливается законодательно.

При государственном регулировании налогового консультирования устанавливаются четкие определения понятий, используемых при оказании услуг, четкая регламентация самой деятельности налоговых консультантов, жесткие требования, предъявляемые к лицам, оказывающим услуги по налоговому консультированию будь то юридическое лицо или отдельный налоговый консультант.

Государственное регулирование услуг по налоговому консультированию регламентируется правилами (стандартами), установленными на государственном уровне и подлежащие применению всеми лицами, оказывающим профессиональные услуги по налоговому консультированию. Во мно-

гих странах, особенно европейских, деятельность налоговых консультантов подлежит лицензированию, а также государственными законами установлена мера ответственности налогового консультанта при некачественной консультации и в иных случаях.

В тех государствах, где нет государственного регулирования консультационной деятельности, регулирующую функцию деятельности по оказанию консультационных услуг берут на себя саморегулируемые организации. Ими разрабатываются и устанавливаются определенные требования к оказанию услуг по налоговому консультированию, утверждаются правила (стандарты) профессиональной деятельности, обязательные для выполнения всеми участниками саморегулируемой организации. Лица, оказывающие консультационные услуги обязаны быть членами саморегулируемых организаций. Саморегулируемые организации устанавливают требования к уровню образования, квалификации и профессионализму налогового консультанта. Требования подлежат выполнению налоговыми консультантами, объединенными в саморегулируемые организации.

Установленные правила (стандарты) регулирования профессиональной деятельности, принятые саморегулируемой организацией, подлежат обязательному опубликованию и доведены до каждого члена организации и являются обязательными для выполнения всеми участниками саморегулируемой организации.

Правила и стандарты по налоговому консультированию должны предусматривать предъявление к участникам саморегулируемой организации требований, содержащих и обеспечивающих их ответственность за результаты своей деятельности перед лицами, использующими услуги налогового консультанта<sup>1</sup>.

Саморегулируемые организации разрабатывают и реализуют механизмы обеспечения ответственности участников за соблюдение правил и стандартов. Для осуществления контроля за деятельностью по налоговому консультированию в саморегулируемых организациях формируются контролирующие органы, осуществляющие контроль за выполнением правил и стандартов предпринимательской или профессиональной деятельности участниками саморегулируемой организации. По результатам контроля организуется рассмотрение допущенных нарушений и привлечение участников саморегулируемой организации к ответственности за выявленные нарушения.

Деятельность саморегулируемой организации может играть очень большую роль как в деле охраны и защиты профессиональных интересов

---

<sup>1</sup> Кирина Л. С. Методология формирования и развития рынка услуг налогового консультирования в Российской Федерации : дис. ... д-ра экон. наук. URL: <http://dlib.rsl.ru/rsl01003000000/rsl01003314000/rsl01003314337/rsl01003314337.pdf>.

налоговых консультантов, так и обеспечения добросовестности, соблюдения этических норм и правил налогового консультирования<sup>1</sup>.

Выступая на одной из конференций Палаты налоговых консультантов России, Ральф Буссе, практикующий налоговый консультант Германии, сравнивал системы правового регулирования и организации налогового консультирования в разных странах Европы. По его мнению, система правового регулирования налогового консультирования зависит от двух критериев.

«Первый критерий заключается в порядке допуска желающих на рынок налогового консультирования. Сюда относятся в качестве регламентирующих признаков – требования к личным качествам и уровню квалификации претендента, а также степень исключительности права на оказание услуг, как и по кругу допускаемых лиц, так и по видам услуг, а далее роль и место профессиональных организаций и условия членства в них.

Второй критерий охватывает правила поведения субъектов налогового консультирования на рынке. Такими правилами являются права и обязанности, профессиональная этика налоговых консультантов, положения о страховании от профессиональной ответственности и повышении квалификации»<sup>2</sup>.

В правила зачастую включаются ограничительные предписания, касающиеся места исполнения профессии и допустимых организационных форм деятельности, а также прочих правил предписывающих, например, форма отчетности, размер вознаграждения за услуги и обязательное наличие рекомендаций.

К представителям системы государственного регулирования деятельности налоговых консультантов в Европе относятся Австрия, Венгрия, Германия, Италия, Польша, Словения, Франция, Хорватия и Чешская Республика. Люксембург и Португалию также можно отнести к этой группе стран, несмотря на то, что членство в профессиональной организации в этих странах является добровольным, но требования установлены на государственном уровне.

Саморегулирование налогового консультирования осуществляется в Бельгии, Великобритании, Голландии, Ирландии, Испании, Финляндии и Швейцарии.

То есть деятельность налоговых консультантов в различных странах регламентируется различными способами. В некоторых странах деятельность налоговых консультантов определяется на уровне государства законодательно, в некоторых странах такая деятельность осуществляется как

---

<sup>1</sup> Кирина Л. С. Методология формирования и развития рынка услуг налогового консультирования в Российской Федерации : дис. ... д-ра экон. наук.

<sup>2</sup> Организация и методика налогового консультирования : учеб.-метод. пособие.

саморегулирование, но во всех странах создаются некоммерческие организации, объединяющие в своих рядах налоговых консультантов для выработки единых правил, требований и мер ответственности.

Услуги по налоговому консультированию тесно соприкасаются с интересами государства. Налоговый консультант, оказывая услугу, обязательно должен учитывать интересы государства по собираемости налогов, как источника формирования доходов бюджета. Противоречия, неточности в налоговом законодательстве отрицательно влияют не только на налогоплательщиков, но и создают проблемы налоговым консультантам. Как уже отмечалось, налоговый консультант в первую очередь является советчиком заказчика консультационной услуги и не должен способствовать нарушению налогового законодательства. Однако в случаях, когда налогоплательщик изначально настроен против самой системы налогообложения и обращается к налоговому консультанту за помощью, а налоговый консультант не может помочь или, наоборот, помогает, входя в положение заказчика, но при этом у заказчика возникают риски непризнания его позиции налоговыми органами при проверке, то заказчик всегда обвиняет консультанта в некачественном консультировании. При отсутствии законодательства защита консультанта должна быть учтена в договоре на консультацию, а в противном случае защищаться придется в суде.

Кроме того, налоговый орган может предъявить претензии к налоговому консультанту за пособничество налогоплательщику, выразившееся в том, что по совету налогового консультанта налогоплательщик нарушил, по мнению налогового органа, налоговое законодательство и недоплатил или вообще не уплатил налоги в бюджет. Правоту налогового консультанта не сможет установить налоговый орган или налогоплательщик, тем более, что по мнению налогового консультанта, не допущено нарушение налогового законодательства, так как п. 7 ст. 3 НК РФ гласит, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, налогоплательщика страховых взносов, налогового агента).

В настоящее время этот спор может разрешить только суд. Но все равно необходима организация, которая выступит в качестве третейского судьи, и разрешит спор: сможет подтвердить правильность совета налогового консультанта или признать допущенную ошибку, то есть при необходимости, защитит налогового консультанта. В противном случае, после предъявления претензий к налогоплательщику налоговым органом, выразившееся в доначислении налогов к уплате и привлечению к ответственности за налоговое правонарушение, налогоплательщик может предъявить свои претензии к налоговому консультанту, включая требование по возмещению потерь.

В странах, где деятельность налоговых консультантов регулируется на законодательном уровне, созданы профессиональные объединения, объединяющие всех налоговых консультантов в обязательном порядке. Например, в Германии действуют окружные палаты налоговых консультантов, которые образуют Федеральную палату налоговых консультантов. Членами Палаты являются налоговые консультанты как физические лица, так и организации, осуществляющие налоговое консультирование, и могут входить другие лица, не являющиеся налоговыми консультантами.

Деятельность Федеральной палаты налоговых консультантов направлена на представительство общих профессиональных интересов, развитие законодательства о налоговом консультировании, разъяснение налогового законодательства, разъяснение иных законов, необходимых для ведения профессиональной деятельности, повышение квалификации налоговых консультантов.

Деятельностью окружных палат налоговых консультантов установлено ведение реестра налоговых консультантов, обучение, обязательное повышение квалификации и консультирование членов Палаты. Палата выступает посредником в спорах между членами Палаты, а также между членами Палаты и их клиентами. Наиболее компетентные члены Палаты входят в состав экзаменационной комиссии, проводят занятия по повышению квалификации налоговых консультантов, могут участвовать в иных видах деятельности Палаты.

Так, в Германии, например, главными задачами деятельности Палат налоговых консультантов является защита профессиональных интересов всех ее членов в целом и одновременно осуществление надзора над выполнением ими своих профессиональных обязанностей.

В Польше объединение налоговых консультантов называется «Krajowa Izba Doradców Podatkowych» – «Центральная Палата налоговых консультантов», в Чешской Республике это «Komora daňových poradců České republiky» – «Палата налоговых консультантов Чешской Республики», а в Словении – «Slovenská komora daňových poradcov» – «Словенская Палата налоговых консультантов».

По количеству налоговых консультантов в пересчете на население страны первое место занимает Чешская Республика, где на 100 000 жителей приходится 42 налоговых консультанта. В Польше этот показатель составляет 20, в Словении – четыре. Для сравнения – в Германии, где налоговое консультирование имеет длительную историю и общее количество налоговых консультантов, не считая юридических лиц, составляет более 80 000, этот показатель равняется 56.

Правовая форма Палаты в Германии, Польше, Чехии, Словении законом определена как самоуправляющаяся организация в виде юридического лица, объединяющая всех налоговых консультантов страны.

Нормативная база деятельности профессиональных объединений налоговых консультантов и их членов включает Закон о налоговом консультировании, Устава палаты, Положения о профессиональной этике и решений органов палаты. Самоуправление в системе «государственного регулирования» проявляется в том, что палаты на основе законодательства могут самостоятельно принимать нормативные положения, разъясняющие и уточняющие требования закона, а также устанавливать дополнительные (не противоречащие закону) правила деятельности в сфере налогового консультирования.

Органами управления профессиональных объединений в рассматриваемых странах являются периодические и внеочередные съезды налоговых консультантов, центральный совет налоговых консультантов или президиум палаты, ревизионная комиссия, дисциплинарный суд или дисциплинарная комиссия. Профессиональные объединения во всех странах имеют территориальные подразделения.

Общими задачами Палат налоговых консультантов, установленными законодательством и уставами, являются:

- представление налоговых консультантов перед общественностью и защита их интересов;
- обеспечение высокого профессионального уровня налоговых консультантов путем содействия их постоянному повышению квалификации;
- ведение реестра налоговых консультантов;
- разработка ходатайств по налоговому законодательству;
- надзор над деятельностью налоговых консультантов, при необходимости их привлечение к дисциплинарной ответственности за нарушение профессиональных обязанностей и этики <sup>1</sup>.

Дисциплинарная ответственность за некачественное консультирование в этих странах различается. Например, в Польше установлено предупреждение, выговор, запрет заниматься профессиональной деятельностью сроком от 6 месяцев до трех лет и исключение из реестра налоговых консультантов, при запрете заниматься профессиональной деятельностью. В Чехии и Словении применяется письменное предупреждение, штраф (в Чехии размером до 100 000 чешских крон), запрет на выполнение профессии до одного года и исключение из реестра налоговых консультантов, связанное с отменой допуска к профессии.

Налоговое консультирование в Польше, в Чешской Республике и Словении законодательно урегулировано таким образом, что в установленных законом пределах налоговые консультанты в определенном объеме свободны в осуществлении своей профессиональной деятельности, но при

---

<sup>1</sup> Палата налоговых консультантов : офиц. сайт.

этом необходимо пользоваться этой свободой в соответствии с установленными правилами. Решающим элементом в деятельности налогового консультанта любой страны являются интересы клиента, не противоречащие закону.

В отличие от Германии и Чехии деятельность налоговых консультантов в Венгрии регулируется не законом, а постановлением Министерства финансов Венгрии. Наряду с консультантами по налогам услуги по налоговому консультированию в Венгрии оказывают дипломированные налоговые эксперты. Указанные специалисты в сфере налогообложения соответственно объединены в Ассоциацию налоговых консультантов ([www.adokamara.hu](http://www.adokamara.hu)) и Ассоциацию дипломированных налоговых экспертов ([www.moklasz.hu](http://www.moklasz.hu)). При этом и налоговые консультанты, и налоговые эксперты зарегистрированы в персональном реестре, держателем которого является Министерство финансов Венгрии.

Говоря о дальнейшем развитии правовой основы налогового консультирования следует обратить внимание на широкую дискуссию, проводимую в настоящее время по вопросу гармонизации деятельности «свободных» профессий, в том числе налоговых консультантов в рамках Евросоюза.

Сторонники «государственного регулирования» налогового консультирования, с одной стороны, и защитники системы «саморегулирования», с другой стороны, пока не смогли аргументировано доказать превосходство одной системы над другой с точки зрения защиты прав потребителей в качестве одного из главных целевых факторов гармонизации.

Увеличение спроса на услуги налоговых консультантов в России приводит также к необходимости определения их статуса и правового положения.

С появлением налогового консультирования возникает новая категория профессиональных участников рынка услуг, а именно налоговых консультантов. Налоговое консультирование является одной из молодых и невыработанных сфер деятельности, требующей нормативного регулирования.

В 2014 г. в Государственную думу Российской Федерации на рассмотрение был внесен законопроект «О налоговом консультировании» № 529626-6. Этим законопроектом было предусмотрено ввести в Российской Федерации институт налоговых консультантов и налоговых консультаций. Анализ отдельных норм и статей законопроекта позволил выделить его основные преимущества и недостатки.

Преимуществами законопроекта «О налоговом консультировании» можно назвать:

– определение прав и обязанностей налогового консультанта и налоговой консультации;

- введении гарантии независимости налогового консультанта;
- запрет на права истребовать и изымать у налогового консультанта какие-либо документы или сведения, переданные клиентом, за исключением случаев, предусмотренных УПК РФ;
- введение тайны налогового консультирования в системе налогового аудита, которую по общему правилу будут составлять любые сведения о консультируемом лице, полученные налоговым консультантом или налоговой консультацией;
- определение порядка получения статуса налогового консультанта;
- создание специального реестра налоговых консультантов <sup>1</sup>.

К основным недостаткам законопроекта «О налоговом консультировании» следует отнести:

- отсутствие четко обозначенные правомочия налоговых консультантов. Например, имеют ли они право присутствовать при проведении налоговых проверок и всех связанных с ними действий, осуществляемых контролирующими и правоохранительными органами;
- не прописана ответственность налогового консультанта за нарушение обязанности обеспечения сохранности коммерческой тайны клиента;
- отсутствие нормы о страховании ответственности налоговых консультантов;
- отсутствие положений, определяющих порядок несения имущественной ответственности консультантом за качество оказываемых по договору о налоговом консультировании услуг в размере сумм санкций и пени, вмененных консультируемому лицу <sup>2</sup>.

Налоговые споры между налогоплательщиками и налоговыми органами возникают и по суммам недоимок, налоговых штрафов, и результаты рассмотрения налоговых споров практически не зависят от формальных оснований, а зависят от доказанности тех или иных фактов, которые принимаются и рассматриваются по усмотрению суда. Если в результате применения рекомендаций консультанта организация привлечена к ответственности за нарушение налогового законодательства, то на сегодня не определено, каким образом налоговый консультант обязан и сможет ли возмещать столь большие суммы штрафов и недоимок.

Законопроектом «О налоговом консультировании» предусматривалось создание обособленного института налогового консультирования, в функции которого будет входить как долгосрочное налоговое планирова-

---

<sup>1</sup> О налоговом консультировании : проект федер. закона № 529626-6 (ред., внесенная в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 23.05.2014 г.).

<sup>2</sup> Там же.

ние для юридических лиц, так и оказание помощи в восстановлении и ведении бухгалтерского и налогового учета, составлении отчетов и предоставление консультаций по действующему налоговому законодательству.

Отдельный закон, регулирующий деятельность налоговых консультантов так и не был принят, он остался на стадии проекта. Вместе с тем налоговое консультирование определено как профессиональная деятельность по оказанию налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам, услуг, позволяющих исполнению ими своих обязанностей, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах.

Налоговое консультирование является отдельным видом деятельности, затрагивающим вопросы применения налогового законодательства, поэтому без нормативно-правового обеспечения обойтись не может. Правовые и организационные основы осуществления деятельности налоговых консультантов в Российской Федерации определены в различных ненормативных актах, а также услуги по налоговому консультированию указаны в федеральном законе «Об аудиторской деятельности», консультирование в законе указано как сопутствующая услуга.

Обязанность платить законно установленные налоги установлена ст. 57 Конституции Российской Федерации. Основным законодательным актом, регулирующим налоговые отношения, устанавливающим принципы налогообложения, перечень налогов и сборов в Российской Федерации, права и обязанности участников налоговых отношений, их ответственность за нарушения налогового законодательства, является Налоговый кодекс РФ.

Налоговый консультант при оказании услуг должен основывать свои консультации, рекомендации, решения на нормах законодательства, а именно в соответствии с Налоговым кодексом. В случае когда понятия в Налоговом кодексе РФ отсутствуют, то для комплексной и качественной консультации налоговый консультант вправе использовать гражданский, трудовой и иные кодексы (такое право закреплено в ст. 11 НК РФ).

В России налоговым консультированием занимаются в основном аудиторские организации, поэтому вопросы налогового консультирования во многом регламентируются нормами Федерального закона от «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 26.11.2019 г.). В соответствии с п. 2 ч. 7 ст. 1 Закона об аудиторской деятельности аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности налоговое консультирование в системе налогового аудита, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций.

Оказание услуг по налоговому консультированию внешними консультантами оформляется договором, в котором прописываются условия

предоставления услуги налоговым консультантом. Договор на оказание услуг налоговым консультантом является письменным соглашением между организацией-заказчиком и налоговым консультантом, в котором обозначается предмет, сущность, сроки, стоимость, взаимные права и обязанности, ответственность и иные условия между сторонами. Налоговый консультант может быть отдельным физическим лицом или организацией, что может влиять на содержание договора.

Изучение нормативно-правового регулирования налогового консультирования в России позволяет сделать следующие выводы:

- в Российской Федерации отсутствует закон, регулирующий деятельность налоговых консультантов;

- оказывая услуги, налоговые консультанты должны опираться на нормы Налогового кодекса, Трудового кодекса, Гражданского кодекса и иных актов, использование которых необходимо при решении проблемы или разработке рекомендации;

- защитить и застраховать себя от различных обстоятельств, складывающихся в процессе возникающих ситуаций, консультанты и их заказчики могут только с помощью юридически грамотных составленных договоров;

- постоянные изменения и дополнения налогового законодательства вызывают необходимость нормативно-правовой регламентации налогового консультирования.

Учитывая высокую общественную значимость профессии, необходимо создание четких условий функционирования института налогового консультирования как с точки зрения интересов государства, так и с позиции потребностей налогоплательщиков. При этом следует разумно подойти к вопросу подотчетности налоговых консультантов и к контролю за их деятельностью.

## **2. АНАЛИЗ ПРАКТИКИ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ В РОССИИ**

### **2.1. Анализ состояния рынка услуг по налоговому консультированию в России**

Потребность в налоговом консультировании напрямую зависит от общеэкономической ситуации внутри страны. Увеличению спроса на консультирование по вопросам применения налогового законодательства способствуют постоянные изменения, вносимые государством в налоговое законодательство, сохранение давления на бизнес со стороны налоговых органов, а также совершенствование методов налогового контроля. Многие специалисты, работающие в сфере налогового консультирования, сходятся во мнении, что усиление активности налоговых органов в области увеличения доходов бюджета, а также постоянные законодательные изменения служат катализатором роста спроса на услуги налоговых консультантов. Рассмотрим мнения экспертов (табл. 3).

Действительно, спрос на налоговых консультантов увеличивается, но меняется направление оказываемых услуг из-за стремления налоговых органов минимизировать оптимизацию налоговых платежей организациями и индивидуальными предпринимателями.

В соответствии со ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения<sup>1</sup>.

Однако следует понимать, что услуги, оказываемые налоговыми органами, существенно отличаются от услуг, предоставляемых налоговыми консультантами. Налоговые консультанты предлагают более широкий спектр услуг для всесторонней поддержки налогоплательщиков. Если в налоговых органах налогоплательщик может лишь получить разъяснения по налогам, сборам, налоговому законодательству, при этом, согласно Разъяснению ФНС России от 27.12.2019 г. № АС-3-9/8743, обязанность налого-

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «Консультант».

вых органов по даче разъяснений не распространяется на случаи, когда заданный вопрос непосредственно не связан с деятельностью налогоплательщика, то в отличие от налоговых органов налоговый консультант имеет возможность не только проинформировать, но и помочь решить сложные вопросы обратившегося к нему налогоплательщика.

Таблица 3

Обзор мнений экспертов по вопросу роста спроса  
на услуги налоговых консультантов

Эксперт	Мнение
Рагиня А. Г., исполнительный директор ООО «ЖСК групп»	Контроль со стороны ФНС усиливается, практически любая фирма находится под угрозой доначислений. Чтобы снизить риски, важно совместно с профессионалами проработать правовую позицию
Архипова К. Б, исполнительный директор АО АКГ «Деловой профиль»	Продолжает увеличиваться спрос на услуги налогового консалтинга, что связано с более четким проявлением тенденции деофшоризации бизнеса и расширением налоговых льгот внутри страны
Гоцанский О. Н., председатель правления АО «КПМГ»	Главным драйвером роста рынка являются «различные регуляторные и законодательные изменения: усиление требований к риск-менеджменту, комплаенсу, прозрачности и контролю, изменения в налоговом законодательстве». В связи с этим отмечается высокая востребованность услуг, связанных с внедрением международных стандартов, и налогового консультирования в системе налогового аудита в таких областях, как BEPS налогоооблагаемой базы и выведение прибыли из-под налогообложения, возврат НДС, необоснованная выгода и т.д. Компании понимают, что для успешного функционирования им нужно меняться, оптимизировать и автоматизировать свои процессы, внедрять технологии, а такие изменения – это работа для консультантов
Козлова Н. А., гендиректор ООО «Финэкспертиза»	Налоговый консалтинг по-прежнему является одним из самых востребованных видов консалтинга, и спрос на него, по нашему мнению, будет только расти

Например, налоговый консультант может оказать помощь в написании возражений к акту налоговой проверки и участвовать от имени налогоплательщика в рассмотрении материалов налоговых проверок. В процессе консультирования может быть оказана помощь в составлении жалобы на действия или бездействия налоговых органов. В результате таких консультаций и помощи налоговых консультантов налогоплательщик может уменьшить суммы налогов, сборов к доплате и налоговых санкций, а также избежать дальнейшего разбирательства по возникшему налоговому спору.

Налоговые консультанты могут представлять интересы налогоплательщика и при рассмотрении споров в суде.

Начиная с 2019 г. участилось досудебное урегулирование налоговых споров. Налоговые органы стали чаще договариваться с добросовестными должниками. Так, в 2020 г. поступления в бюджет по мировым соглашениям выросли в 3,2 раза и составили 4,2 млрд р. Об этом ФНС России сообщило в материалах ФНС России. Доходы от компаний-банкротов за этот же год выросли на 35 %, до 101,1 млрд р., а от привлечения к субсидиарной ответственности – в 12,6 раза, превысив 2 млрд р.

Налоговый консультант способен помочь налогоплательщику не только по вопросам применения налогового законодательства, но и по вопросам ведения бухгалтерского и налогового учета.

Еще одним преимуществом налоговых консультантов является скорость оказания услуг. Налоговые консультанты способны решить проблемы, с которыми к ним обратился налогоплательщик, здесь и сейчас.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в настоящее время налоговые консультанты играют важную роль на рынке консультационных услуг. Несмотря на активную разъяснительную работу налоговых органов, потребность в услугах налоговых консультантов не уменьшается. Не всегда достаточно просто проинформировать налогоплательщика, в некоторых случаях необходимо детально проанализировать проблему или вопрос, выявить возможные налоговые риски и сопровождать налогоплательщика при налоговых проверках, судебных спорах с налоговыми органами.

В настоящее время в России создано несколько профессиональных объединений консультантов. Наиболее известным объединением является Палата налоговых консультантов, которая как профессиональное сообщество российских налоговых консультантов зарегистрирована 9 января 2002 г. Палата налоговых консультантов осуществляет руководство подготовкой налоговых консультантов, развитием их деятельности, поддержку профессионального налогового консультирования в России. Кроме того, Палата налоговых консультантов является эффективной площадкой для профессионального общения, обмена опытом, выработки налоговых стратегий, повышения налоговой культуры общества. Палата налоговых консультантов осуществляет обучение и аттестацию налоговых консультантов. Численность аттестованных консультантов постоянно растет, что представлено на рис. 4.

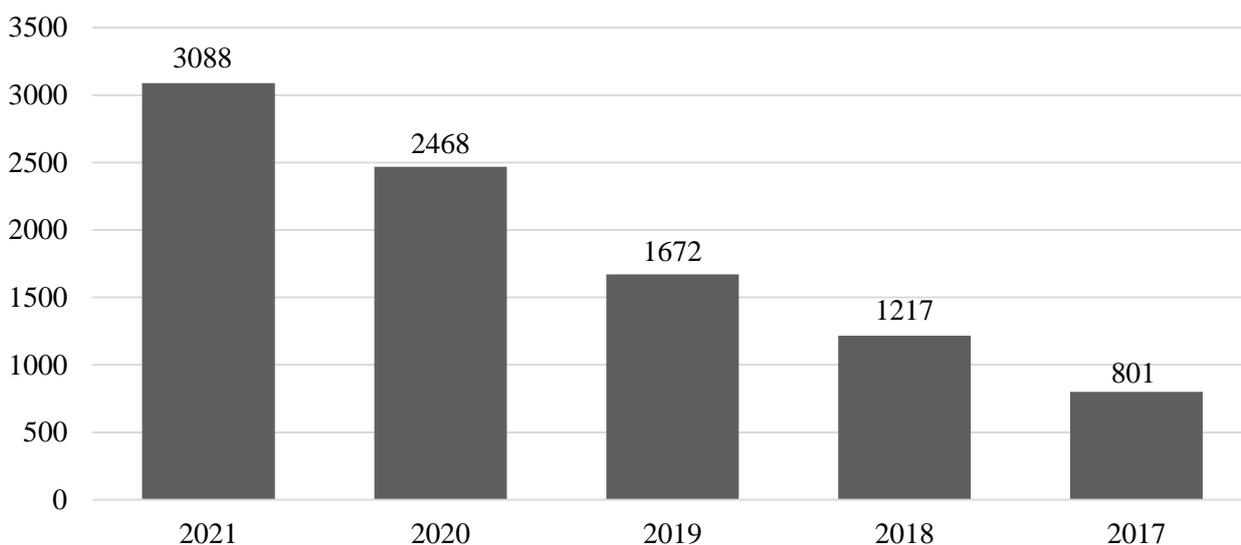


Рис. 4. Динамика численности аттестованных консультантов за период с 2017 по 2021 г.

Составлен по данным Единого реестра аттестованных налоговых консультантов (URL: <https://palata-nk.ru/reestr/reestr-nalogovyh-konsultantov>).

Численность аттестованных налоговых консультантов в 2021 г. по отношению к 2017 г. увеличилась почти в четыре раза и составила 3 088 человек. Вместе с тем такая численность квалифицированных консультантов недостаточна, тем более, что в России зарегистрировано более 3,6 млн юридических лиц и почти 4 млн индивидуальных предпринимателей и самозанятых физических лиц.

В России налогоплательщики довольно часто обращаются к отдельным налоговым консультантам и организациям, которые проводят аудит отчетности и предлагают услуги по налоговому консультированию. Основными заказчиками консалтинговых услуг являются крупные компании, имеющие ту или иную многоуровневую структуру. Открывая дочерние компании, филиалы или представительства в регионах, эти компании «приводят» с собой консультантов, обслуживающих головную компанию, как правило, московские консалтинговые фирмы, или своих штатных квалифицированных специалистов. В результате такой практики региональные аудиторские и консалтинговые компании предоставляют свои услуги организациям среднего или малого бизнеса.

Динамика выручки консалтинговых компаний, участвующих в рейтинге, представлена на основе данных рейтингового агентства Raexpert (рис. 5).

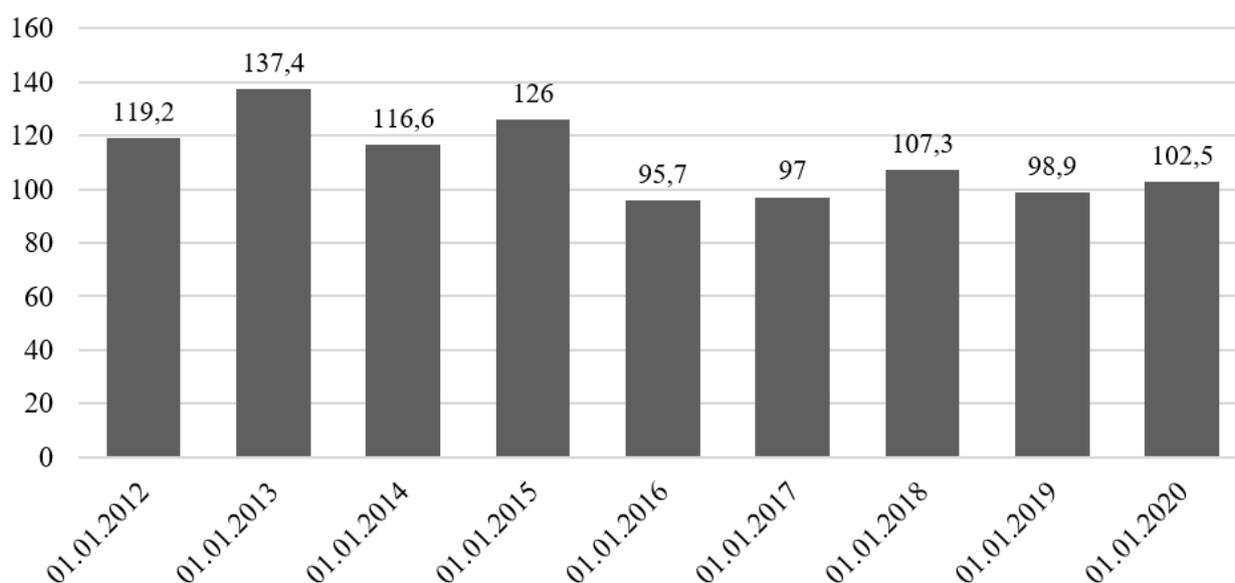


Рис. 5. Динамика выручки консалтинговых компаний в 2012–2020 гг.

Расчитан и составлен по данным рейтингового агентства RAEX (URL: [https://raex-a.ru/rankings/#r\\_551](https://raex-a.ru/rankings/#r_551)).

Из данных, представленных на рис. 5, следует, что в 2012 и 2013 гг. на рынке консультационных услуг наблюдался рост выручки компаний от услуг консультирования. Начиная с 2014 г. имеет место снижение выручки, что обуславливается общей экономической ситуацией в стране (введением санкций со стороны западных государств, падением стоимости экспортируемых нашей страной энергоресурсов). К 2016 г. сумма выручки снизилась на 24,3 % по сравнению с уровнем 2015 г. Затем выручка незначительно увеличивается. Такая тенденция сохраняется до настоящего времени, однако уровня 2013 г. достигнуть не удалось. Общая выручка компаний в 2020 г. составила 102,5 млрд р.

Динамика выручки, полученной от оказания услуг налогового консультирования компаниями, участвующими в рейтинге агентства «Эксперт РА», за последние десять лет представлена на рис. 6.

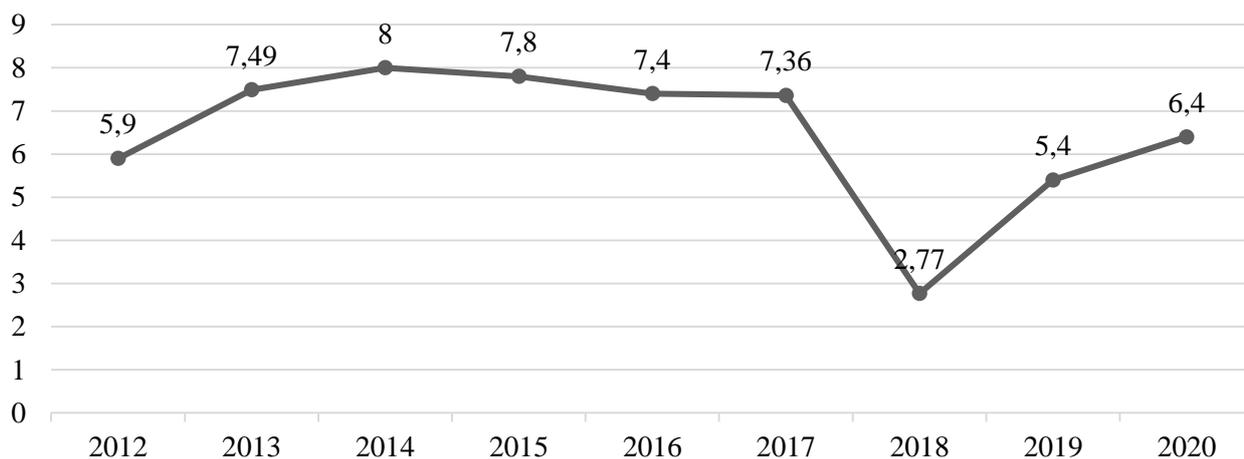


Рис. 6. Динамика выручки от услуг налогового консультирования в 2012–2020 гг., млрд р.

Рассчитан и составлен по данным рейтингового агентства RAEX (URL: [https://raex-a.ru/rankings/#r\\_551](https://raex-a.ru/rankings/#r_551)).

Длительное время годовая выручка от услуг налогового консультирования в среднем по компании составляла 6–8 млрд р. В 2018 г. компании получили только в среднем 2,77 млрд р., снижение составило более 63 % по сравнению с предыдущим годом.

Для данного периода характерно не только изменение суммы выручки от услуг налогового консультирования в суммарном выражении, но и структура, что представлено на рис. 7. Из данных рис. 7 следует, что имеет место снижение доли выручки от услуг по налоговому консультированию. Такая ситуация связана со снижением общей суммы выручки от услуг налогового консультирования.

Следует отметить, что в российском законодательстве определение понятия «консалтинговые услуги» отсутствует. В российском законодательстве используется понятие «оказание услуг». Так, согласно п. 1 ст. 779 Гражданского кодекса РФ, «по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги». В ГК РФ не выделяется оказание консалтинговых услуг в качестве отдельного вида обязательств, действие гл. 39 ГК РФ «Возмездное оказание услуг» фактически распространяется на оказание консалтинговых услуг.

На рис.7 представлена динамика доли выручки от налогового консультирования в суммарной выручке консалтинговых компаний.

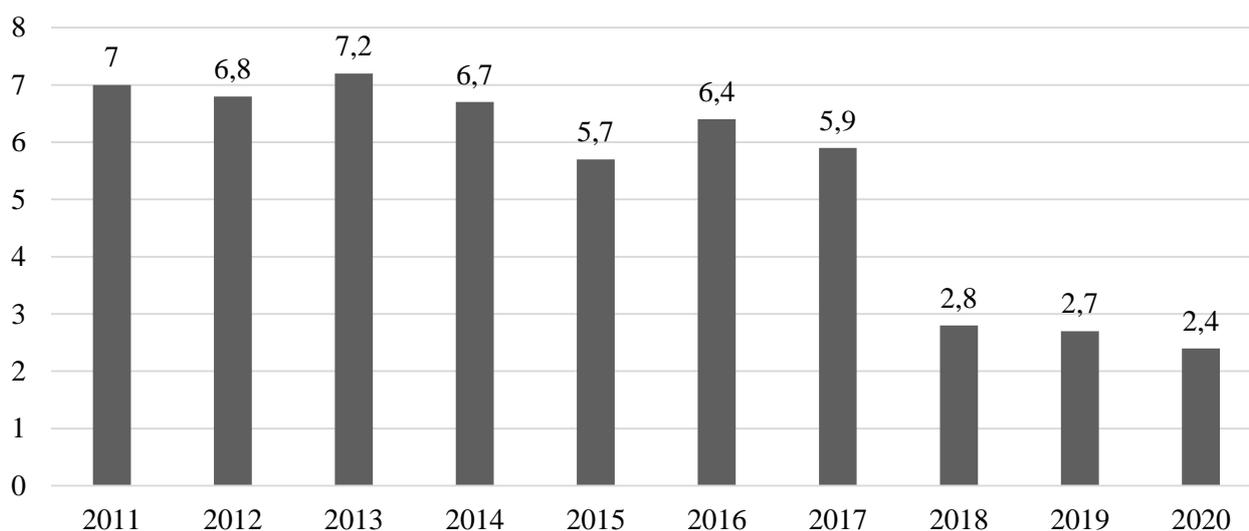


Рис. 7. Доля выручки от налогового консалтинга в суммарной выручке консалтинговых компаний за период 2011–2020 гг., %

По данным, представленным ведущими консалтинговыми фирмами, в связи с возросшим давлением налоговых органов на бизнес уровень цен для клиентов перестает играть решающее значение. У налогоплательщиков появилось понимание, что именно квалифицированные сотрудники консалтинговых фирм, имеющие опыт решения проблем заказчика, глубокое знание отраслевой специфики, гибкие в подходах к решению проблем, способны оказать реальную помощь. Руководители организаций стали обращать внимание не на стоимость услуги в договоре, а на обсуждаемую с консультантом выгоду, которую они получают за данную сумму. Ценовой фактор становится не основным. При этом заказчик становится более заинтересован в фиксированной оплате за результат или консультацию, уходя от почасовой оплаты, размер которой сейчас варьируется от 5 000 р. и более. Стоимость письменной разовой консультации начинается с 90 000 р. по спорному вопросу налогообложения и обычно сопровождается требованием клиента в предоставлении гарантии или страховки по рекомендуемым заказчику мероприятиям.

На стоимость услуг налоговых консультантов влияет трудоемкость запроса, количество процессуальных документов, цена иска и полученной выгоды, сложность и неординарность вопроса. Основу расчета цены на услуги налоговых консультантов составляет сложение базовой оплаты и гонорара по результату. В некоторых случаях возможно определение твердой цены услуг.

Высокие цены на услуги налоговых консультантов диктуют крупные консалтинговые компании (г. Москва). В подтверждение данной причины снижения выручки для примера рассмотрим уровень цен на услуги налоговых консультантов двух компаний-лидеров «Налоги и финансовое право»

и «КСК ГРУПП». Стоимость услуг по налоговому консультированию ведущих компаний представлена в табл. 4.

Таблица 4

Стоимость услуг по налоговому консультированию на примере консалтинговых компаний – лидеров рынка

№ п/п	Вид услуги	Стоимость услуг	
		Налоги и право	КСК ГРУПП
1	Устная консультация	От 10000 р./ч	Первая консультация бесплатная
2	Письменная консультация (письменное заключение)	От 20 000 р.	15 000 р./ч
3	Проработка нестандартных проектов, составление экспертного заключения, его консультационное сопровождение	От 70 000 р.	От 70 000 р.
4	Сопровождение налоговой проверки	От 30 000 р./мес.	От 100 000 р./мес.
5	Анализ акта проверки или решения налогового (иного государственного) органа на предмет защиты интересов. Анализ правомерности действий (бездействия) налогового или иного государственного органа	От 30 000 р.	От 100 000 р.
6	Подготовка апелляционной жалобы на решение налогового органа и представительство интересов клиента в судебных (I, II, III, ВАС РФ) и административных органах	25 000 р.	От 350 000 р./ч
7	Подготовка заявления с просьбой о надзорном пересмотре дела и представительство в Президиуме Высшего Арбитражного Суда РФ	От 120 000 р.	
8	Подготовка заявления и представительство в Конституционном Суде РФ	От 150 000 р.	

Рассмотрим ситуацию, происходящую на рынке налогового консультирования в разрезе компаний, участвовавших в рейтинге Raexpert в 2019 и 2020 гг. (табл. 5). Как видим, имеется десять компаний-лидеров, оказывающих услуги налогового консультирования: «Лемчик, Крупский и Партнеры. Структурный и налоговый консалтинг», «Уральский союз», «Холдинг «Люди Дела», «АЛЬТХАУС Консалтинг ГК», ФБК Grant Thornton, группа FinExpertiza, «Деловой Профиль», «Налоги и финансовое право», «АНТ-Консалт», «Аудит Групп».

Из лидеров, вошедших в десятку, восемь находятся в Москве, одна компания – из Санкт-Петербурга – «АНТ-консалт», одна компания уральского региона – «Налоги и финансовое право» (г. Екатеринбург). Анализ выручки консалтинговых компаний-лидеров от оказания услуг по налого-

вому консультированию за 2020 и 2019 гг. показал снижение этого показателя более чем на 30 % у компаний: «Лемчик, Крупский и Партнеры. Структурный и налоговый консалтинг», «Уральский союз», «Холдинг «Люди Дела».

Таблица 5

Выручка компаний-лидеров 2020 г. за 2019 и 2020 гг.

Место в рейтинге		Консалтинговая компания	Выручка от оказания услуги по налоговому консультированию, тыс. р.			Численность специалистов (налоговых консультантов), чел.		
2020 г.	2019 г.		2020 г.	2019 г.	Темпы роста выручки за год, %	2020 г.	2019 г.	Темп изменения численности специалистов, %
1	2	«Лемчик, Крупский и Партнеры. Структурный и налоговый консалтинг»	398 203	200 601	-50	80	88	10
2	1	«Уральский союз»	358 836	346 084	-4	35	90	157
3	-	«Холдинг «Люди Дела»	175 916	165 727	-6	62	63	2
4	-	ФБК Grant Thornton, группа	149 567	-	-	346	-	-
5	8	«АЛЬТХАУС Консалтинг», ГК	95 741	78 830	-18	92	125	36
6	-	FinExpertiza	95 000	-	-	256	-	-
7	7	«Деловой Профиль»	90 212	80 009	-11	234	149	-36
8	9	«Налоги и финансовое право»	80 313	73 504	-8	20	19	-5
9	4	«АНТ-Консалт»	78 812	113 337	44	113	152	35
10	10	«Аудит Групп»	78 011	71 275	-9	23	12	-48

На рынке консультационных услуг Урала и Западной Сибири, по данным аналитического центра «Эксперт-Урал», выручка участников исследования рынка консалтинговых услуг в 2019 г. по сравнению с 2018 г. выросла на 16,2 % и составила 935,5 млн р. С поправкой на инфляцию доходы выросли на 13,7 %.

В структуре суммарной выручки консалтинговых компаний в 2020 г. большую долю занимают ИТ-консалтинг (57 % суммарной выручки). Юридические услуги и налоговый консалтинг суммарно составили 4,7 млрд р. Структура суммарной выручки по видам консалтинговых услуг с 2018 по 2020 г. представлена на рис. 8.

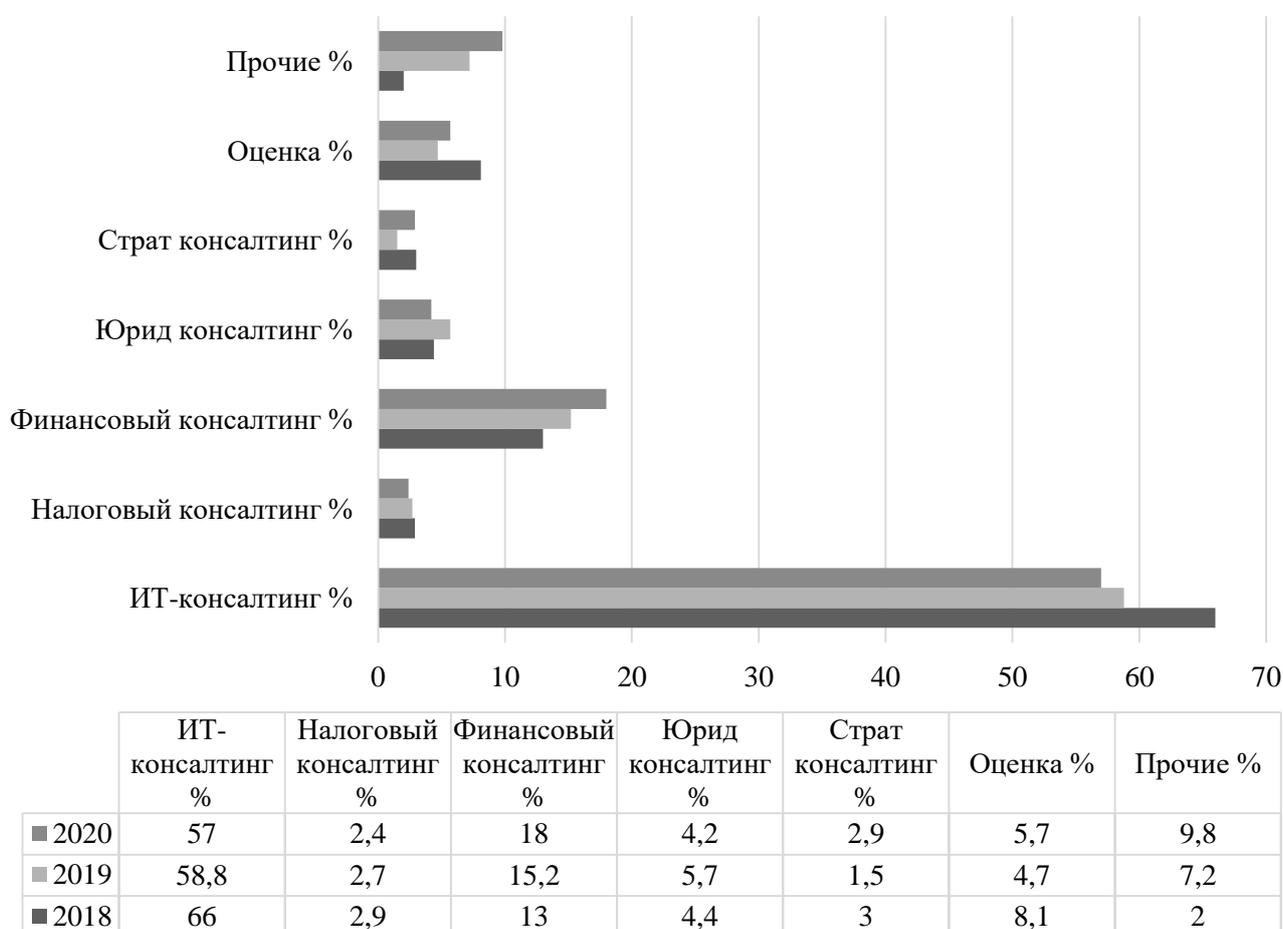


Рис. 8. Структура выручки консалтинговых компаний за 2017–2019 гг., %

Составлен по расчетам АЦ «Эксперт».

В 2020 г. общая доля выручки от услуг по налоговому консультированию в суммарной выручке консалтинговых услуг увеличилась по сравнению с 2019 г. на 15 %, но сократилась по сравнению с 2018 г. на 1,3 %. На снижение показателей оказала влияние пандемия. В период пандемии не проводились выездные налоговые проверки, что уменьшило количество

налоговых споров и снизило потребности в консультировании. В этот период многие организации работали в удаленном режиме, но в 2021 г. происходит постепенное восстановление потребностей в услугах налоговых консультантов.

В табл. 6 приведены данные по топ-5 консалтинговым компаниям Урала и Сибири, занимающимся налоговым консультированием. В перечень топ-5 компаний, осуществляющих налоговое консультирование в 2019 г. вошли четыре компании из Екатеринбурга, из которых две компании имели значительный рост выручки в 2019 г. по сравнению с 2018 г.: Аудиторско-консалтинговое партнерство Маминой; Аудиторская группа «Капитал». Рост выручки этих компаний составил соответственно 43,5 и 37,8 %. Эти компании в основном рейтинге аудиторско-консалтинговых компаний Урала и Сибири занимают 6-е и 3-е места.

Таблица 6

Выручка топ-5 консалтинговых компании Урала и Сибири  
за 2018–2019 гг.

Место в рейтинге по налоговому консультированию в 2019 г.	Место в основном рейтинге	Аудиторско-консалтинговая группа/ объединение/ организация	Выручка за 2018 г., тыс. р.	Выручка за 2019 г., тыс. р.	Изменение выручки за год, %	Доля в совокупной выручке в 2019, %
1	2	Центр экономических экспертиз «Налоги и финансовое право»	76 043,4	69 503,6	–8,6	67,4
2	6	Аудиторско-консалтинговое партнерство Маминой	16 132,1	21 964,4	43,5	44,3
3	3	Аудиторская группа «Капитал»	15 880,7	21 880,7	37,8	22,5
4	1	Аудиторская группа «Авуар»	32 130,6	18 657,7	–24,5	11,7
5	9	Ассоциация «Налоги России»	17 443,1	17 548,5	0,6	39,6

Структура основных клиентов консалтинговых компаний по видам экономической деятельности представлена на рис. 9. Из данных приведенного рисунка следует, что консалтинговые услуги, включая налоговый консалтинг, были наиболее востребованы в 2018 г. в следующих отраслях:

– организации нефтяной и газовой промышленности – 15,6 % от общей выручки консалтинговых компаний;

- металлургический комплекс – 12,9 % от общей выручки консалтинговых компаний;
- машиностроение – 12,1 % от общей выручки консалтинговых компаний;
- связь и телекоммуникации – 11,1 % от общей выручки консалтинговых компаний;
- электроэнергетика – 8,7 % от общей выручки консалтинговых компаний. Доля выручки по сравнению с 2016 г. снизилась на 1,8 %;
- органы государственного управления – 6,7 % от общей выручки консалтинговых компаний.

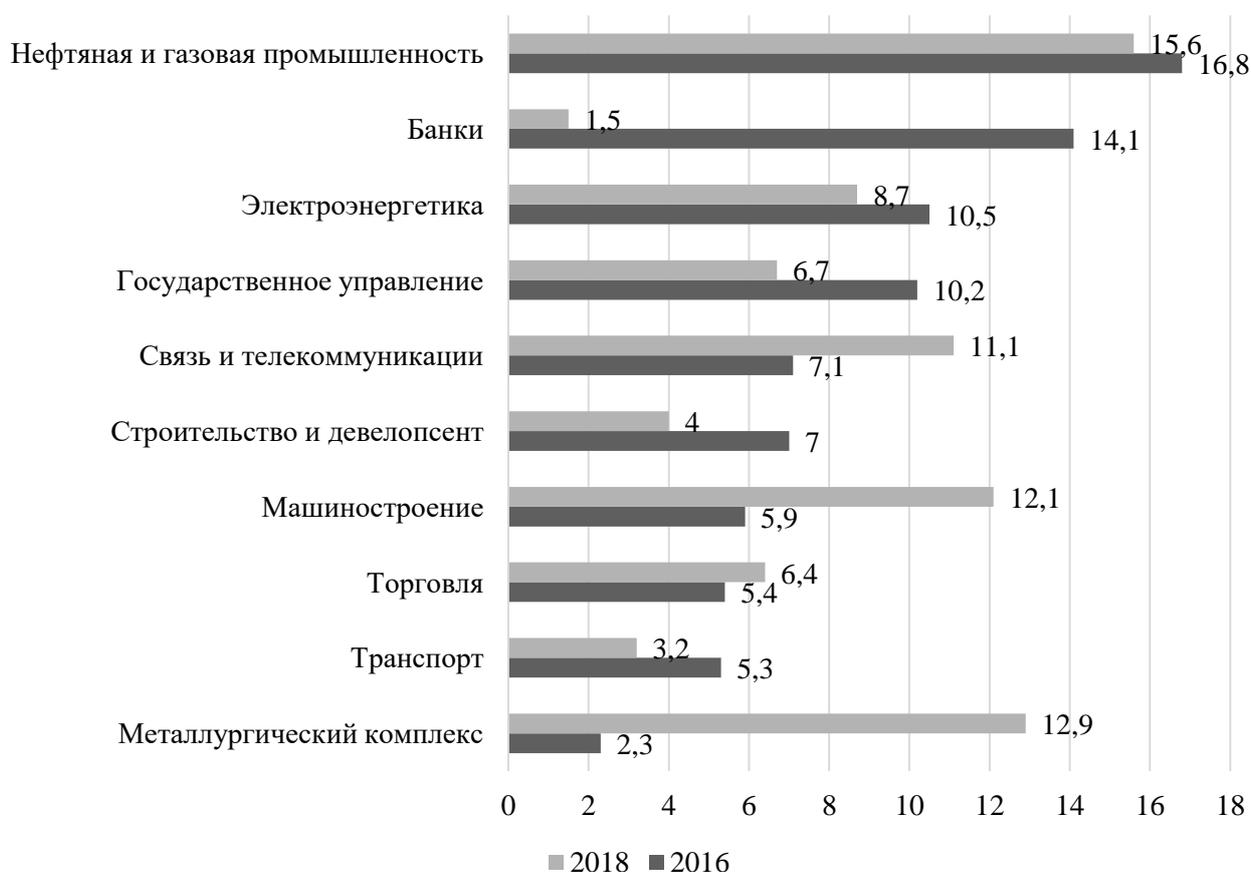


Рис. 9. Структура выручки консалтинговых компаний по отраслям экономики в 2016 и 2018 гг.

Составлен по данным рейтингового агентства RAEX (URL: [https://raex-a.ru/rankings/#r\\_551](https://raex-a.ru/rankings/#r_551)).

Расходы на оплату услуг налоговых консультаций по отраслям экономики приведены в табл. 7. Ее данные показывают значительное снижение расходов налогоплательщиков на оплату услуг налоговых консультантов в 2020 г. по сравнению с 2019 г. Особенно резко снизились расходы банков –

с 90,24 млн р. до 4,11 млн р., т. е. более чем в 20 раз. В строительстве снижение расходов в 4 раза, в иных отраслях экономики снижение расходов на консультирование в 2–3 раза. Металлургический комплекс является единственным видом экономической деятельности, в организациях которого расходы на консультирование увеличились с 14,72 млн р. в 2019 г. до 35,65 млн р. в 2020 г. Данная отрасль продолжала работать и в период пандемии, потребность в консультировании возросла в связи с принятием новых нормативно-правовых актов, в том числе по налогообложению.

Таблица 7

Затраты на услуги налоговых консультантов  
по отраслям экономики в 2019–2020 гг., млн р.

Отрасль	2019	2020	Изменение затрат, %
Нефтяная и газовая промышленность	107,52	43,2	–59,83
Банки	90,24	4,11	–95,44
Электроэнергетика	67,2	24	–64,29
Государственное управление	65,28	18,51	–71,64
Связь и телекоммуникации	45,44	30,85	–32,1
Строительство	44,8	10,97	–75,51
Машиностроение	37,76	33,6	–11,03
Торговля	34,56	17,83	–48,42
Транспорт	33,92	8,91	–73,72
Металлургический комплекс	14,72	35,65	142,21
Прочие отрасли	95,36	49,37	–48,23
Итого	636,8	277	–56,5

Потребность заказчиков услуг консультантов в современных условиях будет в основном обусловлена проводимой государственной политикой, а именно государственной поддержкой приоритетных видов экономической деятельности, связанных с реализацией приоритетных для страны направлений развития промышленных технологий, управления интеллектуальной собственностью, инновационных программ развития, проектов цифровой экономики. Основными заказчиками консультационных услуг будут компании с участием государства, в том числе ОПК и государственные корпорации, а также крупные частные компании. Сохраняться спрос на консультационные услуги будет со стороны государственных организаций и учреждений, министерств и ведомств.

В современных условиях в России услугами налоговых консультантов пользуются в основном крупные компании; физические лица, включая

индивидуальных предпринимателей, обращаются к налоговым консультантам редко.

Регионы Российской Федерации, лидирующие в оказании консалтинговых услуг, приведены на рис. 10.



Рис. 10. Объем консалтинговых услуг, оказанных населению, в разрезе регионов Российской Федерации в 2016 и 2018 гг. Составлен по расчетам АЦ «Эксперт».

Данные рис. 10 показывают, что распределение объема консалтинговых услуг по регионам в 2018 г. по сравнению с 2017 г. не претерпело больших изменений. Лидером по объему оказанных консалтинговых услуг является Центральный федеральный округ: в 2016 г. – 43 %, в 2018 г. – 44 %. Данную информацию подтверждает ежегодный рейтинг консалтинговых компаний. Лидерами по выручке от оказания консалтинговых услуг являются компании, располагающиеся в Москве.

Из выполненного исследования рынка консалтинговых услуг в России следует, что основные наиболее крупные консалтинговые компании находятся в Москве. Именно эти компании обслуживают крупнейших налогоплательщиков, тем более и учет крупнейших компаний в налоговых органах также осуществляют межрегиональные инспекции, находящиеся также в Москве.

## 2.2. Анализ рисков в сфере налогового консультирования

Любая предпринимательская деятельность связана с определенной степенью риска. Риск представляет собой возможность возникновения неблагоприятной ситуации или неудачного исхода деятельности. Профессиональная деятельность налоговых консультантов также имеет определенную степень риска. Главным образом сфера налогового консультирования связана с налоговым риском. Налоговый риск также связан с вероятностью наступления событий, связанных с вопросами налогообложения и проявляющихся в виде финансовых потерь.

Деятельность налоговых консультантов в системе налогового аудита заключается в разработке специалистом рекомендаций по правильному определению объекта налогообложения и налоговой базы, своевременному исчислению и уплате налогов и сборов, правильному применению налогового законодательства, а также представлению интересов налогоплательщика в отношениях с налоговыми органами. Любая консультация применительно налогового законодательства влечет за собой последствия. Последствия от налоговой консультации могут нести за собой некоторый экономический результат как налогового консультанта, так и для его клиента.

Возможный экономический результат от применения рекомендаций налогового консультанта представлен на рис. 11.

Экономический результат может быть:

- отрицательный (повышение налоговой нагрузки налогоплательщика, получение убытков из-за применения налоговых санкций);
- нейтральный;
- положительный (получение дополнительной прибыли налогоплательщиком, снижение налоговой нагрузки налогоплательщика, повышение рейтинга налогового консультанта).

Последствия некачественной налоговой консультации условно можно разделить на два вида:

- ошибки в налоговом учете, выявленные аудиторами у налогоплательщика, после внедрения рекомендаций налогового консультанта. В этом случае если между консультантом и заказчиком был заключен договор о возмездном оказании услуг, то, согласно ст. 723 ГК РФ, налоговый консультант должен устранить недостатки или возместить затраты клиента на устранение этих ошибок. Однако выявление ошибок налогового консультанта в ходе налогового аудита встречается очень редко. Если ошибки найдены, а неблагоприятные последствия и убытки еще не наступили, то налоговому консультанту несложно устранить свою ошибку, тем более в этом случае у заказчика появляется возможность требовать исправления

ошибок предоставленных рекомендаций, т. е. новых консультаций взамен ранее оказанных, без дополнительной оплаты;

– ошибки в налоговом учете, выявленные налоговыми органами у налогоплательщика, после внедрения рекомендаций налогового консультанта. Наличие сумм доначисленных налоговыми органами налогов, пеней, штрафов по результатам данных ошибок свидетельствуют о некачественном оказании услуг налогоплательщику налоговым консультантом.

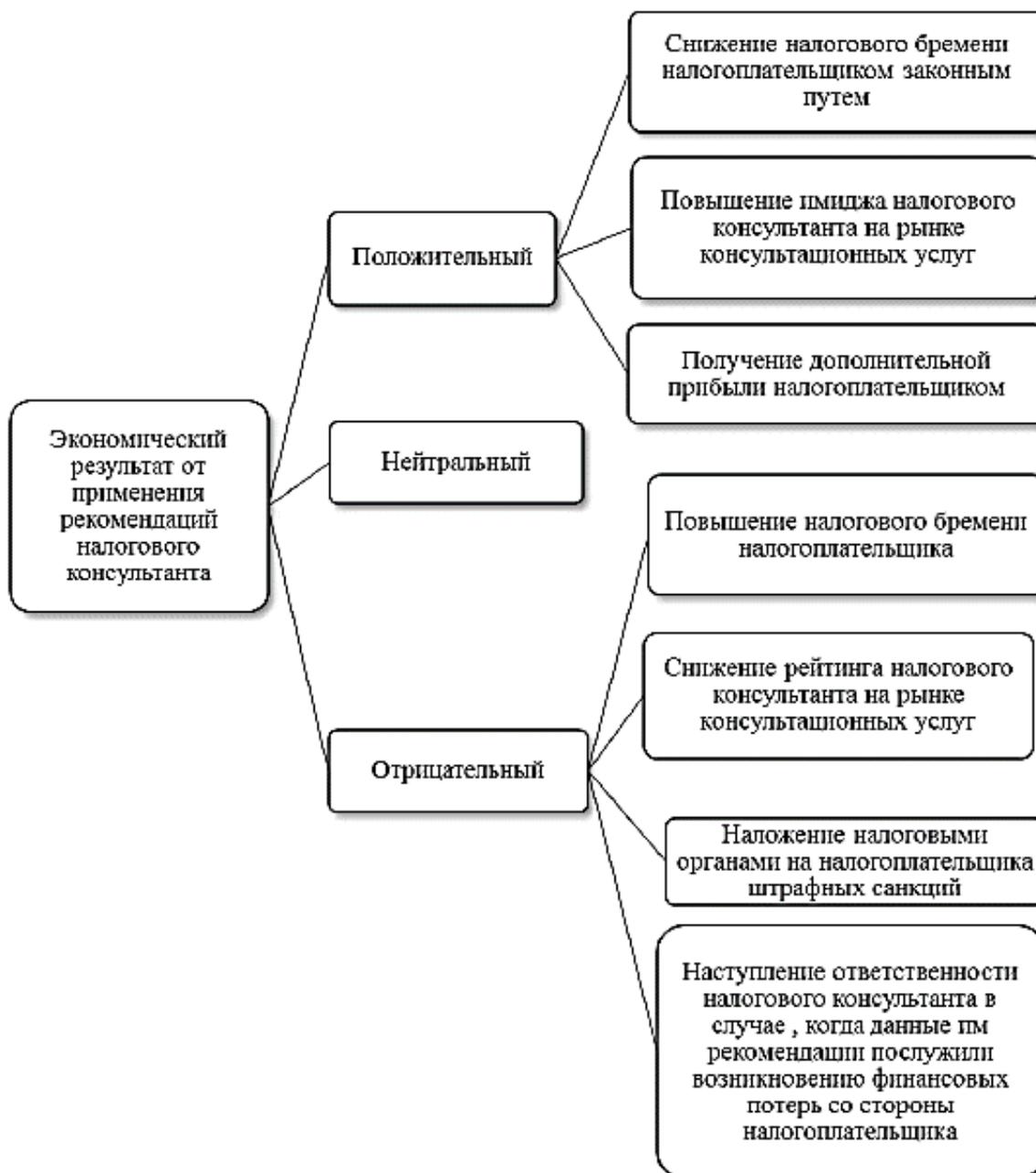


Рис. 11. Экономический результат от применения консультаций налогового консультанта

Источник: Кулова Э. У. Налоговое консультирование как основной вид сопутствующих услуг налогового аудита // *Налоги и сборы*. 2019. № 3. С. 55–61.

Ошибки в рекомендациях налоговых консультантов могут привести к возникновению убытков налогоплательщика. Но с учетом того, что налоговые рекомендации не носят характер обязательного исполнения, наложить санкции на налогового консультанта не так просто. Материальная ответственность налоговых консультантов может быть возложена в размере средств, выплаченных ему за проведения консультации, в случае доказательства ненадлежащего оказания им услуги. Для того чтобы снизить риски клиента (налогоплательщика), использующего услуги налогового консультанта, и защитить свои интересы, необходимо ввести обязательный контроль качества выполнения услуг по договору с налоговым консультантом, прописать в договоре меры дополнительной ответственности для налоговых консультантов, привлекать высококвалифицированных, известных специалистов с хорошей репутацией.

Риски в налоговом консультировании могут привести к экономическим потерям не только налогоплательщика, но и государства, связанным с неуплатой налогов, сборов, страховых взносов. Налоговые органы не всегда могут выявить ошибки при исчислении налоговых платежей, которые могут иметь место при внедрении рекомендаций налоговых консультантов. В этом случае налогоплательщик получит необоснованную выгоду, несмотря на то что налоговая консультация выполнена некачественно. Дальнейшее использование рекомендаций может все-таки привести к отрицательным результатам в будущем, но в этом случае налогоплательщик уже не будет иметь права предъявить претензии налоговому консультанту.

Виды возможных рисков, возникающие в сфере налогового консультирования, в разрезе участников налоговых правоотношений приведены на рис. 12.

Нельзя не обратить внимание на то, что в налоговых правоотношениях в сфере налогового консультирования участвуют не только налогоплательщики, налоговые агенты и налоговые консультанты, но и государство в лице налоговых органов. Поэтому каждый из этих субъектов может нести риски в сфере налогов.

У государства налоговые риски выражаются в виде снижения налоговых поступлений в бюджет, в основном из-за недобросовестного исполнения налогоплательщиком обязательств, у налогоплательщика риски связаны с увеличением налоговых обязательств, у налоговых консультантов риски могут не только иметь суммарное выражение, но и привести к утрате доверия со стороны заказчиков.

Следовательно, риски налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых консультантов будут увеличиваться. Для налогового консультанта риск связан прежде всего с неправильным предоставлением рекомендаций по налоговому планированию и применению налогового законодательства налогоплательщиком.

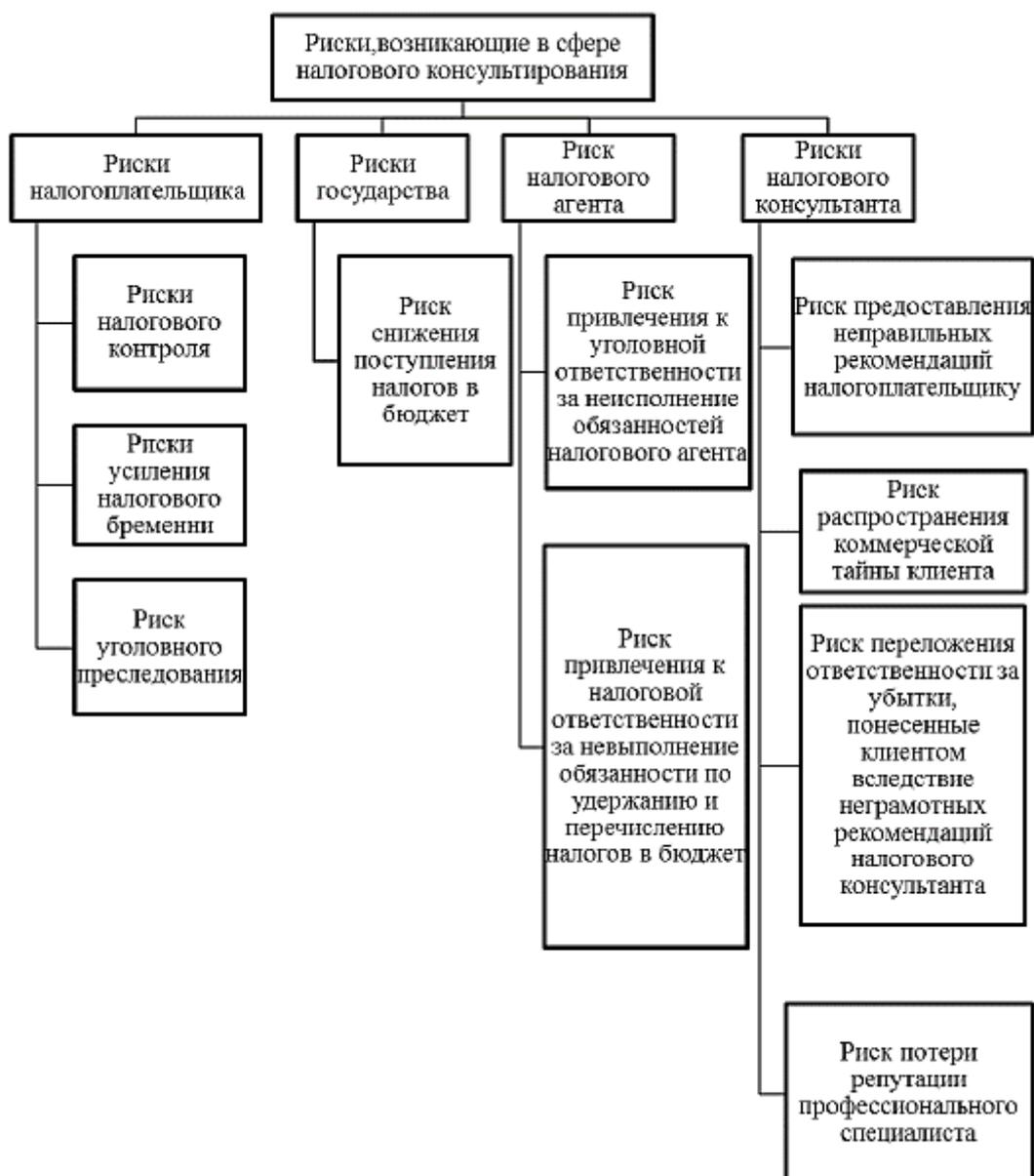


Рис. 12. Виды рисков, возникающих в сфере налогового консультирования

Источник: ФНС сосредоточилась на досудебном урегулировании споров по налогам // URL: <http://nalogoved.ru/news/7020.html>.

Однако стоит учитывать, что налоговый консультант в системе налогового аудита только дает рекомендации, и лишь за налогоплательщиком остается выбор: что именно применить из предложенных налоговым консультантом рекомендаций. Так как в Российской Федерации нет единого закона, регулирующего деятельность налоговых консультантов, то ответственность налогового консультанта может возникнуть исходя из условий договора по оказанию консультационных услуг, заключенного между налоговым консультантом и заказчиком.

Некачественные рекомендации несут за собой ущерб репутации налогового консультанта и консалтинговой компании, в которой он работает, если налоговый консультант не занят частной практикой. На рынке консультирования наблюдается большая конкуренция. Поэтому «статус профессионала своего дела» для налогового консультанта и консалтинговой компании стоит дорого. Ущерб репутации может спровоцировать снижение обращений клиентов за оказанием услуги по налоговому консультированию, а следовательно, лишить консалтинговую фирму будущих доходов и подвергнуть успешную деятельность консультанта значительному риску. Деятельность налогового консультанта, как и любая другая деятельность, связана с риском возникновения ошибок из-за человеческого фактора.

Таким образом, определено, что деятельность налоговых консультантов сопряжена с рисками. В этой связи налоговый консультант должен научиться управлять рисками. В табл. 8 представлены методы оценки риска деятельности налогового консультанта. Данные приведенной таблицы позволяют сделать вывод о том, что такие рекомендации управления рисками, как оценка и сравнение экономических выгод и потерь в случае применения рекомендаций для налогового консультанта, а также использования сведений о налоговых консультантах клиентами, могут быть применимы. Использование этих рекомендаций положительно повлияет на снижение рисков как у консультантов, так и у клиентов.

Проблема в эффективности управления рисками налогового консультанта заключается в том, что анализ проводить необходимо для каждой конкретной ситуации. Очень часто сложно определить реальные приоритеты того или иного клиента: информация предоставляется клиентом ограниченная, зачастую ее может не хватить для выработки самой рекомендации, а не то, что для оценки каких-либо рисков. Поэтому на данном этапе развития налогового консультирования риски стремительно растут, а возможности управления ими остаются на не слишком высоком уровне из-за проблемы доступа к необходимой информации.

Таким образом, перед тем как осуществлять консультационные услуги клиенту налоговый, консультант должен:

- оценивать заранее возможные последствия;
- помнить, что нельзя рисковать слишком сильно и подвергать себя и консалтинговую фирму возможным штрафным санкциям в случае негативных последствий консультации;
- помнить, что не стоит рисковать своей репутацией ради снижения налоговых издержек клиента неправомерными способами, так как это может привести к финансовым потерям с обеих сторон.

## Рекомендации для оценки риска налогового консультанта

Риск налогового консультанта	Рекомендации для оценки риска налогового консультанта	Проблемы, мешающие качественной оценке риска
Риск предоставления неправильных рекомендаций налогоплательщику	<p>1. Вероятность наступления события – это субъективная сторона. Налоговый консультант должен адекватно оценивать свои компетенции и знания.</p> <p>2. Характер возможного ущерба можно оценить количественным методом.</p> <p>Для анализа налоговых рисков целесообразно использовать следующие вероятностные показатели изменения параметров налогообложения, перечисленных ниже. Средняя доходность изменения параметров налогообложения <math>X_{ср}</math> (величина средней экономии от правомерного изменения параметров налогообложения налогоплательщиком) рассчитывается как показатель математического ожидания:</p> $X_{ср} = \sum [L_i x (N_i - O_i)] n_{j=1}^J,$ <p>где <math>J</math> от 1 до <math>n</math> – число налогов, величина которых изменяется вследствие изменения параметров налогообложения;</p> <p><math>L_i</math> – вероятность благоприятного исхода (отсутствие штрафных санкций) по <math>i</math>-му налогу;</p> <p><math>N_i</math> – сумма <math>i</math>-го налога до внедрения рекомендаций консультанта;</p> <p><math>O_i</math> – сумма <math>i</math>-го налога после изменения параметров налогообложения</p>	<p>Субъективность оценки вероятности наступления риска.</p> <p>В некоторых случаях недостаток информации от клиента, необходимой для оценки риска</p>
Риск распространения коммерческой тайны клиента	<p>1. Соблюдение процедуры безопасности доступа к конфиденциальной информации клиентов.</p> <p>2. Проведение оценки экономической выгоды от проведения консультации и сравнение ее с возможными убытками в случае негативного исхода</p>	
Риск переложения ответственности за убытки, понесенные клиентом вследствие неграмотных рекомендаций налогового консультанта	<p>1. Проведение налоговым консультантом оценки риска аналогично оценке риска предоставления неправильных рекомендаций налогоплательщику.</p> <p>2. Обязательное заключение договора между налоговым консультантом и клиентом с определением условий ответственности налоговых консультантов и клиентов в различных неблагоприятных ситуациях</p>	

Риск налогового консультанта	Рекомендации для оценки риска налогового консультанта	Проблемы, мешающие качественной оценке риска
Риск потери репутации	Оценка налоговым консультантом или консалтинговой фирмой исходя из статистических данных о проведенных консультациях, состоянии рынка консалтинговых услуг	
Человеческий фактор	Тщательный подбор налогового консультанта для выполнения определенного вида работ в сфере налогового консультирования исходя из компетентности, опыта решения аналогичных проблем, уровня образования, личностных характеристик	

### **3. МЕТОДЫ ИЗУЧЕНИЯ КОНКРЕТНОЙ СИТУАЦИИ И ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ**

#### **3.1. Методы изучения вопросов по налогам для принятия решений**

Налоговое консультирование по вопросам, возникающим у налогоплательщиков, требует знаний не только налогового законодательства, но и иных отраслей права. В этой связи основным методом работы налогового консультанта является метод системного комплексного исследования проблемы, возникшей у организации-заказчика при исчислении налогов, сборов и страховых взносов.

При выборе методов налоговые консультанты зачастую опираются на свой накопленный опыт работы и профессиональные знания. Налоговый консультант, как правило, имеет заранее разработанные методы решения конкретных проблем. Например, при оказании услуги по разработке приказа по учетной политике для целей налогообложения прибыли в любой организации используются ранее сформулированные подходы и предлагается или ведение налоговых регистров, или налоговый учет на специальных субсчетах бухгалтерского учета. При этом учитывается вид предпринимательской деятельности и организация бухгалтерского учета у заказчика. В случае необходимости разрабатываются регистры налогового учета.

К наиболее часто применимым методам относятся методы анализа, синтеза, а также метод идентификации проблемы. Используя метод «мозгового штурма», зачастую можно получить искомое решение, помимо этого, при принятии тех или иных решений используется широкий спектр математических методов.

Качество оказанной услуги напрямую зависит от полноты и достоверности информации о деятельности организации. Вся информация должна исключать недостоверность, асимметрию и создавать возможность принимать рациональные решения экономического и финансового характера при выборе альтернативных вариантов, при этом выбор учитывает все факторы анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Если рассматривать налоговое консультирование как процесс, то он начинается прежде всего с детального анализа проблемы, представленной клиентом. А именно с изучения и анализа того, с чем имеет дело консультант в текущий момент, с прогнозирования будущего результата с учетом всех особенностей, детальной проработки действий, необходимых для его достижения, построения цепочки этих действий во времени. То есть перед налоговым консультантом стоит задача определить, какие именно действия в какой промежуток времени необходимо совершить, чтобы достигнуть поставленных клиентом целей.

Налоговое консультирование как процесс, начинается с анализа представленной проблемы клиентом, т. е. с анализа того, с чем имеет дело налоговый консультант на данный момент, с определения желательных характеристик будущего результата, детализации последовательности действий, необходимых для достижения желаемого результата, построения последовательности этих действий во времени (т. е. какие действия в какое время необходимо произвести для достижения поставленных целей).

В основе эффективного оказания услуги по налоговому консультированию лежит анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, применяемой системы налогообложения в момент оказания услуги, а также анализ предположительных изменений в финансово-хозяйственной деятельности организации и системе налогообложения, выполненный на основании достоверной информации, представленной организацией. Анализ позволяет выявить внутренние и внешние факторы, влияющие на функционирование и развитие организации и возможность своевременного реагирования на них во избежание их отрицательного действия.

Финансово-хозяйственная деятельность организации и система налогообложения непосредственно связаны друг с другом. Анализ финансово-хозяйственной деятельности позволяет получить необходимую информацию, выявить тенденции развития деятельности организации для проведения исследования системы налогообложения, определения влияния уплачиваемых налогов на финансовые потоки организации. Все это позволяет создавать более обоснованные и надежные планы, особенно на перспективу, и учесть при разработке учетной политики организации. В процессе реализации поставленной цели возникают проблемы различного рода, открываются дополнительные возможности, в результате чего возможно получение результатов, отличных от предполагаемых. Анализ позволяет выявить причины отклонений от запланированных результатов. При анализе проблемы клиента налоговый консультант может применять дедуктивный и индуктивный методы исследования.

Дедукция представляет собой логическое умозаключение от общего к частному, от общих суждений к частным или другим общим выводам. Дедуктивный метод исследования возникшей проблемы клиента предполагает изучение следствий, а затем причин. Например, анализ налога на прибыль предполагает сначала изучить состав налоговой базы (прибыль от текущей деятельности, прибыль от финансовой деятельности, наличие убытков и др.). Затем следует изучить структуру организации, установить наличие обособленных подразделений, определить структуру доходов и расходов и т. д.

Индукция напротив является логическим умозаключением от частных, единичных случаев к общему выводу, от отдельных фактов к обобщению.

ниям. Индуктивный метод предполагает изучение, например, видов доходов и расходов организации, влияние методов их оценки на налоговую базу по налогу на прибыль и НДС.

Налоговому консультанту сложно выбрать одно-единственное решение и предложить его заказчику, тем более если ситуация, за разрешением которой организация обратилась к консультанту, принесла значительные неприятности и возможное возникновение проблем со сбытом, и финансовыми потерями. В этом случае наиболее правильной мерой будет:

- обсуждение спорных вопросов для правильного выбора решения;
- исследовать возможные варианты выбора;
- рассмотреть варианты клиента и сравнить их с вариантами налогового консультанта;
- обсудить альтернативные варианты и определить наиболее приемлемые для организации;
- возражать против непринятия выбора;
- в случае непринятия варианта, наиболее оптимального по мнению консультанта, выслушать высказывания и доводы непринятия предложенного варианта решения;
- аргументированно показать последствия отказа от выбора решения, предложенного налоговым консультантом.

Метод изучения ситуации, сформулированной заказчиком налоговой консультации, зависит как правило от содержания самой ситуации и результата, ожидаемого заказчиком.

Такая консультация может быть разовой и может быть оформлены договором на разовую консультацию, в соответствии с правилами, установленными гражданско-правовыми нормами, изложенными в п. 2 ст. 779 ГК РФ. В данной статье прямо указано, что правила главы «Возмездное оказание услуг» применяются, в том числе и к консультационным договорам.

В предмете договора на разовую консультацию четко определяется вопрос (проблема) клиента. При невозможности указывается более общая формулировка, но в этом случае необходимо другим документом детализировать предмет консультации. В данном договоре участвуют две стороны – консультант и клиент, поэтому в договоре прописываются обязанности каждой из сторон, а также объем и содержание информации, предоставляемой клиентом консультанту. Договор на разовую консультацию может быть заключен в устной форме.

Ответственность за некачественную консультацию может наступить по общему правилу только в том случае, если клиент докажет факт того, что консультационная услуга оказана некачественно.

Кроме разовых консультационных услуг, консультант может осуществлять абонентное обслуживание клиентов на разнообразных условиях,

частичное ведение дел налогоплательщика, связанных с налогообложением, налоговое представительство и т. п. В этом случае оформляется абонентский договор.

Абонентский договор заключается на определенный период времени, в течение которого клиент имеет право получать консультации не только лично и устно, но и по телефону, а также получать письменные разъяснения.

В отличие от договора на разовую консультацию, абонентские договоры имеют следующие особенности:

– так как это договоры длящиеся, то необходимо иметь в виду, что, согласно п. 2 ст. 781 ГК РФ, в случае невозможности исполнения, возникшей по вине заказчика, услуги подлежат оплате в полном объеме, если иное не предусмотрено законом или договором возмездного оказания услуг;

– риск неисполнения договора по обстоятельствам, не зависящим от сторон, несет в соответствии с п. 3 ст. 781 ГК РФ заказчик, поскольку он обязан компенсировать исполнителю понесенные им расходы;

– существует возможность одностороннего отказа от исполнения договора обеими сторонами, правда, с соблюдением ряда условий, а именно:

– при отказе со стороны заказчика он обязан оплатить исполнителю фактически понесенные им расходы (п. 1 ст. 782 ГК РФ);

– при отказе со стороны исполнителя – последний компенсирует убытки заказчика (п. 2 ст. 782 ГК РФ). С практической точки зрения по таким договорам, так же как по разовым договорам, ответственность налоговых консультантов перед налогоплательщиками регулируется прежде всего договором между консультантом и клиентом.

Методы изучения вопросов налогового консультирования во многом зависят от объема информации, необходимой для выработки решений по вопросам заказчика, при этом формируется консультационный проект. Консультационный проект является ограниченным во времени целенаправленным комплексом мероприятий, предпринимаемых консультантом на установленных договором условиях, для разрешения проблем клиента в рамках законодательства.

### **3.2. Принятие решений по конкретным ситуациям в налогообложении**

В процессе профессиональной деятельности, связанной с необходимостью принимать решения, касающиеся деятельности конкретной организации, возникает множество вопросов по налогообложению осуществляе-

мых этой организацией хозяйственных операций. Руководитель организации самостоятельно либо, привлекая сотрудников, ежедневно принимает решения, касающиеся налогообложения текущих либо будущих финансово-хозяйственных операций. При этом часто целью принимаемых решений является поиск возможного снижения налоговой нагрузки. Пути решения многообразны, но все они опираются на особенности формирования налоговой базы по каждому налогу, уплачиваемому организацией.

Решения, принимаемые отдельным человеком, как правило, касаются только его самого. Решения, принимаемые руководителем организации или его сотрудниками, касаются группы лиц – сотрудников либо организации в целом. Следовательно, решения являются универсальной формой поведения как отдельной личности, так и социальных групп. Эта универсальность объясняется сознательным и направленным характером человеческой деятельности. Несмотря на универсальность решений, их принятие в процессе управления организацией существенно отличается от решений, принимаемых в частной жизни.

Таким образом, любому поступку индивида или действию коллектива предшествует принятое решение.

Характерной чертой любой ситуации, связанной с принятием решений, в том числе связанных с налогообложением, является наличие большого числа вариантов действий, из которых нужно выбрать наилучший. Выбор одного из вариантов действий и представляет собой решение.

Принятие решений – это составная часть любого процесса налогового консультирования. Необходимость принятия решений возникает на всех этапах процесса налогового консультирования, связана с каждой конкретной неточностью и (или) с совокупностью ряда неточностей налогового законодательства, аспектами финансовой деятельности организации и является ее квинтэссенцией.

Порой возникает необходимость принять решение по конкретной проблеме непосредственно самим налоговым консультантом, прежде чем советовать о тех или иных решениях клиентам. Поэтому так важно понять природу и сущность решений.

Обычно в процессе какой-либо деятельности возникают ситуации, когда человек или группа людей сталкивается с необходимостью выбора одного из нескольких возможных вариантов действия. Результат этого выбора и является решением. Решения, принимаемые в налоговом консультировании, имеют отличия:

– цели. Субъект управления принимает решение исходя не из своих собственных потребностей (хотя их влияние и играет определенную роль), а в целях решения налоговых проблем конкретной организации. Цель деятельности консультанта не должна противоречить целям организации.

– последствия. Частный выбор индивида сказывается на его собственной жизни и может повлиять на немногих близких ему людей. Специалист выбирает направление действий не только для себя, но и для организации в целом и ее работников, и его решения могут существенно повлиять на жизнь многих людей. Например, решение применять методы оптимизации уплаты налогов в бюджет может привести либо к улучшению финансовых возможностей организации и экономическому развитию организации в целом, либо к необходимости уплатить недоимку в бюджет, которая при осуществлении рискованных операций может быть значительной, в отдельных случаях – к ликвидации организации.

– разделение труда. Если в частной жизни человек, принимая решение, как правило, сам его и выполняет, то в организации существует определенное разделение труда: одни работники (руководитель, специалисты) заняты решением возникающих проблем и принятием решений, а другие (исполнители) – реализацией уже принятых решений.

– профессионализм. В частной жизни каждый человек самостоятельно принимает решения в силу своего интеллекта и опыта. В управлении налогообложением организации принятие решений – гораздо более сложный, ответственный и формализованный процесс, требующий профессиональной подготовки. Далеко не каждый работник организации, а только специалист, обладающий определенными профессиональными знаниями и навыками, наделяется полномочиями самостоятельно принимать определенные решения.

Рассмотрев эти отличительные особенности принятия решений в организациях, можно дать следующее определение решения: решение – это выбор альтернативы, осуществленный специалистом в рамках его полномочий и компетенции и направленный на достижение целей организации.

В процессе управления организацией принимается огромное количество самых разнообразных решений, обладающих различными характеристиками. Тем не менее существуют некоторые общие признаки, позволяющие это множество определенным образом классифицировать по следующим признакам.

В зависимости от повторяемости проблемы, требующей решения, все решения можно подразделить на традиционные, неоднократно встречавшиеся ранее в практике налогообложения, когда необходимо лишь сделать выбор из уже имеющихся альтернатив, и нетипичные, нестандартные решения, когда их поиск связан, прежде всего, с генерацией новых альтернатив.

Принятие решения может преследовать собственную, самостоятельную цель или же быть средством достижения цели более высокого порядка. В соответствии с этим решения могут быть стратегическими или тактическими.

Реализация решения может потребовать нескольких часов, дней или месяцев. Если между принятием решения и завершением его реализации пройдет сравнительно короткий срок – решение *краткосрочное*. В то же время все более возрастает количество и значение *долгосрочных, перспективных* решений, результаты, осуществления которых могут быть удалены на несколько лет.

Большинство решений, связанных с налогообложением, в процессе их реализации, так или иначе, поддается корректировке с целью устранения каких-либо отклонений или учета новых факторов, то есть являются корректируемыми. Вместе с тем имеются и решения, последствия которых необратимы.

В зависимости от степени полноты и достоверности информации, которой располагает налоговый консультант, решения могут быть детерминированными (принятыми в условиях определенности) или вероятностными (принятыми в условиях риска или неопределенности). Эти условия играют чрезвычайно важную роль при принятии решений, поэтому рассмотрим их более подробно.

Детерминированные решения принимаются в условиях определенности, когда руководитель организации располагает практически полной и достоверной информацией в отношении решаемой проблемы, что позволяет ему точно знать результат каждого из альтернативных вариантов выбора. Такой результат только один, и вероятность его наступления близка к единице.

Примером детерминированного решения может быть расчет возможной суммы налога на прибыль за конкретный налоговый или отчетный период и выбор возможных инструментов доходности организации.

Специалист, принимая решение об инструментах доходности, может выбрать в качестве инструмента инвестирования свободных денежных средств облигации федерального займа, с постоянным купонным доходом (ОФЗ-ПД), так как организация получит фиксированный доход. Указанный доход подлежит включению в состав внереализационных доходов организации в целях налогообложения прибыли, а значит, представляется возможным определить сумму налога на прибыль и заранее предусмотреть наличие средств, необходимых для его уплаты.

Принимая решение о запуске в производство определенного изделия, руководитель может точно определить (по крайней мере на ближайшую перспективу) уровень издержек производства (ставки арендной платы, стоимость материалов и рабочей силы могут быть рассчитаны довольно точно), а следовательно, можно рассчитать сумму налога на прибыль организаций, которую необходимо будет уплатить своевременно.

Вместе с тем лишь немногие решения принимаются в условиях определенности. Большинство решений являются вероятностными: вероятность

изменения и уточнения в области налогообложения велика, а также трактовка тех или иных норм налогового законодательства налоговыми органами зачастую не совпадает с выработанной позицией налогоплательщика.

Вероятностными называются решения, принимаемые в условиях риска или неопределенности. К решениям, принимаемым в условиях риска, относятся такие, результаты которых не являются определенными, но вероятность каждого результата известна. Вероятность определяется как степень возможности свершения данного события и изменяется от 0 до 1. Сумма вероятностей всех альтернатив должна быть равна единице. Вероятность можно определить математическими методами на основе статистического анализа опыта данных.

Вероятность, считанная на основе информации, позволяющей сделать статистически достоверный прогноз, называется объективной.

В ряде случаев организация не располагает достаточно точной информацией для объективной оценки вероятности возможных событий. В таких ситуациях руководителям поможет опыт, который подсказывает, что именно может произойти с наибольшей вероятностью. В этих случаях оценка вероятности является субъективной.

В налоговом консультировании специалист, принимающий решение, обязан учитывать уровень риска как важнейший фактор принятия решений.

Лицом, осуществляющим выбор из имеющихся альтернатив окончательного решения, может быть один человек, и это решение будет единоличным. Однако в современной практике налогового консультирования все чаще встречаются сложные ситуации и проблемы, решение которых требует всестороннего, комплексного анализа, то есть участия группы налоговых консультантов и специалистов. Такие групповые или коллективные решения называются коллегиальными. Усиление профессионализации и углубление специализации приводят к широкому распространению коллегиальных форм принятия решений. Необходимо также иметь в виду, что определенные решения законодательно отнесены к группе коллегиальных. Так, определенные решения в акционерном обществе (о выплате дивидендов, распределении прибыли и убытков, совершении крупных сделок, избрании руководящих органов, реорганизации и др.) отнесены к исключительной компетенции общего собрания акционеров. Коллегиальная форма принятия решений, разумеется, снижает оперативность управления и «размывает» ответственность за его результаты, однако препятствует допущению грубых ошибок и злоупотреблениям и повышает обоснованность выбора.

По способу фиксации решения в области налогового консультирования могут быть разделены на фиксированные или документированные (то есть оформленные в виде какого-либо документа – приказа, распоряжения, письма и т. п.), и недокументированные (не имеющие документальной

формы, устные). Большинство решений в области налогового консультирования оформляется документально. Мелкие несущественные решения, а также решения, принятые в чрезвычайных, острых, не терпящих промедления ситуациях, могут и не фиксироваться документально.

По уровню инстанции, в зависимости от того, в какой руководящей инстанции они принимаются, решения бывают высшего, среднего или низшего уровня.

По решаемым задачам различают информационные, организационные и оперативные решения.

Информационные решения имеют целью оценить получаемую информацию, ответить на вопрос: «Что – правда?». Организационные решения призваны установить необходимую структуру управления, ответить на вопрос: «Каким быть?». Оперативные решения есть решения действия и отвечают на вопрос «Как действовать?».

Метод разработки решения. Некоторые решения, как правило, типичные, повторяющиеся, могут быть с успехом формализованы, то есть приниматься по заранее определенному алгоритму. Другими словами, формализованное решение – это результат выполнения заранее определенной последовательности действий. Например, при планировании финансовых потоков, необходимо учитывать суммы налогов, подлежащих перечислению в бюджет.

Формализация принятия решений повышает эффективность налогообложения в результате снижения вероятности ошибки и экономии времени: не нужно заново разрабатывать решение каждый раз, когда возникает соответствующая ситуация. Поэтому руководство организаций часто формализует решения для определенных, регулярно повторяющихся ситуаций, разрабатывая соответствующие правила, инструкции и нормативы. В то же время в процессе финансово-хозяйственной деятельности организации часто встречаются новые, нетипичные ситуации и нестандартные проблемы, которые не поддаются формализованному решению. В таких случаях большую роль играют интеллектуальные способности, талант и личная инициатива специалистов. Конечно, на практике большинство решений занимает промежуточное положение между этими двумя крайними точками, допуская в процессе их разработки как проявление личной инициативы, так и применение формальной процедуры. Конкретные методы, используемые в процессе принятия решений, будут рассмотрены далее.

По методам обоснования решения бывают аналитические, статистические, математического программирования и игровые.

По принципам выработки решений они делятся на алгоритмические и эвристические. Обоснование алгоритмических решений производится по определенным правилам – алгоритмам. Эти решения вырабатывают, используя строгую формализацию.

Эвристические решения выполняются неформальным, творческим путем, без каких-либо строгих правил.

*Алгоритмическое решение* представляет собой итеративный процесс с широко варьирующей эффективностью. Важнейшими элементами этого процесса являются четыре точки решения, в которых используются следующие вопросы:

- может ли быть решена полная проблема?
- является ли предлагаемое решение возможным полным решением?
- убедительно ли показывают результаты проверки возможность полного решения?
- подтверждают ли результаты проверки полное решение?

Решение, формируемое в третьей точке, может рассматриваться как выбор, следующий за результатом решения во второй точке, могущим принимать значения «да» или «нет». Хотя частичное решение является полезным, предполагается, что полное решение более желательно, так как частичное решение может быть нежизненным.

Каждая точка решения есть подсистема управления с помощью обратной связи, состоящая из известных компонент – модели выхода, проверки соответствия и модели воздействия.

Модель выхода – устройство, позволяющее поддерживать в осмысленном, взаимосвязанном порядке цели, принуждающие связи и критерий действия системы, а также хранить и обновлять их.

Проверка соответствия – устройство для обработки информации, описывающей выход системы относительно информации модели входа.

Модель воздействия – устройство для рассмотрения априори вероятного результата вмешательства в действие системы.

Результат действия системы есть выход, который вводится в процесс управления. Нарушение последовательности в нахождении частичного и полного решений может стать причиной того, что частичное, но удовлетворительное, решение будет потеряно. Чтобы гарантировать согласие между частичным и полным решением, критерии должны быть непротиворечивыми. Каждая точка решения принадлежит ветви итеративного процесса, обработки данных проблемы, обращающихся по его последовательным этапам.

Результат решения в каждой точке может иметь два значения, определяющих дальнейший ход исследования.

Процесс в первой точке решения преобразует проблему в ответ, который может иметь одно из двух значений: проведите проверку частичного решения (результат которой, в свою очередь, может (или не может) указать на возможность полного решения) или проведите проверку полного решения. Каждая из этих проверок может давать или положительные, или отри-

цательные ответы. Если полное решение невозможно, ветвь с отрицательным ответом ведет к альтернативному решению; ветвь с положительным ответом открывает путь для атаки на полную проблему. При проверке полного решения сторона с отрицательным ответом указывает на необходимость новых гипотез и повторной попытки решения проблемы. На стороне с положительным ответом решение является конечным, хотя здесь могут проводиться последующие действия.

Проверка частичного или полного решений возникает как одно из требований процесса решения проблемы. Такие проверки конструируются для измерения степени соответствия полученного решения ожидаемому решению.

Важную роль в решении проблем управления сыграло бурное развитие кибернетики и ее составных частей, особенно теории исследования операций. Были разработаны и внедрены в практику специальные математические методы, помогающие определять количественные данные для принятия наиболее целесообразных решений. Большое развитие получили электронные вычислительные машины, на которые стали перекладывать значительную часть трудоемкой формальной умственной деятельности человека. Сочетание математических методов с возможностями по их реализации на электронных вычислительных машинах позволило существенно повысить эффективность управления в целом ряде областей человеческой деятельности.

Однако в некоторых областях бывает трудно, а иногда невозможно построить более или менее точную и полную математическую модель исследуемого процесса, например, какой-либо операции. При этом всякое упрощение такого процесса, его идеализация, попытка абстрагироваться с целью последующего использования адекватного математического аппарата часто выхолащивают сущность исследуемого процесса, и тем самым снижается ценность результата.

Между тем человек, встречаясь в своей практике с подобными задачами, решает их без применения сложных вычислительных средств, даже при отсутствии нужного количества исходных данных. Не всегда это решение достаточно эффективно и обоснованно, однако в ряде случаев оно оказывается лучше, чем решение той же задачи, получаемое на ЭВМ с помощью алгоритмических методов и основанное на идеализированных схемах исследуемого процесса.

Возник вопрос о преодолении разрыва между способностями лица, принимающего решение, к решению сложных задач и ограниченными возможностями кибернетических моделей, предназначенных для обеспечения его количественными данными в процессе подготовки и принятия оптимального решения.

В этой связи в последнее время внимание вновь обращено на эвристику. Эвристическое решение (метод) состоит в том, что в зависимости от ситуации налоговый консультант путем ряда вопросов, поставленных перед собой, если он сам принимает решение по сложным проблемам, или перед клиентом, наводит клиента на решение проблемы. В настоящее время с помощью эвристического метода решаются такие задачи, которые требуют не только определенных, прочно усвоенных знаний и умений, но и догадки, выдумки, сообразительности. Иными словами, эвристика изучает методы и приемы, применяемые в процессе творческой деятельности.

Часто эвристические приемы решения задач противопоставляются алгоритмам, то есть четкой последовательности действий, которые гарантируют получение решения, если точно следовать всем этапам и предписаниям алгоритма. Эвристические приемы в большинстве случаев применяются тогда, когда алгоритм неизвестен, и в этом одно из их преимуществ. Но даже при наличии алгоритма использование эвристических приемов может привести к более быстрому решению.

В процессе выработки и принятия решения в налоговом консультировании участвуют как объективный, так и субъективный факторы, выступающие в диалектическом единстве.

Объективный фактор – это существующее налоговое законодательство, тенденции его изменения, анализ судебной практики и принимаемые ненормативные акты. Субъективными факторами являются талант, интуиция, опыт, профессиональные знания в области налогового законодательства, особенности мышления, эрудиция, воля лица, принимающего решение. Субъективный фактор формируется из объективных условий, определяется ими, и в свою очередь, оказывает активное обратное влияние.

Каждая ситуация принятия решения является единственной, но опирающейся на определенные общие закономерности, познаваемые в процессе обучения и в ходе предыдущего опыта. Особый вес приобретает субъективный фактор в условиях принятия решения при неопределенности и неполных данных обстановки, что чаще всего бывает в налоговом законодательстве.

В изучении субъективных факторов важную роль играют психологические исследования, особенно достижения экспериментальной психологии. Такие исследования показали, что деятельность лица, принимающего решение, позволяющая ему успешно справляться с теми или иными проблемными ситуациями, чрезвычайно разнообразна. Она зависит и от характера встречающихся задач, и от наличия у решающего определенного опыта, навыков в отношении этих задач, и от умения использовать весь арсенал методов (в том числе логических и математических) и средств (вычислительной техники), помогающих обоснованию наиболее целесообразного решения.

Для психологического анализа свойств лица, принимающего решение, необходимо установить общие и индивидуальные черты его характера.

Общими чертами являются целеустремленность, память, структура познавательной деятельности, наличие определенных правил (стратегии) при выборе альтернативы. Индивидуальные черты – это творческие способности.

Целеустремленность – важнейшая черта лица, принимающего решение, связанная с достижением цели. Целью является результат, который оно стремится получить, ибо представляет для него определенный интерес, например, полезность. Целеустремленное лицо отличается от нецелеустремленного некоторыми возможностями:

- создавать подцели, образующие иерархическую структуру;
- выбирать средства и методы, соответствующие данной задаче;
- возвращаться к конкретному решению в случае его прерывания;
- избегать повторения благодаря наличию долго- и кратковременной памяти и пр.

Индивидуальные черты лица, принимающего решения, связанные с риском, включают такие свойства, как оригинальность мышления (например, инверсионное мышление), потребность в самоутверждении, независимость характера, самостоятельность, агрессивность, эгоизм, экстравагантность или интравертность, уровень тревоги и др.

Большинство психологов считает, что склонность к риску или его отрицание в общем случае не является свойством личности. Отношение к риску определяется главным образом условиями обстановки или некоторыми индивидуальными особенностями лица, принимающего решение.

Психические свойства включают качества ума (способности), устойчивые особенности волевой сферы (характер), закрепившиеся качества чувств (темперамент).

Итак, модель (система) ситуации строится на основе обнаружения у элементов признаков и установления связи между ними. В процессе выработки решения одна за другой создаются различные модели ситуации. Это последовательное построение человеком оперативно-информационных моделей также характеризует внутреннее содержание эвристической деятельности.

Лицо, принимающее решение, в процессе выработки и принятия решения оценивает каждый элемент окружающей обстановки в отдельности и затем определяет их взаимовлияние, строит в уме динамичную модель предстоящих действий, в которой связывает эти элементы воедино и представляет, к каким изменениям общей ситуации может привести то или иное решение.

Решение лица, принимающего решение, выражает своеобразную оперативно-информационную модель предстоящих действий. А если это так, то принятие решения – наиболее яркий пример эвристической деятельности человека.

Рассмотрев сущность решения и его основные характеристики, перейдем к изучению технологии принятия решений.

Существует множество теорий принятия решений.

Выбор наилучших способов действий в условиях неполной информации, недостаточной ясности окружающей обстановки и пр. – один из наиболее распространенных видов решений, принимаемых в налоговом консультировании. Принятие решений в неопределенной обстановке связано с неизбежным риском. Большинство серьезных решений, сопряженных с риском, не может быть принято интуитивно, исходя лишь из предшествующего опыта и здравого смысла. Попытки выработки решений на глаз сплошь и рядом оканчиваются неудачами. Требуются научные основы их выработки.

В настоящее время существует большое количество научных дисциплин, посвященных принятию решений (математическое программирование, теория игр, теория статических решений, теория автоматического управления, исследование операций, кибернетика и др.). Некоторые специалисты в этот перечень включают и системный анализ. Перечисленные дисциплины занимаются рассмотрением проблем принятия решений в отношении объектов управления различной природы и в различных условиях существования. В этом смысле их можно считать составными частями единой научной дисциплины – теории принятия решений.

Однако многие авторы работ и монографий считают теорию принятия решений составной частью той или иной дисциплины. И чаще всего – исследования операций.

Под операцией понимается всякое мероприятие (система действий), объединенное единым замыслом и направленное к достижению какой-то цели.

В теории исследования операций полезность или выгода оценивается по критерию эффективности.

Теорию решений, опирающуюся на исследование операций, иногда называют теорией рациональных решений.

Вместе с тем для анализа задач, связанных с риском, одних рациональных методов оказывается недостаточно. Наряду с математическими расчетами на принимаемое решение оказывают весьма существенное влияние и обстоятельства, неподдающиеся строгому математическому анализу, например, отношение руководителя к своему выбору. Эти важнейшие обстоятельства остаются за рамками непосредственных вычисле-

ний и относятся к сфере психологии. Поэтому в последнее время совместно с теорией рациональных решений применяют также психологическую теорию решений.

Одним из направлений развития теории принятия решений является использование положений теории полезности.

Реализация любого решения всегда связана с определенными материальными затратами, например, денежными, трудовыми и т. п., которые можно выразить в количественной форме. Но реализация решения иногда вызывает и другие не менее важные потери, которые не имеют количественного выражения: потери времени, снижение авторитета руководителя, нарушение контактов в коллективе и др.

Теория полезности предусматривает, что результаты какого-либо решения измеряются одним приведенным показателем, называемым полезностью. Полезность рассматривают как некоторого рода обобщенные потери или выигрыш, когда все ценности приведены к одной шкале. На этой шкале можно найти точку, отвечающую определенному событию или исходу. Полезность измеряют в произвольных единицах, называемых единицами полезности, которые можно связать с какими-либо другими единицами, например, денежными. Эта связь и определяет величину полезности для каждого лица, принимающего решение. При принятии решения в условиях риска человек выбирает тот вариант, который максимизирует полезность в его понимании.

Относительные полезности для каждого лица являются измеримыми, а абсолютные – нет. Человек может принять произвольные значения полезности, при этом функция полезности определяется в соответствии со следующим правилом: если человек, принимающий решение, безразличен к выбору между двумя вариантами, то ожидаемая полезность обоих вариантов считается одинаковой.

В процессе принятия решения руководитель обычно учитывает установленную им для себя относительную важность различных результатов решений. В некоторые решения входят одновременно количественные и качественные оценки значимости. В таких случаях при сопоставлении вариантов решений необходимо использовать некоторую эквивалентность между оценками, хотя такая эквивалентность и не устанавливается точно.

Теория принятия решений сопровождается определенной технологией принятия решений.

Наилучший вариант действий, обеспечивающий максимальную эффективность, принято называть оптимальным (по заданному критерию), а процесс поиска этого варианта – оптимизацией. Варианты действий, эффективность которых близка к оптимально возможной в конкретных усло-

виях, называют рациональными или целесообразными (допустимыми). Человек всегда стремится найти оптимальный или хотя бы близкий к нему хороший (рациональный) вариант.

Любое решение всегда касается одновременно нескольких целей. Это объясняется тем, что ресурсы, находящиеся в распоряжении организации, всегда ограничены. Оптимизация налоговой базы по какому-либо налогу может привести к увеличению налоговой базы по другому налогу или оптимизация в области налогообложения в целом может потребовать создания такого количества документов, что время, затраченное на их подготовку и средства на оплату труда работников, занятых оформлением документов, превысит эффект от внедрения таких решений.

Под технологией принятия решений следует понимать состав и последовательность процедур, приводящих к решению проблем организации, в комплексе с методами разработки и оптимизации альтернатив.

Для руководителя принятие решений не является самоцелью. Главное, что должно заботить специалиста, – не сам выбор альтернативы, а решение определенной проблемы. Для этого очень часто требуется не единичное решение, а определенная последовательность решений и, главное, их осуществление. Поэтому решение – это не одномоментный акт, а результат процесса, развивающегося во времени и имеющего определенную структуру. Исходя из этого, можно дать следующее определение этого процесса.

Процесс принятия решений – это циклическая последовательность действий субъекта управления, направленных на разрешение проблем организации и заключающихся в анализе ситуации, генерации альтернатив, принятии решения и организации его выполнения.

Следует отметить, что схема эта – идеализированная модель, так как реальные процессы принятия решений вследствие разнообразия организаций, ситуаций и проблем, требующих решения, как правило, от нее отличаются, то есть фактически структура процесса принятия решений во многом определяется ситуацией и решаемой проблемой.

Процесса принятия управленческих решений сложен и включает множество методов.

Анализ ситуации. Для возникновения необходимости принять решение нужен сигнал о внешнем или внутреннем воздействии, вызвавшем или способном вызвать отклонение от заданного режима функционирования системы, то есть наличие какой-либо ситуации. Поэтому одним из важнейших условий принятия правильного решения является анализ ситуации.

Анализ ситуации, связанной с налогообложением, требует сбора и обработки информации. Этот этап выполняет функцию восприятия организацией внешней и внутренней среды, при этом собираются только те факты,

которые соответствуют критериям оптимальности, выбранным предварительно для принятия оптимального решения. Данные о состоянии основных факторов внешней среды и положении дел в организации поступают к налоговым консультантам и специалистам, которые классифицируют, анализируют информацию и сравнивают реальные значения контролируемых параметров, критериев с запланированными или прогнозируемыми, что в свою очередь, позволяет им выявить проблемы, которые следует решать.

Идентификация проблемы. Первый шаг на пути решения проблемы – ее определение или диагноз, полный и правильный. Правильно сформулировать проблему – значит, наполовину решить ее.

Существуют два взгляда на сущность проблемы. С одной стороны, проблемой считается ситуация, когда поставленные цели не достигнуты или существует отклонение от заданного уровня (например, главный бухгалтер может установить, что размер уплачиваемого налога больше запланированного). С другой стороны, проблемой следует рассматривать также и потенциальную возможность оптимизации налогообложения. Объединяя оба эти подхода, будем понимать под проблемой расхождение между желаемым и реальным состояниями управляемого объекта.

Выявление и формулировка проблемы – весьма сложная процедура. Дело в том, что в момент своего возникновения многие важнейшие проблемы слабо структурированы, то есть не содержат очевидных целей, альтернативных путей их достижения, представления о затратах и эффекте, связанных с каждым из вариантов. Доведение этих проблем до количественной определенности (структурирование) требует от руководителей не только знаний и опыта, но и таланта, интуиции, творческого подхода.

Прежде чем рассматривать возможные варианты решения возникшей проблемы, руководителю необходимо определить показатели, по которым будет производиться сравнение альтернатив и выбор наилучшей. Такие показатели принято называть критериями выбора. Например, принимая решение о приобретении нового оборудования, можно ориентироваться на критерии цены, производительности, эксплуатационных расходов, эргономичности и т. п. В случае принятия решения о приеме на работу нового работника критериями выбора среди кандидатов могут быть образование, опыт работы, возраст, личные качества.

Следующий этап – разработка набора альтернативных решений проблемы. В идеале желательно выявить все возможные альтернативные пути решения проблемы, только в этом случае решение может быть оптимальным. Однако на практике руководитель не располагает (и не может располагать) такими запасами знаний и времени, чтобы сформулировать и оценить каждую возможную альтернативу. Менеджеры хорошо понимают, что поиск оптимального решения очень труден, занимает много времени и до-

рого стоит, поэтому они ищут не оптимальный, а достаточно хороший, приемлемый вариант, позволяющий снять проблему. Помогают отсеять заранее непригодные альтернативные критерии выбора, определенные на предыдущем этапе.

Наряду с ситуацией, когда варианты решения проблемы заранее известны или обнаруживаются без особых трудностей, часто возникают ситуации, при которых решаемая проблема не встречалась раньше, то есть возможные альтернативы неизвестны, и их необходимо предварительно сформулировать. В таких случаях весьма полезны коллективное обсуждение проблемы и генерирование альтернатив.

Выбор альтернативы. Разработав возможные варианты решения проблемы, их необходимо оценить, то есть сравнить достоинства и недостатки каждой альтернативы и объективно проанализировать вероятные результаты их реализации. Для сопоставления вариантов решения необходимо иметь стандарты или критерии, по которым их можно сравнивать. С их помощью и производится выбор наилучшей альтернативы.

Необходимо отметить, что поскольку выбор осуществляется, как правило, на основе нескольких, а не одного критерия, он всегда носит характер компромисса. Кроме того, при оценке возможных вариантов решения руководитель фактически имеет дело с прогнозными оценками сравниваемых величин, а они всегда вероятностные. Поэтому очень важно учитывать фактор риска, то есть определять вероятность осуществления каждой альтернативы. Учет фактора риска приводит к пересмотру самого понятия наилучшего решения: им является не тот вариант, который максимизирует или минимизирует некоторый показатель, а тот, который обеспечивает его достижение с наиболее высокой степенью вероятности.

Согласование решения. В современных системах управления в результате разделения труда сложилось положение, при котором подготавливают, вырабатывают решение одни работники организации, принимают или утверждают – другие, а выполняют – третьи. Иначе говоря, руководитель часто утверждает и несет ответственность за решение, которого не разрабатывал; специалисты, готовившие и анализировавшие решение, не участвуют в его реализации, а исполнители не принимают участия в подготовке и обсуждении готовящихся решений. Принятие управленческих решений в организации довольно часто ошибочно рассматривается как индивидуальный, а не групповой процесс. Между тем, хотя основные этапы принятия решения организациями и отдельными людьми совпадают, формирование решений в организации существенно отличается от индивидуального принятия решения. Именно организация, а не отдельный руководитель должна реагировать на возникающие проблемы. И не один руководитель, а все работники организации должны стремиться к повышению эффективности ее работы. Конечно, менеджеры выбирают курс для организации, но,

чтобы решение было реализовано, необходимы совместные действия всех работников организации. Поэтому в групповых процессах принятия решений весьма существенную роль играет стадия согласования.

В идеальном случае исполнители действуют в соответствии с решениями менеджеров. Однако практика далека от идеала – так происходит совсем не всегда. Признание решения редко бывает автоматическим, даже если оно явно хорошее. Поэтому руководитель должен убеждать в правильности своей точки зрения, доказывать работникам, что его решение несет выгоду и организации, и отдельным ее членам. Практика показывает, что вероятность быстрой и эффективной реализации значительно возрастает, когда исполнители имеют возможность высказать свое мнение по поводу принимаемого решения, внести предложения, замечания и т. п. Тогда принятое решение принимается как свое, а не навязанное «сверху». Поэтому лучший способ согласования решения состоит в привлечении работников к участию в процессе его принятия. Разумеется, что способ не надо абсолютизировать: встречаются ситуации, когда это невозможно или нерационально, и менеджер вынужден принимать решение единолично, не прибегая к обсуждениям и согласованиям, но надо помнить, что систематическое игнорирование мнения подчиненных ведет к авторитарному стилю руководства.

Процесс решения проблемы не заканчивается выбором альтернативы: для получения реального эффекта принятое решение должно быть реализовано. Именно это и является главной задачей данного этапа.

Для успешной реализации решения необходимо определить комплекс работ и ресурсов, исполнителей и сроки, то есть предусмотреть, кто, где, когда и какие действия должен предпринять, и какие для этого необходимы ресурсы. Если речь идет о достаточно крупных решениях, это может потребовать разработки программы реализации решения. В ходе осуществления этого плана руководитель должен следить за тем, как выполняется решение, в случае необходимости оказывать помощь и вносить определенные коррективы.

Задача заключается в том, чтобы из множества целей (методов), которые могут быть достигнуты при имеющихся ресурсах, выбрать наиболее предпочтительное их сочетание (очень сложная проблема!) и одновременно найти наилучшие способы достижения этих целей. Следовательно, чтобы принять наилучшее решение, надо уметь произвести объективную оценку всех «за» и «против» каждого из возможных вариантов действий. Если вариантов много, то оценить каждый из них не представляется возможным. Надо найти такой способ отбора вариантов для подробного рассмотрения и анализа, который бы обеспечил исключение заведомо нерациональных вариантов действий.

Таким образом, проблема нахождения наилучшего решения состоит из двух частей. Сначала из множества вариантов надо выбрать рациональные, а затем из сравнительно небольшого числа (5–9) рациональных вариантов – наилучший.

Итак, объектом лица, принимающего решение, должны стать три цепочки:

- 1) цели – объективная оценка их – принятие оптимального решения;
- 2) способы достижения целей – их объективная оценка – принятие оптимального решения;
- 3) способы использования ресурсов (люди, материальные средства, время, деньги, энергия,) – объективная оценка – принятие оптимального решения.

В основе этих цепочек лежит сравнение разных элементов и выбор оптимальных. Сравнительная оценка, как правило, должна проводиться по соответствующему признаку – критерию.

Итак, при принятии решений надо учитывать:

- множество целей;
- возможные средства и способы действий, обеспечивающих достижение целей;
- различные условия обстановки, которые могут существовать при проведении действий.

Это возможно, если решения руководителей всех уровней и лиц, принимающих решения, станут качественными в широком смысле этого слова.

Качество решения зависит прежде всего, от компетентности налогового консультанта, но также и от руководителей, принимающих решение, глубины знания каждым своего дела, опыта управления.

Необходимость того или иного решения обычно связана с возникновением какой-то проблемы. Поэтому, прежде чем принять решение, требуется выявить суть возникшей проблемы. Если стоит не одна, а целый комплекс проблем, то в этом случае специалист должен определить степень их важности и последовательность решения, указать, какими из них будет заниматься сам, а какие относятся к компетенции заместителей, начальников служб и подразделений.

Классификация проблем, выделение среди них главных и второстепенных во многом определяется взглядом на эти проблемы самого руководителя, его стилем работы, пониманием им целей, стоящих перед организацией, путей и методов их достижения.

Контроль и проверка исполнения принятых решений – важнейшая часть организаторской работы. Это – дело каждого хозяйственного руководителя и лица, принимающего решение, каждого отдела, каждой организации.

Принятие оптимальных решений – актуальнейшая и в то же время сложнейшая задача человеческой деятельности. Одна из трудностей – существование отрицательных факторов, сопровождающих процесс принятия решений. Возможными негативными факторами, сопровождающими процесс принятия решения, являются:

1) фактор предвзятости – все, что сделано не нами, плохо;

2) фактор подмены действительного желаемым. Он проявляется обычно как невнимание к трудностям и нерешенным проблемам. При этом лицо, принимающее решение, стремится поддержать свой авторитет как человека знающего, способного справиться с любыми трудностями: возникает неоправданный оптимизм, самообман. В итоге приходится маскировать или скрывать свои недостатки;

3) фактор перестраховки: заказчик предъявляет невыполнимые требования при современном уровне развития науки, техники и технологии, а исполнитель отказывается иногда выполнять даже разумные требования заказчика;

4) фактор принятия половинчатых решений. Такие решения возникают, например, в ситуации, когда выделяются ресурсы, явно недостаточные для результативных научных исследований, но вполне достаточные для защиты от возможных обвинений;

5) фактор эгоцентризма проявляется в агрессивном стремлении достичь какой-либо узкой цели, носящей, как правило, личный характер. Это приводит к противоречию с общей целью организации.

Для уменьшения влияния отрицательных факторов на процесс принятия оптимальных решений предлагаются следующие фильтры для вредных суждений и эмоций:

– ясная формулировка цели, задачи, проблемы. Плохо, когда решаемые цели ошибочны или слишком узки. Представляется важным, что любая формулировка крупной проблемы или задачи требует постоянного пересмотра в связи с появлением новых фактов, рождающихся в результате социального и научно-технического прогресса;

– глубокое и всестороннее знание фактов. При этом частыми ошибками являются то, что не все существенные факторы приняты во внимание (часто качество сводится к надежности, а надежность – к безотказности) и (или) проанализированы не все возможные исходы решений;

– понимание (а это есть всегда результат синтеза) всеми без исключения всех сторон проблемы. Способность понятно излагать сложные вопросы означает, что они четко поставлены и сформулированы.

Даже после того как решение окончательно введено в действие, процесс принятия решений не может считаться полностью завершенным, так

как необходимо еще убедиться, оправдывает ли оно себя. Этой цели и служит этап контроля, выполняющий в данном процессе функцию обратной связи. На этом этапе производятся измерение и оценка последствий решения или сопоставление фактических результатов с теми, которые руководитель планировал получить.

Срок его эффективного действия можно считать равным периоду относительного постоянства проблемной ситуации. За его пределами решение может перестать давать эффект и даже превратиться в свою противоположность – не способствовать решению проблемы, а обострять ее. В связи с этим основная задача контроля – своевременно выявлять убывающую эффективность решения и необходимость в его корректировке или принятии нового решения. Кроме того, осуществление этого этапа является источником накопления и систематизации опыта в принятии решений.

#### **4. ИЗУЧЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ В НАЛОГОВОМ КОНСУЛЬТИРОВАНИИ**

Нередко у клиентов налоговых консультантов возникают вопросы, которые прямо не урегулированы налоговым законодательством и/или по которым не сформирован однозначный подход к их налогообложению в правоприменительной практике и разъяснениях государственных органов (например, обложение налогом на прибыль организаций и НДС при изъятии земельных участков для государственных или муниципальных нужд, применение льготы в отношении энергоэффективного оборудования и т. д.). В такой ситуации клиенты заинтересованы в том, чтобы сформировать обоснованную позицию об обложении / не обложении соответствующей хозяйственной операции в целях снижения потенциального налогового риска (недоимка, штраф и пени). В такой ситуации перед налоговым консультантом стоит важная задача – выбрать ту позицию, применение которой сопряжено с наименьшими налоговыми рисками и посоветовать ее своему клиенту.

Хорошая судебная практика по налоговым спорам открывает широкие возможности по ведению разбирательств и принятию взвешенного обоснованного решения по делу. В этой связи немаловажное значение в практике налогового консультирования отводится анализу правоприменительной практики, разъяснений государственных органов власти, доктрин и формирование на этой основе обоснованной позиции в решении вопроса, по которому обратился клиент. Каждый налоговый консультант должен уметь определять нормативную силу тех или иных разъяснений и уметь правильно соотносить риски и возможности применения того или иного письма или судебного решения.

Данная глава учебного пособия посвящена вопросам изучения судебной практики по налоговым спорам и ее применение при принятии решений по вопросам налогового консультирования.

Вполне очевидно, что при принятии решения налоговый консультант может найти необходимую норму законодательства и принять решение, следуя этой норме. Однако принятие взвешенного и обоснованного решения, не влекущего высоких налоговых рисков, требует изучения далеко не одной нормы, а также анализа и обобщения судебной практики. Во многом подбор материалов судебной практики зависит от того, кто является клиентом налогового консультанта. Если налоговый спор связан с предпринимательской деятельностью, то налоговому консультанту следует обращаться в картотеку арбитражных дел; если одной из сторон спора является физическое лицо – то налогового консультанта будет интересовать практика судов общей юрисдикции.

Стоит заметить, что в рамках оказания услуг по налоговому консультированию недостаточно найти материалы по аналогичному делу. Нередко судьи по одной категории дел выносят совершенно разные решения исходя из своего видения. С этой точки зрения более правильным видится подход обобщения судебной практики по налоговым спорам, что позволяет принимать более взвешенные решения о перспективах судебного дела.

ФНС РФ периодически размещает обзоры судебной практики по налоговым спорам, которые позволяют налогоплательщикам понимать позицию судов в спорной ситуации, а также выступают весомым аргументом и доказательством на каждом из этапов спора с налоговым органом. Однако использовать такие обзоры в практике налогового консультирования не в полной мере целесообразно, поскольку рассмотрение любого налогового спора требует индивидуального подхода и учета различных особенностей.

В системе российского законодательства термин «судебная практика» не имеет нормативного определения, но под ним, в широком смысле, подразумевают решения судов всех инстанций, а также постановления, письма и разъяснения Конституционного, Верховного и Высшего Арбитражного Суда РФ<sup>1</sup>.

Судебная практика фактически является вспомогательным источником права, восполняя пробелы в действующем законодательстве Российской Федерации и определяет единые подходы к толкованию и применению судами норм права.

Судебный акт – это правоприменительный акт суда, разрешающий уголовное, гражданское или административное дело по существу. Суды подразделяются на первую, апелляционную, кассационную и надзорную инстанции.

Судебные акты в российской системе правосудия бывают следующих видов:

- приговор, то есть судебное решение по уголовному делу;
- решение суда по гражданскому делу;
- иные судебные акты.

Налоговому консультанту при ознакомлении с материалами судебной практики следует изучать и обобщать третью группу судебных актов – иные судебные акты, к которым относятся определения и постановления судов, а также судебные приказы. Судебный акт, принятый арбитражным судом первой инстанции при рассмотрении дела по существу, именуется

---

<sup>1</sup> Котов В. В. Специальные вопросы использования материалов судебной практики налоговыми консультантами. URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/28660-specialnye-voprosy-ispolzovaniya-materialov-sudebnoj-praktiki-nalogovymi>.

решением. Судебные акты, принимаемые арбитражными судами апелляционной и кассационной инстанций по результатам рассмотрения апелляционных и кассационных жалоб, а также судебные акты, принимаемые Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ по результатам пересмотра судебных актов в порядке надзора, именуется постановлениями. Все иные судебные акты арбитражных судов, принимаемые в ходе осуществления судопроизводства, именуется определениями.

Рассмотрим особенности деятельности Конституционного, Верховного и Высшего Арбитражного судов.

Конституционный Суд РФ, в соответствии с п. 4 ст. 125 Конституции РФ, по жалобам на нарушение конституционных прав и свобод граждан и по запросам судов проверяет конституционность закона, примененного или подлежащего применению в конкретном деле, в порядке, установленном федеральным законом. При этом акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу (п. 6 ст. 125 Конституции РФ).

Определения Конституционного Суда не решают проблемы по существу, но высказывают свое мнение, которое учитывается арбитражными судами при рассмотрении споров с налоговыми органами в суде. Влияние определений Конституционного Суда на судебную практику очень велико.

При возникновении налоговых споров налогоплательщики обращаются в Конституционный Суд для проверки конституционности отдельных положений налогового законодательства. Например, в соответствии с п. 1 ст. 120 НК РФ грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей. Согласно п. 3 ст. 120 НК РФ те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере десяти процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее пятнадцати тысяч рублей.

В соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Представители ФНС при составлении актов налоговых проверок привлекали налогоплательщиков одновременно к ответственности, предусмотренной п. 1 и 2 ст. 120 НК РФ, п. 1 ст. 122 НК РФ, за совершение тех же неправомерных действий.

Конституционный Суд в Определении от 18 января 2001 г. № 6-О определил, что «положения пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 НК РФ, определяющие недостаточно разграниченные между собой составы

налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий, что не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом конституционно-правового смысла составов налоговых правонарушений, выявленного Конституционным Судом Российской Федерации»<sup>1</sup>.

Как следует из данного Определения, положения п. 1 и 3 ст. 120 НК РФ и п. 1 ст. 122 НК РФ признаны конституционными. Вместе с тем Конституционный Суд фактически сделал вывод о том, что практика применения данных статей была неконституционной и подлежала пересмотру. Отметим, что правовая позиция Конституционного Суда имеет обязательный характер для судов всех инстанций и утрачивает свое нормативное значение только в случае изменения или отмены соответствующих статей законодательства.

Верховный Суд РФ, в соответствии со ст. 126 Конституции РФ, является высшим судебным органом по гражданским, уголовным, административным и иным делам, подсудным судам общей юрисдикции, осуществляет в предусмотренных федеральным законом процессуальных формах судебный надзор за их деятельностью и дает разъяснения по вопросам судебной практики.

С учетом имеющейся судебной практики и в целях обеспечения правильного и единообразного применения судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов Верховный Суд РФ дает судам соответствующие разъяснения.

В частности, Пленумом Верховного Суда РФ принято Постановление от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». В соответствии с п. 7 данного Постановления к субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций», относятся не только руководитель организации-налогоплательщика и главный бухгалтер, но и «иное лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т. п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части статьи 33 УК РФ и соответствующей части статьи 199 УК РФ».

---

<sup>1</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 3.

Таким образом, в соответствии с данным Постановлением, трактовка Верховным Судом категории субъектов преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, носит расширительный характер и включает широкий круг сотрудников и контрагентов налогоплательщика: менеджеров, аудиторов, юристов, налоговых консультантов и т. д. Очевидно, что правовая позиция Верховного Суда по данному вопросу не только способствует формированию единой судебной практики, но и непосредственно затрагивает интересы всех вышеуказанных специалистов <sup>1</sup>.

Стоит признать, что, хотя Постановления Пленума Верховного суда РФ не являются обязательными к исполнению, но на практике судьи строго следуют предписаниям Пленума. В этой связи имеет широкое применение в практике налогового консультирования данных актов Верховного суда РФ. Один раз в год Пленум ВС РФ выпускает обзор судебной практики, который представляет собой многостраничный документ, в котором описаны самые распространенные случаи. Можно анализировать и его, однако искать информацию из текстового обзора и на основании этого делать обобщения крайне сложно.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (ВАС РФ), в соответствии со ст. 127 Конституции РФ, является высшим судебным органом по разрешению экономических споров и иных дел, рассматриваемых арбитражными судами, осуществляет в предусмотренных федеральным законом процессуальных формах судебный надзор за их деятельностью и дает разъяснения по вопросам судебной практики.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 13 Федерального конституционного закона РФ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» от 28.04.1995 г. № 1-ФКЗ, Пленум ВАС РФ рассматривает материалы изучения и обобщения практики применения законов и иных нормативных правовых актов арбитражными судами и дает разъяснения по вопросам судебной практики.

Разъяснения ВАС РФ, ставящие целью формирование единообразной судебно-арбитражной практики, даются в форме постановлений Пленума ВАС РФ, постановлений Президиума ВАС РФ, а также информационных писем Президиума ВАС РФ <sup>2</sup>.

А.М. Рабинович предлагает следующим образом оценивать юридическую силу указанных актов:

**1. Определения ВАС РФ** не могут считаться его окончательным мнением, особенно так называемые «отказные» (определения, которыми та или иная коллегия, состоящая из трех судей (а таких коллегий в ВАС РФ немало) отказывает заявителю-налогоплательщику или налоговому органу в

---

<sup>1</sup> Котов В. В. Специальные вопросы использования материалов судебной практики налоговыми консультантами.

<sup>2</sup> Там же.

передаче его дела в Президиум ВАС для возможного пересмотра его в порядке надзора).

**2. Постановления Президиума ВАС РФ** занимают господствующее положение постановлений Президиума в иерархии судебных актов ВАС РФ поскольку обладают прецедентным статусом. Президиум ВАС РФ указывает в своих отдельных постановлениях, что «содержащееся в настоящем постановлении Президиума ВАС РФ толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел».

**3. Информационные обзоры Президиума ВАС РФ**, в которых он одобряет ту или иную судебную практику, решения ВАС РФ как первой инстанции и определения ВАС РФ занимают последнюю ступень с точки зрения значимости актов ВАС РФ для определения вероятности судебного исхода спора с налоговым органом.

Если налогоплательщик ориентируется на позицию ВАС РФ в каком-либо вопросе, ему лучше ссылаться на постановление Президиума или Пленума ВАС РФ. Дело в том, что ссылку на определения ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ суд не всегда признает состоятельной.

Необходимо отметить, что право в России не является прецедентным, и поэтому не только разъяснения, но и судебные решения ВАС РФ не рассматриваются арбитражными судами в качестве источников права, наравне с федеральными законами или решениями уполномоченных органов государственной власти. В частности, судебные решения и разъяснения ВАС РФ не включены в состав нормативных правовых актов, применяемых при рассмотрении дел в арбитражном суде (п. 1 ст. 13 Арбитражно-процессуального кодекса РФ). Однако в п. 4 ст. 170 АПК РФ указано, что в мотивировочной части решения могут содержаться ссылки на постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по вопросам судебной практики.

Кроме того, в соответствии с п. 2 ст. 13 Закона № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» постановления Пленума ВАС РФ по вопросам своего ведения являются обязательными для арбитражных судов в Российской Федерации. Например, в целях обеспечения единообразия судебной практики Пленумом ВАС РФ было принято Постановление «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12.10.2006 г. № 53. В соответствии с п. 3 данного Постановления «налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)».

Указанная правовая позиция оказала существенное влияние на арбитражную практику, и в настоящее время ссылки на Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 часто встречаются в мотивировочных частях судебных решений<sup>1</sup> и потому могут и должны использоваться налоговым консультантом.

Изучить материалы судебной практики в целях налогового консультирования можно используя справочно-правовую систему «Консультант».

Поиск материалов можно сделать двумя способами: через карточку поиска или используя архив судов. В качестве нового сервиса по поиску материалов судебной практики СПС «Консультант» предлагает «специальный поиск судебной практики» (рис. 13).



Рис. 13. Способы поиска материалов судебной практики

Используя карточку поиска в соответствующее окно необходимо ввести данные искомого документа. Стоит признать, что такой способ больше подходит для поиска конкретного документа, а не для подборки материалов судебной практики (рис. 14). Разворачивая в левой части окна соответствующие вкладки можно сделать поиск судебной практики в ручном режиме, однако такой поиск займет немало времени.

<sup>1</sup> Котов В.В. Специальные вопросы использования материалов судебной практики налоговыми консультантами.

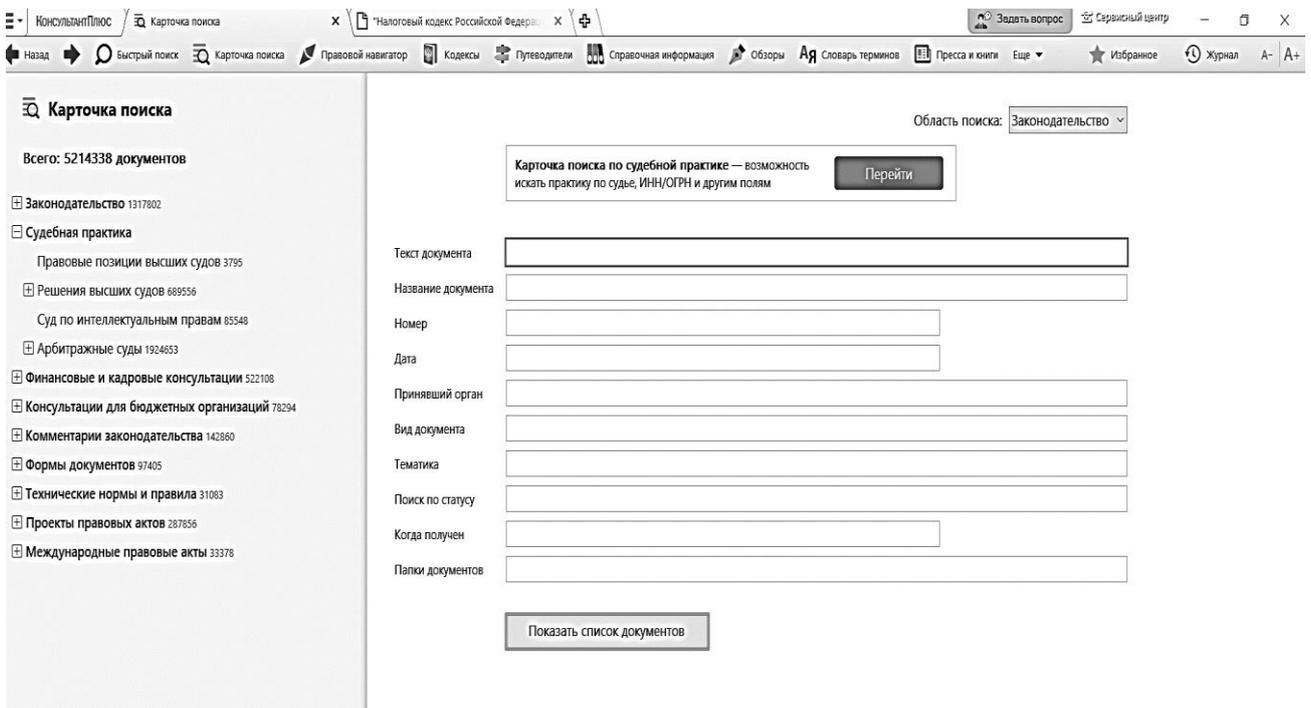


Рис. 14. Поиск материалов судебной практики через карточку поиска

Рассмотрим второй способ – поиск материалов судебной практики в архиве судов. При таком способе поиска информации система предлагает выбрать, где будет произведен поиск: либо в архиве решений арбитражных судов первой инстанции, либо в архиве определений арбитражных судов (рис. 15).

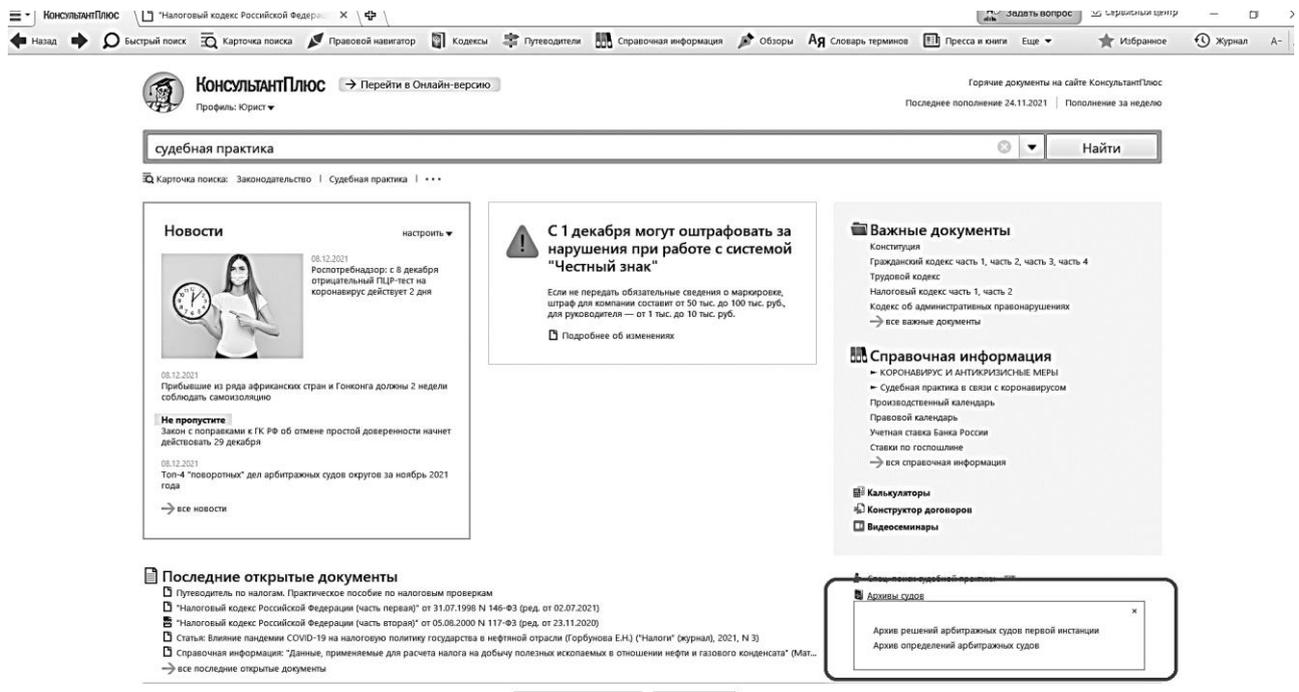


Рис. 15. Поиск материалов судебной практики через архив судов

При выборе соответствующего меню система предлагает внести данные в следующее окно (рис. 16) с тем лишь отличием, что при поиске в базе решений апелляционных судов первой инстанции выпадает дополнительная строка «поиск по статусу».

Главная - Специальный поиск - КонсультантПлюс - Карточка... X КонсультантПлюс - Карточка... | Быстрый поиск | Карточка поиска | A- | A+

**Карточка поиска**

Всего: 17106186 документов

Судебная практика

- Архив решений арбитражных судов первой инстанции
  - Волго-Вятский арбитражный округ 1646408
  - Восточно-Сибирский арбитражный округ 956706
  - Дальневосточный арбитражный округ 799076
  - Западно-Сибирский арбитражный округ 1554472
  - Московский арбитражный округ 3019602
  - Поволжский арбитражный округ 1918137
  - Северо-Западный арбитражный округ 2211370
  - Северо-Кавказский арбитражный округ 1361124
  - Уральский арбитражный округ 2278169
  - Центральный арбитражный округ 1361122

Текст документа

Название документа

Номер

Дата

Принявший орган

Вид документа

Судья

ИНН/ОГРН

Поиск по статусу

Когда получен

Показать список документов

Рис. 16. Окно поиска через архив судов

Используя управление мышью в левой стороне окна можно выбрать интересующий архив, затем осуществить поиск в ручном режиме либо с помощью окна поиска (рис. 17)

Главная - Специальный поиск - КонсультантПлюс - Карточка... X КонсультантПлюс - Карточка... X КонсультантПлюс - Поиск... | Быстрый поиск | Карточка поиска | A- | A+

**Результаты поиска**

Поиск в списке

Чтобы быстрее найти подходящий документ, ищите его по реквизитам (по принявшему органу, временному периоду и т.д.)

Восточно-Сибирский арбитражный округ [1:956706] Уточнить по реквизитам

- Решение Арбитражного суда Красноярского края от 04.12.2021 по делу N А33-27094/2021  
Требование: О взыскании задолженности по государственным контрактам.  
Решение: Требование удовлетворено.
- Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 03.12.2021 по делу N А78-9612/2021  
Требование: О признании гражданина несостоятельным (банкротом).  
Решение: Требование удовлетворено.
- Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 03.12.2021 по делу N А78-9390/2021  
Требование: О взыскании задолженности по договору аренды строительных машин и оборудования, процентов за пользование чужими денежными средствами.  
Встречное требование: О признании такой сделки недействительной или наличии вступившего в законную силу решения суда по другому делу, которым такая сделка признана недействительной.  
Решение: Требование удовлетворено в части.
- Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 03.12.2021 по делу N А78-9189/2021  
Требование: О привлечении к административной ответственности по ст. 14.16 КоАП РФ (нарушение правил продажи этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции).  
Решение: В удовлетворении требования отказано.

Рис. 17. Возможности поиска материалов судебной практики через архив судов

По аналогии с описанным выше порядком работает поиск в архиве решений ФАС и УФАС.

На наш взгляд, наиболее простым и продуктивным способом поиска материалов судебной практики в целях налогового консультирования является поиск материалов через новый сервис «Специальный поиск судебной практики» (рис. 18). В представленном окне пользователю предлагается ввести текст или фрагмент искового заявления, претензии, решения государственного органа, других документов или просто описать ситуации. При этом пользователю предлагается выбрать, в какой судебной практике провести поиск (в актах арбитражного суда или в актах судов общей юрисдикции). Единственное, для того чтобы осуществить поиск в этой поисковой системе необходимо ввести не менее 20 слов, в ином случае система предлагает воспользоваться иными поисковыми системами, размещенными в справочно-правовой системе «Консультант».

КонсультантПлюс  
надежная правовая поддержка

Специальный поиск судебной практики

О сервисе Оставить отзыв

Сервис «Специальный поиск судебной практики» ищет судебные акты по тексту или фрагменту искового заявления, претензии, решения госоргана, других документов или просто по описанию ситуации. Вы получите судебные решения, наиболее соответствующие обстоятельствам, изложенным в тексте.

Пожалуйста, учитывайте, что [параметры работы сервиса](#) могут быть изменены.

Скопируйте и вставьте сюда текст либо опишите ситуацию своими словами. Чем подробнее вы изложите обстоятельства, тем точнее получится подборка. Далее выберите, какие решения искать: арбитражных судов или судов общей юрисдикции.

Найти акты арбитражных судов Найти акты судов общей юрисдикции

Рис. 18. Поиск материалов судебной практики в сервисе «Специальный поиск судебной практики»

В качестве примера в соответствующее окно было внесено следующее: «Налогоплательщик направил в банк платежное поручение на перечисление налога в бюджетную систему, но банк не исполнил его по причине отзыва (аннулирования) лицензии. В результате срок уплаты налога истек, налоговая обязанность не исполнена в установленный срок. Влечет ли это обстоятельство привлечение к ответственности налогоплательщика?» По результатам поиска система выдала 100 материалов судебной практики, среди которых решения арбитражных судов и постановления ар-

битражных апелляционных судов, иных актов. Для удобства работы пользователю предлагается сделать сортировку по дате документа или релевантности (степени соответствия найденного документа или набора документов информационным нуждам пользователя) (рис. 19).

КонсультантПлюс  
надежная правовая поддержка

Специальный поиск судебной практики

Сервис в стадии тестирования. Возможны выдачи разной степени точности.

Налогоплательщик направил в банк платежное поручение на перечисление налога в бюджетную систему, но банк не исполнил его по причине отзыва (аннулирования) лицензии. В результате срок уплаты налога истек, налоговая обязанность не исполнена в установленный срок. Входит ли это обстоятельство в перечень случаев, освобождающих от ответственности налогоплательщика?

Акты арбитражных судов

Сортировка по релевантности Сохранить список в файл

- Решение Арбитражного суда Тверской области от 11.09.2018 по делу N А66-9466/2018  
общество с ограниченной ответственностью "ПИР" (далее - заявитель, Общество) обратилось в Арбитражный суд Тверской области с заявлением (с учетом уточнения, принятого судом в порядке ст. 49 АПК РФ) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 9 по Тверской области (далее - ответчик, Инспекция), в котором просит признать исполненной уплату по единому налогу на вмененный доход за 2 квартал 2017 года в сумме 126 000 руб. по платежному поручению N 894 от 05.07.2017 и признать недействительным решение от 04 сентября 2017 года N 9451 о взыскании налога и пени за счет денежных средств на счетах налогоплательщика. Требования обосновывает тем, что он, являясь добросовестным налогоплательщиком, уплатил единый налог на вмененный доход за 2 квартал 2017 года в сумме 126 000 руб. по платежному поручению N 894 от 05.07.2017. Инспекция заявленные требования не признала. Из материалов дела следует, что заявителем и АКБ "Легион" заключен договор от 19.03.2008 банковского
- Решение Арбитражного суда Калининградской области от 26.01.2018 по делу N А21-10247/2017  
Индивидуальный предприниматель Матвеева Галина Степановна, ОГРНИП 304391419500090 (далее - Предприниматель, заявитель) обратилась в Арбитражный суд с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Калининградской области, ОГРН 1043912500015, место нахождения: Калининградская область, г. Черняховск, ул. Калинина, д. 8 (далее - Инспекция) о признании исполненной обязанности по уплате единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД) за 2 квартал 2016 года в сумме 32 061 руб. по платежному поручению от 27.06.2016 N 356, а также обязании Инспекцию зачесть указанную сумму в счет исполнения предстоящих обязанностей по уплате ЕНВД в бюджет. В обоснование ссылается на то, что надлежащим образом исполнила свою обязанность по уплате налога путем предьявления в банк платежного поручения на уплату при наличии достаточной денежной суммы на расчетном счете на день перечисления. Представитель Инспекции требования не признал, ссылаясь на то, что у налогового органа
- Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27.03.2018 по делу N А40-129224/17-107-1463  
ООО "НЕФТЕГАЗПРОЕКТ" (далее - общество, налогоплательщик, заявитель) обратилось в суд к ИФНС России N 27 по г. Москве (далее - инспекция, налоговый орган) с требованиями: - признать исполненной обязанность по уплате НДС за 2 квартал 2016 года в размере 818 500 р. платежным поручением от 12.09.2016 N 609 через КБ "Росинтербанк" (ООО); - обязать возратить излишне взысканный НДС в размере 818 465 р. Ответчик возражал против удовлетворения требований по доводам отзыва. Выслушав лиц участвующих в деле,

Рис. 19. Результаты поиска материалов судебной практики в сервисе «Специальный поиск судебной практики»

Помимо описанных способов поиска материалов судебной практики по налоговым спорам можно получить важную информацию о практике правоприменения по конкретным статьям нормативных правовых актов используя примечания на правой панели (рис. 20).

Назад Быстрый поиск Карточка поиска Правовой навигатор Кодексы Путеводители Справочная информация Обзоры АЯ Словарь терминов Пресса и книги Ибранное Журнал

Найти

Справка Оглавление Редакция

"Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 02.07.2020...)

Подготовлена редакция документа с изменениями, не вступившими в силу. Уведомлять об изменениях

Статья 394. Налоговая ставка

1. Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать:  
(в ред. Федерального закона от 29.11.2014 N 379-ФЗ)  
(см. текст в предыдущей редакции)

1) 0,3 процента в отношении земельных участков:  
отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;  
(в ред. Федерального закона от 28.11.2009 N 283-ФЗ)  
(см. текст в предыдущей редакции)

2) земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности и используемых на возмездной или безвозмездной основе для размещения объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на праве собственности к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности);  
(в ред. Федерального закона от 24.07.2007 N 214-ФЗ, от 29.09.2019 N 325-ФЗ)  
(см. текст в предыдущей редакции)

3) земельных участков, используемых в предпринимательской деятельности, приобретенных (предоставленных) для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, а также земельных участков общего назначения, предусмотренных Федеральным законом от 29 июля 2017 года N 217-ФЗ "О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации";  
(в ред. Федерального закона от 15.04.2019 N 63-ФЗ)  
(см. текст в предыдущей редакции)

4) земельных участков, используемых в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставляемых для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд,  
(бюджет введён Федеральным законом от 29.11.2012 N 202-ФЗ)

2) 1,5 процента в отношении прочих земельных участков.

2. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от

Доп. информация к документу  
Обзор изменений документа  
Сравнить с предыдущей редакцией

Основные изменения налогового законодательства в 2021 году

Где найти ставки налога в конкретном регионе

ВС, ФНС: Муниципалитеты могут поднять ставку земельного налога в установленных пределах, не обосновывая это в том же НПА

ВАС: Ставка не превышает 0,3%, даже если участок, приобретенный (предоставленный) для жилищного строительства, не освоен

ВС, ФНС: Формальное наличие на участке инженерной инфраструктуры само по себе не дает права на пониженную ставку

Минфин, ФНС: Применение льготной ставки не зависит от наличия на участке, ограниченном в обороте, объектов капитального строительства

Док. 1/1 Посчитать Абз. 24936/26171

Рис. 20. Поиск материалов судебной практики через примечания на правой панели к конкретным статьям нормативно-правовых актов

К отдельным статьям нормативно-правовых актов в системе «Консультант» представлены перспективы и риски арбитражных споров и споров в суде общей юрисдикции, а также ситуации, связанные с нормами данной статьи (рис. 21).

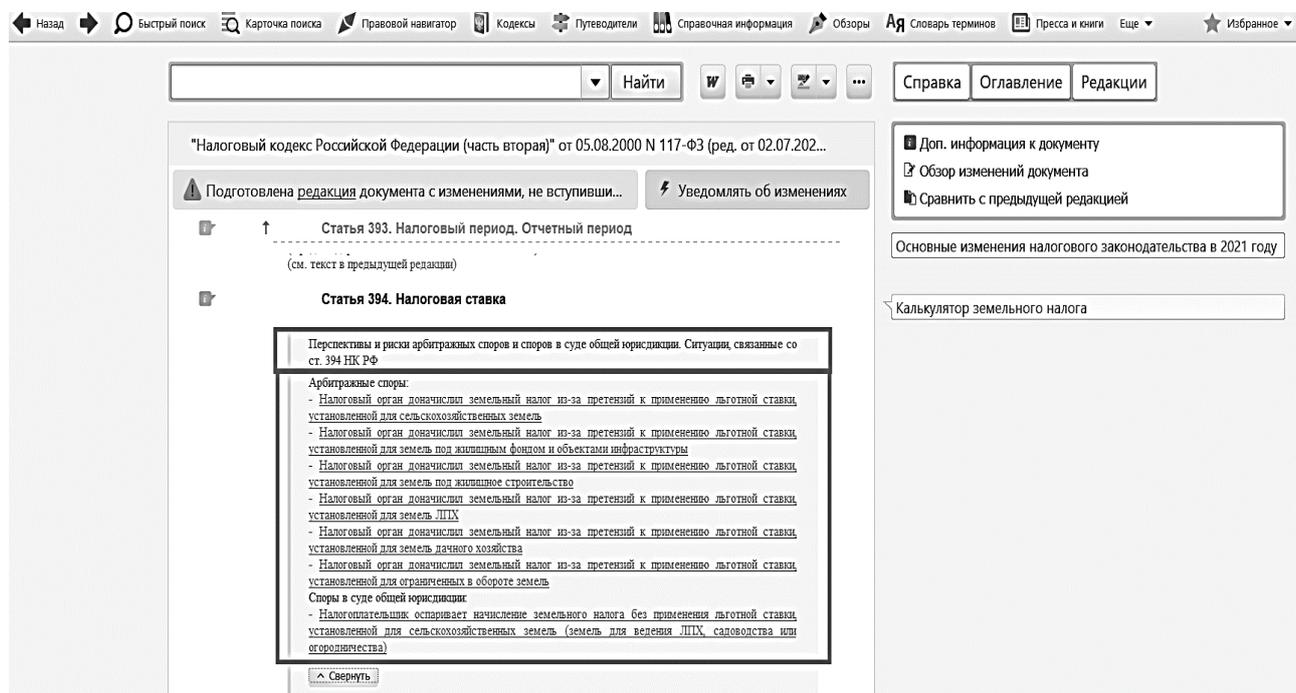


Рис. 21. Поиск материалов судебной практики через отдельные статьи нормативно-правовых актов

Стоит отметить, что аналогичный поиск судебной практики, необходимой в целях налогового консультирования, представлен также в таких справочно-поисковых системах, как «Гарант», «СудАкт» и др.

Изучение, анализ и обобщение судебной практики используется не только в работе налоговых консультантов и иных специалистов. Федеральная налоговая служба РФ также изучает арбитражную практику как одно из важных направлений своей деятельности.

В частности, руководители данного ведомства исходят из того, что если у налогового органа отсутствуют основания полагать, что рассмотрение дела в суде закончится в пользу налогового органа, то в целях избежания потерь бюджета, связанных с уплатой налоговыми органами процентов, начисленных в порядке, предусмотренном ст. 79 НК РФ, а также расходов по оплате государственной пошлины при рассмотрении указанных

дел в суде, налоговый орган может учитывать сложившуюся в регионе судебно-арбитражную практику по аналогичным вопросам и схожим обстоятельствам <sup>1</sup>.

Как следует из содержания указанного документа, в современных условиях экономическая целесообразность деятельности становится объективным фактором, определяющим поведение не только налогоплательщиков, но и налоговых органов. Данное обстоятельство позволяет прогнозировать вероятность судебного разбирательства по поводу конкретного налогового спора, что представляет несомненный интерес не только для налоговых консультантов, но и для широкой категории иных заинтересованных лиц, включая налоговых инспекторов, налогоплательщиков, акционеров, контрагентов, бухгалтеров, аудиторов и т. д. <sup>2</sup>

Работа по изучению и применению материалов судебной практики в целях налогового консультирования предполагает следующие этапы:

1. Планирование работы по изучению и обобщению судебной практики.
2. Подготовка к проведению обобщения.
3. Непосредственное изучение материалов судебных дел и формирование отдельных пунктов.
4. Составление итогового документа и реализация результатов изучения <sup>3</sup>.

Рассмотрим каждый из этих этапов подробнее.

В ходе **планирования работы по изучению и обобщению судебной практики** налоговому консультанту необходимо рассмотреть вопрос с доктринальной точки зрения, существующую различную судебную практику по разрешению одинаковых споров либо толкованию одних и тех же норм законодательства, а также наличие соответствующих норм права, порождающих различное их толкование в правоприменительной деятельности. Вместе с тем, не исключается возможность изучения и обобщения отдельных вопросов арбитражного судопроизводства (например, сроки рассмотрения дел, подготовка дел к судебному разбирательству, причины отмен судебных актов), связанных с реализацией задач и целей арбитражного судопроизводства.

В процессе выбора темы обобщения судебной практики целесообразно выяснение мнения судей относительно самых актуальных вопросов, возникающих в ходе разрешения соответствующих споров. В этих целях могут быть

---

<sup>1</sup> Котов В. В. Специальные вопросы использования материалов судебной практики налоговыми консультантами.

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Методические рекомендации по изучению и обобщению судебной практики : (утв. постановлением президиума 16-го арбитраж. суда от 19.03.2009 г. № 2).

изучены и использованы также проведенные ранее предыдущие обобщения судебной практики; имеющиеся в суде предложения по совершенствованию законодательства, а также различные анализы судебных ошибок, проводимых регулярно арбитражными судами и вышестоящими судебными инстанциями <sup>1</sup>.

### **Подготовка к проведению обобщения.**

Качество обобщения – всесторонность и глубина исследования материалов судебной практики, обоснованность и полнота выводов зависит от уровня подготовительной работы. В целях наиболее качественного проведения обобщения судебной практики и достижения высокой эффективности данного мероприятия необходимо <sup>2</sup>:

– изучить по избранной теме действующее законодательство и иные нормативные акты, разъяснения Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросам судебной практики, постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ по конкретным делам, информационные письма Высшего Арбитражного Суда РФ, опубликованную судебную практику, специальную литературу по проблемам, касающимся обобщаемой темы, другие материалы, которые могут быть использованы при обобщении;

– проанализировать статистические показатели работы суда (судей, судов).

Подготовительная работа включает в себя составление организационного плана, в котором отражаются содержание и последовательность работы по изучению и обобщению судебной практики, сроки выполнения основных этапов обобщения (составление программы, изучение дел, подготовка итогового документа), указывается период времени или категория дел, относительно которых осуществляется обобщение, объем и количество конкретных дел, подлежащих изучению (табл. 9).

Таблица 9

### **Примерный организационный план обобщения судебной практики<sup>3</sup>**

Цели и задачи обобщения	
Актуальность обобщения	
Перечень предстоящих мероприятий	
Сроки выполнения основных этапов	
Период времени, за который осуществляется обобщение	
Категория обобщаемых дел	
Количество подлежащих изучению дел	
Предполагаемое использование результатов обобщения	

<sup>1</sup> Методические рекомендации по изучению и обобщению судебной практики : (утв. постановлением президиума 16-го арбитраж. суда от 19.03.2009 г. № 2).

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Там же.

Объем подлежащего исследованию материала определяется темой исследования, а также количеством дел данной категории. Период, за который обобщается практика определяется в зависимости от характера темы, ее актуальности, распространенности и объема рассмотренных дел.

При проведении обобщения налоговый консультант должен определить границы и методику исследования. Необходимые для изучения и обобщения сведения могут собираться путем изучения дел и других необходимых документов, вынесенных арбитражным судом / судом общей юрисдикции и вышестоящими судами.

Для обеспечения достижения цели обобщения, после составления организационного плана, необходимо разработать программу, в которой следует указать вопросы, подлежащие выяснению при изучении судебных дел и других материалов. Эти вопросы определяются задачей и целью обобщения. К таковым можно отнести:

1. Изучение законодательства и теоретических аспектов, определение проблемных вопросов по соответствующей тематике.

2. Изучение и анализ судебной практики и судебных дел по соответствующей тематике.

3. Определение круга дел, подлежащих изучению и использованию в обобщении.

4. Обозначение критериев отбора судебных дел и периода времени, за который проводится обобщение.

5. Изучение и анализ собранного материала по теме обобщения.

6. Составление итогового документа с выводами и предложениями по результатам обобщения.

7. Использование результатов обобщения.

Для удобства последующего анализа ответов на вопросы программы целесообразно разработать таблицу либо анкету (табл. 10). В таблице вопросы удобнее располагать по горизонтали, так чтобы в колонке под вопросом фиксировать количество дел, в которых обнаружены признаки, сформулированные в вопросе. В случае необходимости может составляться несколько таблиц, в которых вопросы группируются по какому-либо признаку. Анкета составляется на каждое дело и вопросы в ней следует располагать по вертикали. Ответы на вопросы обозначаются либо подчеркиванием, либо числовым шифром, что позволяет использовать машинный подсчет полученной информации.

**Непосредственное изучение материалов судебных дел и формирование отдельных пунктов.**

В ходе изучения конкретных дел и материалов необходимо отбирать только те из них, которые являются характерными по изучаемой теме.

Примерная анкета ответов на вопросы<sup>1</sup>

Дело № по иску истца к ответчику о взыскании	Предмет спора	Позиция сторон	Позиция судебных инстанций относительно предмета спора	Основная причина обжалования судебного акта, мотивы по которым изменено или отменено решение (постановление) арбитражного суда, их правовое обоснование
1				
2				
3				
...				

Работу над обобщением, как правило, следует начинать с изучения статистики (если таковая имеется), его анализа, а также материалов судебных дел и имеющейся судебной практики по соответствующей категории споров. При наличии данных о структуре и динамике роста (уменьшения) споров по конкретной категории дел необходимо их использовать.

При определении количества судебных дел, подлежащих изучению, следует иметь в виду, что изучение незначительного их количества может привести к неполному выявлению проблем, характерных для рассматриваемой категории споров. С другой стороны, большое количество таких дел из-за временных ограничений может помешать глубокому анализу и достижению поставленной цели. В целях сохранения актуальности обобщения целесообразно изучать дела, рассмотренные непосредственно в предшествующий обобщению период или не более чем за год до данного мероприятия. Недостаток количества судебных дел по соответствующей тематике обобщения возможно исправить за счет увеличения периода, за который подлежат изучению дела.

Анализ дела целесообразно начинать с изучения решения арбитражного суда первой инстанции, постановлений апелляционной и кассационной инстанции. При необходимости изучаются другие материалы дела. В ходе изучения определяются: предмет спора; позиция сторон; позиция судебных инстанций по предмету спора; причина обжалования и мотивы отмены (изменения) судебного акта и их правовое обоснование, а также другие необходимые для подготовки итогового документа вопросы. Данные вопросы и ответы на них следует отображать в вышеуказанной таблице или

<sup>1</sup> Методические рекомендации по изучению и обобщению судебной практики (утв. Постановлением президиума Шестнадцатого арбитражного суда от 19.03.2009 № 2).

анкете, что позволит облегчить сбор данной информации по конкретному делу <sup>1</sup>.

В налоговом консультировании специалист, принимающий решение, обязан учитывать уровень риска как важнейший фактор принятия решений.

Решение принимается в условиях неопределенности, когда из-за недостатка информации невозможно количественно оценить вероятность его возможных результатов. Это довольно часто встречается при решении новых, нетипичных проблем, когда требующие учета факторы настолько новы и/или сложны, что о них невозможно получить достаточно информации.

Неопределенность характерна и для некоторых решений, которые приходится принимать в быстро меняющихся ситуациях. В итоге вероятность определенной альтернативы невозможно оценить с достаточной степенью достоверности.

Сталкиваясь с неопределенностью, налоговый консультант может использовать две основные возможности:

1) попытаться получить дополнительную информацию и еще раз проанализировать проблему с целью уменьшить ее новизну и сложность. В сочетании с опытом и интуицией это даст ему возможность оценить субъективную, предполагаемую вероятность возможных результатов;

2) когда не хватает времени и (или) средств на сбор дополнительной информации, при принятии решений приходится полагаться на прошлый опыт и интуицию.

Необходимо помнить, что исследование рассматриваемых проблем не может ограничиться только их констатацией и описанием. Обобщение – это теоретический труд, призванный анализировать проблемы применения на практике законодательства, в связи с чем, следует умело использовать в обобщении только тот практический материал, который отвечает на теоретически поставленные вопросы.

В ходе изучения судебных дел данные дела могут быть сгруппированы с учетом содержащихся в них спорных правоотношений (отдельных норм и вопросов) с целью подготовки на их базе соответствующих пунктов итогового документа. На основе соответствующих групп изученных дел возможно подготовить тезис и описательную часть конкретного пункта. Тезис составляется в виде кратко сформулированных основных выводов, позволяющих определить сущность изложенных в пункте спорных правоотношений и их решение <sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Методические рекомендации по изучению и обобщению судебной практики (утв. Постановлением президиума Шестнадцатого арбитражного суда от 19.03.2009 № 2).

<sup>2</sup> Там же.

Стоит признать, что к числу ключевых проблем, касающихся налоговых споров нынешнего судебно-арбитражного производства в России, относятся:

- противоречивость судебных актов;
- судебным решениям свойственна непредсказуемость;
- в правоприменительной практике отсутствует единообразие, она непоследовательна;
- имеет место быть злоупотребление правом;
- отсутствует крепкая доказательная база – это та проблема, с которой сталкиваются юристы и налоговые консультанты в судебной практике по налоговым спорам чаще всего. Также зачастую при разбирательствах суд трактует законодательство в пользу налоговых органов. В этот момент исход дела будет напрямую зависеть от опыта специалиста, ведущего дело <sup>1</sup>. И здесь немаловажное значение будет иметь то, каким образом принимается решение по делу – единолично или коллегиально. В современной практике налогового консультирования все чаще встречаются сложные ситуации и проблемы, решение которых требует всестороннего, комплексного анализа, то есть участия группы налоговых консультантов и специалистов. Усиление профессионализации и углубление специализации приводят к широкому распространению коллегиальных форм принятия решений.<sup>2</sup> Коллегиальная форма принятия решений, разумеется, снижает оперативность управления и «размывает» ответственность за его результаты, однако препятствует допущению грубых ошибок и злоупотреблениям и повышает обоснованность выбора.

#### **Составление итогового документа и реализация результатов изучения.**

По этому признаку решения в области налогового консультирования могут быть разделены на фиксированные или документированные (то есть оформленные в виде какого-либо документа – приказа, распоряжения, письма и т. п.), и недокументированные (не имеющие документальной формы, устные). Большинство решений в области налогового консультирования оформляется документально. Мелкие несущественные решения, а также решения, принятые в чрезвычайных, острых, не терпящих промедления ситуациях, могут и не фиксироваться документально.

Документированные решения, как правило, должны содержать сведения о проделанной работе и излагать информацию по существу вопроса.

---

<sup>1</sup> Судебная и арбитражная практика по налоговым спорам. URL: <https://www.audar-urist.ru/articles/80/sudebnaja-praktika-po-nalogovym-sporam>.

<sup>2</sup> Качуляк Г. Г. Особенности процесса разработки и реализации управленческих решений по реструктуризации предприятий // Российский экономический интернет-журнал. 2008. № 4. С. 104.

Как правило, структура этого документа должна соответствовать основным разделам и вопросам программы обобщения, что позволяет последовательно и полно охватить весь исследованный материал.

Фактические данные, установленные в ходе исследования, либо выводы, сделанные в ходе обобщения, могут содержать иллюстрацию таблицами, диаграммами или иным образом отражать соответствующую информацию.

Содержание и объем итогового документа не могут быть строго ограничены, в первую очередь должны достигаться цели и задачи обобщения. Однако не следует перегружать итоговый документ изложением второстепенных обстоятельств или фактов, не имеющих большого практического значения.

Завершается составление итогового документа формулированием конкретных рекомендаций.

### **Пределы использования и применения судебной практики.**

Одним из инструментов определения пределов использования и применения судебной практики является изучение материалов судебной практики с целью выявления рисков возникновения споров с налоговыми органами и возможностей использования в консультационной деятельности положительной судебной практики.

Арбитражная практика содержит очень много споров по вопросам применения тех норм налогового законодательства. К таким вопросам можно отнести споры, связанные с предъявлением сумм НДС к вычету в том периоде, в котором отсутствуют объекты налогообложения.

По мнению налоговых и финансовых органов, если в налоговом периоде отсутствуют суммы НДС, исчисленные в бюджет, то отсутствует и право на применение вычета. Норма п. 1 ст. 171 не содержит такого требования. Однако, в своих письмах от 05.06.2008 г. № 91 03-07-08/142, от 02.09.2008 г. № 07-05-06/191 Минфин России разъяснил: если налогоплательщик в налоговом периоде налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не исчисляет, то принимать к вычету суммы НДС, уплаченные в бюджет в качестве налогового агента, оснований не имеется. В связи с этим указанные налоговые вычеты производятся не ранее того налогового периода, в котором возникает налоговая база по налогу на добавленную стоимость.

Однако сложившаяся арбитражная практика уже в 2006 г. высказала совсем другую точку зрения. Согласно Постановлению Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. № 14996/05, нормами гл. 21 Кодекса не установлена зависимость вычетов налога по приобретенным товарам (работам, услугам) от фактического исчисления налога по конкретным операциям, для осуществления которых приобретены данные товары (работы, услуги). Реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же

налоговом периоде не является в силу закона условием применения налоговых вычетов.

Аналогичной позиции придерживаются арбитражные суды и в настоящее время, например, в постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 20.02.2013 г. по делу № А43-11860/2012, ФАС Московского округа от 26.01.2010 г. № КА-А41/15381-09 суды указали, что приобретение товаров (работ, услуг) при отсутствии реализации не может лишать налогоплательщика права отнести к вычету НДС, эту позицию поддержал ВАС РФ в Определении от 17.12.2009 г. № ВАС-15921/09.

Только в 2012 г. налоговые органы письмом от 07.12.2012 г. № ЕД-4-3/20687@ признали право налогоплательщика при отсутствии суммы НДС, исчисленный в бюджет, применять вычеты по принятым к учету товарам, работам или услугам.

Таким образом, арбитражная практика показывает, что *применение норм ст. 171 Налогового кодекса создает риск* отстаивания своей позиции в суде. Аналогичные риски можно увидеть и по другим нормам Налогового кодекса РФ.

С другой стороны, анализируя судебную практику *можно выявить зоны возможностей*. Например, отсутствие или неправильное указание каких реквизитов счет-фактур не влияют на применение вычета.

Реквизиты, поименованные в п. 5 ст. 169 Налогового кодекса, до сих пор обсуждаются арбитражными судами, несмотря на введение в действие в п. 2 ст. 169 нормы, напрямую указывающую, какие реквизиты однозначно должны быть заполнены правильно. Введение в действие этой нормы явилось результатом судебной практики, ведь именно арбитражные суды установили понятие идентификации налогоплательщиков, наименование товаров, работ или услуг, при заполнении реквизитов счетов-фактур. Изучая судебную практику настоящего времени можно сделать вывод по конкретной счет-фактуре, будет ли вычет по ней оспариваться.

Следовательно, изучение судебной практики – это очень удобный инструмент выявления рисков и возможностей для любого налогоплательщика.

Помимо выявления налоговых рисков и возможностей материалы судебной практики содержат толкование нормативно-правовых актов. Так, в арбитражной практике часто встречаются ссылки и обсуждения применения понятия неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах, согласно п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, и порядок их толкования в пользу налогоплательщика <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> URL: [https://www.educenter.ru/netcat\\_files/userfiles/3/razdel%20knigi/Soderzhanie.pdf](https://www.educenter.ru/netcat_files/userfiles/3/razdel%20knigi/Soderzhanie.pdf).

Нередко при анализе и обобщении материалов судебной практики по налоговым спорам можно наблюдать ее противоречие при разрешении споров арбитражными судами. Пока не сложится какая-либо тенденция по рассмотрению споров, арбитражные суды принимают решения, опираясь на наиболее обоснованные и подтвержденные документами доказательства любой из сторон: налогоплательщика или налогового органа, что также необходимо учитывать в практике налогового консультирования.

Стоит заметить, что в 2021 г. в Налоговый кодекс РФ внесены дополнения в ст. 139.3, в частности расширен перечень оснований, при которых жалоба (апелляционная жалоба) налогоплательщика остается без рассмотрения полностью или частично. К таким основаниям отнесены:

– ранее подана жалоба по тем же основаниям, за исключением случая, если после ее рассмотрения разрешен спор о том же предмете и по тем же основаниям в порядке, предусмотренном гл. 20.3 НК РФ;

– до принятия решения по жалобе налоговый спор о том же предмете и по тем же основаниям был разрешен судом. В таком случае решение об оставлении жалобы без рассмотрения принимается налоговым органом в течение пяти дней со дня получения соответствующей информации. При этом повторное обращение лица с жалобой не допускается.

Данные дополнения применяются в отношении жалоб (апелляционных жалоб), поданных после 17.03.2021 г. Как видим, данная норма введена с целью формирования единообразной практики (в том числе судебной) по налоговым спорам и снижению нагрузки на судебные органы и служащих налоговых органов, занимающихся рассмотрением жалоб.

Итак, при проведении консультации налоговому консультанту в целях принятия взвешенного решения необходимо использовать судебную практику. Сложившиеся тенденции в судебной практике помогают принять решения по многим вопросам клиентов.

## ПРИМЕРЫ ЗАДАНИЙ С ОТВЕТАМИ

### Задание 1

Налоговому консультанту поступил запрос.

Транспортная организация осуществляет доставку грузов, водители оплачивают проезд транспортных средств организации по платным (скоростным) участкам дорог для сокращения времени на доставку груза, а организация данные расходы компенсирует своим штатным водителям и включает данные суммы в расходы по налогу на прибыль организаций. Следует рассмотреть наличие у организации налоговых рисков в данной ситуации.

Следует дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### Ответ

В Налоговом кодексе РФ нет разъяснения или прямого указания на возможность учитывать в составе расходов по налогу на прибыль затрат на проезд транспорта по платным дорогам. Есть судебная практика, согласно которой налогоплательщики вправе учитывать затраты на проезд по платным дорогам в составе прочих расходов на основании подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ при условии, что такие затраты документально подтверждены.

В ст. 252 НК РФ содержится общее требование о том, что все расходы должны быть обоснованы, документально подтверждены, а также произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ установлено, что налогоплательщики вправе учесть в составе прочих расходов затраты на содержание служебного автотранспорта, в подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ указано, что в составе прочих расходов можно учесть другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

В п. 2 разд. 1, п. 3 разд. 2 Временных правил определения стоимости проезда по платным автомобильным дорогам и дорожным объектам и использования взимаемых за проезд средств (утв. Постановлением Правительства РФ от 27.08.1999 г. № 973) в отношении проезда по федеральным автомобильным дорогам общего пользования и расположенным на них мостам, путепроводам, тоннелям установлено, что такой проезд может быть платным только при наличии бесплатного альтернативного проезда в том же направлении.

Для обоснования расходов по оплате проезда по платным дорогам, что во избежание налоговых рисков в отношении необоснованности расходов на проезд по платным дорогам нужно обосновать необходимость использования платных дорог.

Таким документом может быть приказ руководителя организации об использовании платных автодорог, в котором будут указаны причины использования участка платных дорог транспортными средствами организации. К таким причинам можно отнести сокращение времени доставки грузов (более высокая скорость движения), отсутствие пробок, меньший износ транспорта, уменьшение расхода бензина. Обслуживанием платных дорог в России занимается государственная компания «Автодор».

Юридическим лицам после завершения отчетного периода ООО «Автодор – Платные Дороги» может предоставить документы, подтверждающие расходы, например акт оказанных услуг; счет-фактуру на услуги с НДС.

Документы можно получать по системе электронного документооборота. В личном кабинете на сайте «Автодора» доступны подтверждающие услугу и ее оплату документы:

- акт оказанных услуг;
- отчет об исполнении поручения;
- акт сверки за месяц;
- подробный отчет о совершенных поездках (группировка по PAN);
- отчет об оплате и документы, подтверждающие оплату.

Наличие данных документов и приказа руководителя позволят организации избежать претензий налоговых органов по необоснованному включению расходов на оплату проезда по платным дорогам.

## **Задание 2**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация, применяющая общий режим налогообложения, безвозмездно получила от физического лица земельные участки.

Каковы налоговые последствия от этой операции для юридического лица? Как отразить в бухгалтерском учете безвозмездно полученные земельные участки?

Следует дать письменный ответ. Ответ обосновать.

## **Ответ**

В соответствии со ст. 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу, либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

При этом на основании п. 2 ст. 248 НК РФ для целей исчисления налога на прибыль имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Согласно п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, является исчерпывающим и приведен в ст. 251 НК РФ. Среди подобных доходов отсутствует представленный в ситуации, однако необходимо обратить внимание, что согласно подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50 % состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Таким образом, если передающее физическое лицо является учредителем (акционером, участником) организации и владеет не менее чем 50 % уставного капитала – стоимость полученного безвозмездно земельного участка не подлежит включению в состав внереализационных доходов.

В противном случае рыночная стоимость безвозмездно полученных от физического лица земельных участков подлежит включению в состав внереализационных доходов в целях налогообложения прибыли.

В части налоговых последствий стоит также отметить, что земельные участки, находящиеся в собственности организаций, являются объектами налогообложения земельным налогом (с учетом ограничений согласно п. 2 ст. 389, ст. 395 НК РФ).

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н, прочими доходами являются активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

На основе вышеизложенного в бухгалтерском учете имущество, полученное в безвозмездное пользование, является прочим доходом и отражается по рыночной стоимости имущества.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят отражение поступления, связанные с безвозмездным получением активов, – в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов.

К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета: 98-2 «Безвозмездные поступления».

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы» и другими отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование» – сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов. Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», списываются с этого счета в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»: по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации.

При получении основного средства безвозмездно суммы, учтенные в составе доходов будущих периодов, в составе прочих доходов отражаются по мере начисления амортизации. Безвозмездно полученный объект недвижимости, который соответствует признакам объекта ОС, принимаются к

учету в обычном для безвозмездно полученных ОС порядке: по первоначальной стоимости. Ею считается общая сумма связанных с этим объектом расходов (п. 12 ФСБУ 6/2020). Их признают в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов ОС. Фактическими затратами в безвозмездно полученное недвижимое имущество считается его справедливая стоимость, а также сумма затрат на приведение в состояние, в котором объект пригоден к использованию в запланированных целях (подп. 3 п. 5, пп. 9, 14 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»).

Однако следует учесть, что не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

Таким образом, нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат указаний на то, в каком порядке в этом случае производится отнесение стоимости полученного безвозмездно земельного участка, не подлежащего амортизации, в состав прочих доходов.

С учетом правовой неопределенности в данном вопросе организация вправе учесть всю стоимость земельного участка одновременно в момент ввода объекта в эксплуатацию (оформления акта ОС-1).

## **ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ВЫПОЛНЕНИЯ**

### **Задание 1**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация заключила договор комиссии на приобретение товаров комиссионером. Договором не установлен конкретный размер вознаграждения комиссионера, т. е. сумму вознаграждения комиссионер определяет самостоятельно. Комиссионер выписывает один счет-фактуру на приобретение товаров для комитента за календарный месяц по всем операциям приобретения товара для комитента у различных поставщиков. Счет-фактура составляется на основании счетов-фактур, полученных от различных поставщиков, в счет-фактуре указывается общая стоимость товаров и сумма НДС по ним, а также сумма вознаграждения комиссионера. На сумму вознаграждения отдельно счет-фактура комиссионером не составляется и не выставляется.

Можно ли данный счет-фактуру принимать комитенту в качестве документа для применения налоговых вычетов по НДС? Можно ли учитывать вознаграждение комиссионера в составе расходов по налогу на прибыль у комитента?

Следует дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### **Задание 2**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация заключила договор подряда и в рамках данного договора получила аванс от заказчика. На полученный аванс были закуплены материалы, предназначенные для выполнения работ по договору подряда. Договор подряда был расторгнут без исполнения, материалы остались неиспользованными. Организация-заказчик аванс и материалы не истребовала.

Организация реализовала данные материалы по ценам ниже фактических цен их приобретения, так как в результате хранения на открытой площадке материалы частично утратили свои первоначальные качества. С полученного аванса была начислена сумма НДС к уплате, сумма НДС по приобретенным материалам была принята к вычету в прошлом налоговом периоде. Каковы налоговые последствия реализации материалов по ценам ниже их покупной стоимости, может ли организация-подрядчик принять к вычету НДС, начисленный с суммы аванса?

Следует дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### Задание 3

Налоговому консультанту поступил запрос.

В соответствии с мировым соглашением ответчик признал иски требования истца, возникшие из договора возмездного оказания услуг, в виде дебиторской задолженности за оказанные услуги с НДС и пени, начисленные истцом за нарушение срока оплаты оказанных услуг согласно договору, и обязуется уплатить истцу сумму дебиторской задолженности и пени.

С суммы пени следует начислять и уплачивать (принимать к вычету) НДС. Как и в каком периоде следует учесть пени у истца и ответчика на основании мирового соглашения?

Следует дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### Задание 4

Налоговому консультанту поступил запрос.

ООО «СИГМА» 14 июня 2021 г. оплатило здание согласно договору купли-продажи, в этот же день получен акт о передаче здания продавцом покупателю ООО «СИГМА». Право собственности на здание ООО «СИГМА» зарегистрировано 27 сентября 2021 г. Здание требует ремонта, после ремонта ООО «СИГМА» планирует сдавать объект в аренду взаимозависимому лицу.

Когда ООО «СИГМА» вправе предъявить НДС, уплаченный при покупке здания, по расходам на ремонт, к вычету? Как следует учесть расходы на ремонт объекта в бухгалтерском и налоговом учете, в первоначальной стоимости здания или в составе прочих расходов по налогу на прибыль организаций.

Следует дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### Задание 5

Налоговому консультанту поступил запрос.

Индивидуальный предприниматель (УСН, объект – доходы) продал здание склада в январе 2022 г., находящееся у него в собственности с июля 2016 г. Здание было приобретено физическим лицом до регистрации индивидуального предпринимателя. Здание ИП сдавал в аренду и уплачивал единый налог с доходов от аренды.

С дохода, полученного от продажи здания, ИП должен начислить и уплатить единый налог при УСН или доходы от продажи здания склада облагаются НДФЛ? Если доходы облагаются НДФЛ, то вправе ли лицо воспользоваться нормой п. 17.1 ст. 217 НК РФ, позволяющей не учитывать при налогообложении НДФЛ доходы от продажи имущества?

Следует дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### **Задание 6**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация (г. Иркутск) заключила трудовой договор с иногородним работником (совместителем). Согласно договору, работнику выплачивают суточные, а также оплачивают расходы на проезд в г. Иркутск и обратно, проживание в Иркутске в период выполнения трудовых обязанностей на территории организации. Работник приезжает для выполнения трудовых обязанностей в г. Иркутск на 2 дня каждую неделю. Может организация учесть в расходах по налогу на прибыль данные выплаты, какими документами их следует оформлять, следует суммы выплат облагать страховыми взносами?

Следует дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### **Задание 7**

Налоговому консультанту поступил запрос на письменную консультацию.

Основным видом деятельности ООО «ХЛЕБ» является производство кондитерских изделий. В ООО «ХЛЕБ» имеется медицинский пункт, под который предоставлено отдельное помещение, приобретаются необходимые медикаменты, медицинские инструменты.

Имеет ли право ООО «ХЛЕБ» включать расходы на содержание медицинского пункта и приобретение медикаментов и медицинских инструментов в состав затрат по налогу на прибыль организаций, а также заработную плату фельдшера, который работает в ООО «ХЛЕБ» по совместительству. Следует начислять страховые взносы во внебюджетные фонды на суммы, выплачиваемые фельдшеру?

Следует дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### **Задание 8**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация выделила помещение под столовую и обеспечивает своих работников бесплатными обедами. Обеды заказывают в организации общественного питания. Индивидуальный учет стоимости обеда для каждого работника не ведется. Может организация учесть расходы на содержание помещения столовой, включая отопление, освещение, водоснабжение, ремонт и на приобретение обедов в затратах при исчислении налога на прибыль организаций? Какими документами следует оформлять данные расходы? облагается ли стоимость обедов НДФЛ и страховыми взносами?

Дать письменный ответ с обоснованием отдельно по каждому вопросу с рекомендациями по организации учета данных расходов.

### **Задание 9**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация (ОСНО, метод начисления) арендует помещение. По согласованию с арендодателем произвела неотделимые улучшения в арендованном помещении. Согласно договору установлено, что расходы на неотделимые улучшения засчитываются в счет арендной платы в первые два месяца аренды.

Как сумма данных расходов и НДС по ним учитываются у арендодателя (ОСНО, метод начисления) и у арендатора, какими документами расходы следует оформить?

Дать письменный ответ с обоснованием и рекомендации по оформлению документов.

### **Задание 10**

Налоговому консультанту поступил запрос.

По договору международного лизинга оборудования расходы, связанные с монтажом оборудования, возлагаются на лизингополучателя без последующей компенсации их лизингодателем. Монтаж оборудования у лизингополучателя выполнила подрядная организация, что подтверждено актом выполненных работ и справкой по их стоимости. Договор лизинга заключен на пять лет с последующим выкупом оборудования, срок полезного использования оборудования установлен шесть лет. Лизингополучатель применяет метод начисления при исчислении налога на прибыль.

Может лизингополучатель учесть затраты на монтаж оборудования в расходах по налогу на прибыль и в каком порядке или включить их в первоначальную стоимость оборудования при выкупе?

Дать письменный ответ с обоснованием учета затрат у лизингополучателя.

### **Задание 11**

Налоговому консультанту поступил запрос.

ООО «КЕДР» осуществляет реализацию товаров в розницу. Для размещения магазина ООО «КЕДР» арендует помещение в новом торговом комплексе. Право собственности на торговый комплекс арендодателем не зарегистрировано в связи с наличием недоделок и не полным оформлением документов на объект, завершено строительство.

ООО «КЕДР» ежемесячно оплачивает арендодателю коммунальные платежи и расходы на содержание помещения. Имеет право ООО «КЕДР» учитывать сумму арендных платежей при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций до оформления права собственности на торговый комплекс арендатором?

Дать письменный ответ с обоснованием и рекомендациями по оформлению документов, подтверждающих расходы на оплату аренды.

### **Задание 12**

У коммерческой организации сложилась ситуация, требующая решения. Организация по договору дарения передала медицинскому учреждению строительные материалы. При этом организация-даритель понесла расходы на транспортировку этих материалов медицинскому учреждению, получен от транспортной компании счет-фактура на транспортировку и акт выполненных работ. У организации-дарителя НДС при покупке строительных материалов был принят к вычету. Вправе ли организация-даритель включить в состав налоговых вычетов сумму НДС, предъявленную перевозчиком материалов и следует начислить или восстановить НДС по переданным строительным материалам? Как медицинское учреждение, получившее подарок, должно учесть стоимость поступивших материалов.

Налоговый консультант должен дать письменный ответ с обоснованием для организации-дарителя и для медицинского учреждения.

### **Задание 13**

Организация обратилась к налоговому консультанту за помощью в разрешении сложившейся ситуации и во избежание налоговых рисков.

Организация заключила контракт 15.03.2021 г. с иностранным гражданином – высококвалифицированным специалистом на исполнение трудовых обязанностей. Согласно контракту ежемесячный оклад установлен 150 000 р. и премии от 15 до 30 % в зависимости от производственных показателей. По какой ставке следует начислять НДФЛ с доходов, начисленных в пользу иностранного специалиста в 2021 г., и подлежат данные доходы иностранного гражданина обложению страховыми взносами и по каким ставкам?

Консультанту необходимо дать письменный ответ с обоснованием своих разъяснений.

### **Задание 14**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация имеет несколько обособленных подразделений, расположенных на территории различных муниципальных образований, но на территории одного субъекта Российской Федерации. Работники организации заключают трудовой договор с головной организацией, но периодически работают в различных подразделениях.

Следует дать письменные предложения по оформлению документов на проезд, проживание работников и по порядку начисления и уплаты НДФЛ и страховых взносов с доходов таких работников.

### **Задание 15**

Руководитель АО обратился к налоговому консультанту за письменной консультацией по сложившейся ситуации.

В АО количественно учтено оборудование, остаточная стоимость которого отсутствует (амортизация начислена полностью), но оборудование находится в эксплуатации. Принято решение провести модернизацию данного оборудования. Модернизация будет выполнена сторонней специализированной организацией. Для выполнения модернизации заключен договор. Организация-исполнитель и АО применяют ОСНО, доходы и расходы определяются методом начислений.

Следует разъяснить, в каком порядке следует учесть расходы на модернизацию, включить их в первоначальную стоимость оборудования или списать в прочие расходы единовременно и можно ли принять НДС по расходам на модернизацию оборудования к вычету и в какое время?

Консультанту следует дать письменный ответ с обоснованием.

### **Задание 16**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация ввела в эксплуатацию производственное здание. Строительство осуществляла организация-подрядчик. Расходы на строительство составили 12 000 000 р., в том числе проценты за кредит – 2 000 000 р. (строительство осуществлено за счет кредита банка).

Дать письменный ответ с обоснованием, как будет сформирована первоначальная стоимость объекта в бухгалтерском и налоговом учете по налогу на прибыль организаций.

### **Задание 17**

ООО «ВЕСНА» (общая система налогообложения) заключило гражданско-правовой договор на выполнение строительно-монтажных работ с подрядчиком-физическим лицом, который является налоговым резидентом

РФ, но не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя. Строительно-монтажные работы должны быть выполнены в течение 6 месяцев. Материалы для выполнения работ приобретает физическое лицо с последующей компенсацией расходов на их покупку ООО «ВЕСНА». После начала работ предусмотрена выплата физическому лицу аванса в размере 30 % от стоимости работ. Оплата выполненных работ и стоимости использованных материалов будет произведена по окончании работ.

Консультанту следует дать письменные обоснованные разъяснения по оформлению документов на выполняемые строительно-монтажные работы и определить, обязана ли организация начислить и удержать НДФЛ с выплачиваемого дохода и начислить и уплатить страховые взносы.

### **Задание 18**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация планирует производство нового вида продукции. Образцы новой продукции будут безвозмездно переданы покупателям (юридическим лицам) – постоянным и потенциальным. Стоимость образцов – от 3 000 р.

Следует дать письменные рекомендации по оформлению безвозмездной передачи образцов новой продукции, а также указать, каковы налоговые последствия по НДС, НДФЛ, налогу на прибыль организаций будут иметь место по данной передаче.

### **Задание 19**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация (ОСНО) ежемесячно выплачивает денежные компенсации работникам за использование личного автотранспорта для служебных целей. Компенсации, согласно приказу руководителя организации, установлены в твердой сумме и выплачиваются торговым представителям, региональным менеджерам, начальнику отдела по работе с клиентами, а также заведующему складским хозяйством. Служебные поездки документально не оформляются.

Имеет ли право организация суммы выплаченных денежных компенсационных выплат учесть в составе расходов по налогу на прибыль организаций и подлежат указанные выплаты налогообложению НДФЛ, страховыми взносами?

Дать письменный ответ с обоснованием.

### **Задание 20**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Российская организация приобрела исключительные права на программное обеспечение у иностранной компании-разработчика через интернет-сайт. Оплата произведена с помощью корпоративной карты организации. У российской организации по данной покупке в наличии имеются копии счета и лицензионного договора, распечатанные с соответствующей страницы сайта. Программное обеспечение организация получила по электронной почте. Иностранная компания не имеет на территории России представительства и на учете в налоговых органах России не состоит.

Следует дать письменный ответ с обоснованием, будет ли российская организация являться налоговым агентом по НДС и налогу на прибыль организаций при выплате дохода иностранной компании.

### **Задание 21**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Застрахованный грузовой автомобиль, принадлежащий организации (первоначальная стоимость 1 600 000 р.), попал в аварию по вине иного лица. Автомобиль не подлежит восстановлению из-за повреждений, полученных в результате аварии. Организация получила страховое возмещение в сумме 700 000 р. Вследствие повреждений принято решение вывести автомобиль из эксплуатации. К моменту списания сумма начисленной амортизации составила 800 000 р. При списании оприходованы запасные части на сумму 20 000 р., которые впоследствии проданы за 18 000 р. (указано без НДС).

Дать письменный ответ с обоснованием, как следует отразить данные операции при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

### **Задание 22**

Налоговому консультанту поступил запрос.

По состоянию на 1 января 2022 г. на балансе организации (ОСНО, метод начисления) числится здание, остаточная стоимость 5 000 000 р., оставшийся срок амортизации (линейный метод) – 5 лет. Здание было приобретено в 2017 г. за 11 800 000 р. (с НДС).

В феврале 2022 г. здание продано за 4 800 000 млн р. (с НДС), передано новому владельцу по акту 28 февраля 2022 г., оплата осуществлена 25 марта 2022 г., переход права собственности зарегистрирован 10 апреля 2022 г.

Определите налоговые последствия в части налога на прибыль организаций и НДС в 2022 г.

Дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### **Задание 23**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация в марте 2019 г. приобрела и поставила на учет в ГИБДД два легковых автомобиля для оказания услуг по перевозке клиентов. Автомобили введены в эксплуатацию, НДС был принят к вычету в марте 2019 г. С октября 2021 г. перестали поступать заказы от клиентов, и автомобили не эксплуатируются. Организация продолжает начислять амортизацию по данным автомобилям и оплачивать ОСАГО. Данные расходы учтены в расходах по налогу на прибыль в 2021 г. Данные расходы организация осуществляет и в 2022 г.

Следует подготовить письменный ответ о налоговых последствиях по налогу на прибыль организаций за 2021 г. и текущий год и по НДС.

Ответ обосновать.

### **Задание 24**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация получила лицензию на добычу песка и глины для производства кирпича. Лицензия получена на 5 лет.

Следует принять решение, какую систему налогообложения следует применить (общий режим налогообложения или УСН), какие налоги организация будет уплачивать и как учитывать расходы на оплату лицензии и за информацию по месторождению песка и глины.

Дать письменный ответ. Ответ обосновать.

### **Задание 25**

Налоговому консультанту поступил запрос.

Организация имеет лицензию, на основании которой производит и реализует пиво в металлических банках. При этом постоянно образуется разница между количеством пива реализованного и показаниями единой государственной автоматизированной информационной системы учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Следует дать рекомендации, какими документами следует оформлять данные разницы и можно ли сумму излишне начисленного акциза по пиву учитывать как налоговый вычет.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ И РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 г. № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 г. № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 г. № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 г. № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.

Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 1 : федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 16.04.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.

Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 : федер. закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 20.02.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – № 31. – Ст. 3824.

Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 : федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 06.03.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – № 32. – Ст. 3340.

Об аудиторской деятельности : федер. закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 26.11.2019 г.) // Собрание законодательства РФ. – 05.01.2009 г. – № 1. – Ст. 15.

О налоговом консультировании : проект федер. закона от 23 мая 2014 г. № 529626-6. Документ опубликован не был // СПС «Консультант Плюс».

Решение ФНС России от 27.12.2019 г. № АС-3-9/8743. Документ опубликован не был // СПС «Консультант Плюс».

Аккубекова Э. И. Налоговое консультирование: перспективы развития в Российской Федерации / Э. И. Аккубекова // Налоги и сборы. – 2018. – № 3. – С. 12–18.

Бабурян Л. М. Сравнительный анализ организации налогового консультирования в России и зарубежных странах / Л. М. Бабурян // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2019. – № 3. – С. 21–28.

Балакин В. В. Налоговое консультирование: учебное пособие / В. В. Балакин. – Москва : Перспектива, 2019. – 439 с.

Бельгисова К. В. Тенденции развития института налогового консультирования в России / К. В. Бельгисова // Современное право. – 2018. – № 5. – С. 17–22.

Горохова Н. А. Налоговое консультирование : учебник / Н. А. Горохова. – Москва : Новое время, 2019. – 428 с.

Деятельность палаты налоговых консультантов. – URL: <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=2346> (дата обращения: 25.01.2021).

Кирина Л. С. Методология формирования и развития рынка услуг налогового консультирования в Российской Федерации : дис. ... д-ра экон. наук / Л. С. Кирина. – URL: <http://dlib.rsl.ru/rs101003000000/rs101003314000/rs101003314337/rs101003314337.pdf>.

Консалтинг-2019. – URL: <https://raexpert.ru/ratings/consulting/2019> (дата обращения: 25.05.2021).

Кузьменко В. В. Организация и методика проведения налоговых проверок : учеб. пособие / В. В. Кузьменко. – Москва : ИНФРА-М, 2016.

Литвинова Ю. В. Направление совершенствования и перспективы развития налогового консультирования / Ю. В. Литвинова, Н. А. Гончарова // Современное общество. – 2018. – № 2. – С. 33–38.

Налоговая аналитика. – URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 25.01.2021).

Налоговое консолидирование: теория и практика : учебник / под ред. Н. И. Малис. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2019. – 416 с.

Налоговый консалтинг. – URL: <https://raexpert.ru/rankingtable/consult/2016/tab03> (дата обращения: 25.01.2021).

Налоговый консалтинг. – URL: <https://www.cnfp.ru/konsalting> (дата обращения: 25.01.2021).

Нормы профессиональной этики налоговых консультантов. – URL: <http://www.palata-nk.ra/php^ontentphp?id=4133> (дата обращения: 25.01.2021).

Организация и методика налогового консультирования : учеб.-метод. пособие / под ред. Т. А. Демишевой. – Москва : учеб. центр МФЦ, 2007. – 159 с.

Перспективы развития налогового консалтинга в России. – URL: <https://cyberleninka.m/article/v/perspektivy-razvitiya-nalogovogo-konsaltinga-v-rossii> (дата обращения: 25.01.2021).

Рейтинг консалтинговых компаний Урала и Сибири по результатам 2017 года. – URL: <http://www.acexpert.ru/analytics/ratings/rejting-konsaltingovih-kompaniy-uralo-zapadnosibir-n.html> (дата обращения: 25.01.2021).

Список крупнейших консалтинговых России по итогам 2019 года. – URL: <https://raexpert.ru/rankingtable/consult/2019> (дата обращения: 25.01.2021).

Управление рисками налогового консультирования. – URL: [http://www.rusnauka.com/24\\_PNR\\_2014/Economics/3\\_176267.doc.htm](http://www.rusnauka.com/24_PNR_2014/Economics/3_176267.doc.htm) (дата обращения: 25.01.2021).

Черник Д. Г., Кирина Л. С., Балакин В. В. Налоговое консультирование / Д. Г. Черник. – Москва : Проспект, 2018. – 514 с.

Шувалова Е. Б., Ефимова Т. А. Налоговое консультирование (правовой аспект) : учеб. пособие / Е. Б. Шувалова. – Москва : Эксмо, 2019. – 136 с.