

2. Атабиева Е.Л., Ковалева Т.Н. О влиянии учетной политики на налоговую нагрузку организаций // Проблемы современной экономики. 2018. № 1 (65). С. 58–61.

3. Вознюк Е.А. Налогообложение как инструмент государственного регулирования деятельности агропромышленного комплекса // Молодой ученый. 2016. №30. С. 161–163.

4. Корнилов Д.С. Проблемы налогообложения бизнес-операций сельскохозяйственных предприятий // Молодой ученый. 2018. №3. С. 63–67.

5. Косолапов А. Кто может перейти на уплату единого сельхозналога [Электронный ресурс]. URL: <https://www.1gl.ru/#/document/16/62775/> (дата обращения 10.11.2019).

6. Пелевин И.Ю. Пути совершенствования налоговой системы аграрных форм хозяйствования // Экономика, статистика и информатика. 2018. № 2. С. 49–54.

7. Слабинская И.А., Пономаренко А.С. Новые тенденции в налоговой политике России // Белгородский экономический вестник. 2018. № 1 (89). С. 157–161.

8. Шевченко М.В., Митьковская А., Цвында А. К вопросу об оптимизации системы налогообложения предприятий // Белгородский экономический вестник. 2018. № 3 (91). С. 58–62.

Рекомендовано кафедрой  
бухгалтерского учета  
и аудита БГТУ

д-р экон. наук, профессор  
**И.А. Слабинская,**  
магистрант  
**А.А. Брадарская**  
Белгородский государственный  
технологический университет  
им. В.Г. Шухова

## **ОБЩИЕ АСПЕКТЫ ВОЗРАЖЕНИЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА НА АКТ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ**

Налоговые проверки – одна из важнейших форм налогового контроля (п. 1 ст. 82 НК РФ) [7].

При этом налоговые органы проводят в отношении налогоплательщиков налоговые проверки двух видов (ст. 87 НК РФ):

- камеральные налоговые проверки;
- выездные налоговые проверки.

Из п. 1 ст. 100 НК РФ следует, что по результатам выездной налоговой проверки должностными лицами налоговых органов в обязательном порядке должен быть составлен акт налоговой проверки. По результатам же камеральной налоговой проверки акт составляется не всегда, а только в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

Акт налоговой проверки, хотя он и фиксирует результаты проведенных проверочных мероприятий и выводы проверяющих, является всего лишь промежуточным документом. Акт налоговой проверки, наряду с другими документами и информацией, участвует при рассмотрении материалов налоговой проверки и вынесении решения (ст. 101 НК РФ). А вот уже решение является итоговым документом по налоговой проверке [1].

Соответственно, акт налоговой проверки, в силу своего промежуточного статуса, не может содержать обязательных (императивных) предписаний и сам по себе не может нарушать права и интересы налогоплательщика. Именно поэтому акт налоговой проверки отдельно обжаловать нельзя. Это подтвердил и Конституционный Суд РФ в одном из своих решений (Определение от 27.05.2010 № 766-О-О).

Тем не менее, зафиксированные в акте налоговой проверки факты, результаты и выводы являются важнейшей предпосылкой для вынесения решения по налоговой проверке. На этом этапе важно выяснить и позицию второй стороны. Поэтому лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), наделяется правом представить письменные возражения по акту налоговой проверки в целом или по его отдельным положениям. При этом предусматривается также возможность приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений (п. 6 ст. 100 НК РФ).

Возражения по акту налоговой проверки – это своего рода встречный, «контратакующий» документ. Цель таких возражений – повлиять на итоговое решение по налоговой проверке.[3]

Алгоритм представления возражений на акт налоговой проверки является единым для выездных и камеральных налоговых проверок, регулируется немногочисленными процедурными нормами НК РФ и на первый взгляд выглядит относительно простым.

В настоящей статье мы рассмотрим некоторые вопросы составления и представления налогоплательщиком возражений на акт налоговой проверки.

Обязательно ли возражать на акт налоговой проверки или может быть иногда стоит «попридержать» свои аргументы для вышестоящего налогового органа и (или) суда?

Начнем с того, что представление возражений на акт налоговой проверки – это право налогоплательщика.

Как показывает практика, если налогоплательщик не согласен с выводами налогового органа по налоговой проверке и при этом готов настойчиво отстаивать свою позицию, налоговый спор крайне редко заканчивается на стадии вынесения решения по результатам налоговой проверки. Как правило, такие налоговые споры продолжаются на стадии обжалования решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган и далее – в суд. В связи с этим возникают вопросы по тактике и стратегии защиты: на какой стадии налогового спора налогоплательщику следует раскрывать все «карты»? Могут ли возникнуть неблагоприятные для налогоплательщика последствия, если он раскроет те или иные свои контраргументы слишком рано или, напротив, – на поздних стадиях налогового спора? [5]

На эти вопросы нет однозначного ответа. Все зависит от конкретных обстоятельств налогового спора и от того, о каких контраргументах налогоплательщика идет речь. Но для ориентира попробуем выделить несколько ситуаций:

1. Контраргументы налогоплательщика основаны исключительно на альтернативном (отличном от позиции налогового органа) толковании норм налогового законодательства. Иными словами, налогоплательщик спорит не о вопросах факта (конкретные обстоятельства хозяйственной деятельности, события, действия, те или иные числовые либо натуральные показатели и т.д.), а о вопросах права (как толковать и применять ту или иную норму законодательства в конкретной ситуации).

Как правило, нет ничего плохого, если такие контраргументы налогоплательщик полностью раскроет уже на этапе представления возражений на акт налоговой проверки (в т. ч. со ссылкой на судебную практику, разъяснения налоговых и (или) финансовых органов, подтверждающие позицию налогоплательщика). Это сразу продемонстрирует «подкованность» и серьезность намерений налогоплательщика [8].

2. При определении размера недоимки и (или) пеней, штрафов налоговый орган допустил ошибки в расчетах.

Контраргументы по этому поводу однозначно следует отразить в возражениях на акт налоговой проверки. Такие контраргументы уж точно не следует держать в «загашнике».

Но если все-таки по каким-то причинам налогоплательщик не отразил такие контраргументы в возражениях на акт налоговой проверки, ни вы-

шестоящий налоговый орган, ни суд не откажутся принимать их на последующих стадиях налогового спора.

3. При проведении в ходе налоговой проверки тех или иных мероприятий либо при ином получении доказательств налоговым органом допущены процедурные (формальные) нарушения.

Об этом точно не стоит упоминать в возражениях на акт налоговой проверки. На этом этапе такие замечания вряд ли приведут к положительному для налогоплательщика результату, а вот «попасть» на дополнительные мероприятия налогового контроля (п.п. 1, 6, 6.1 ст. 101 НК РФ), при которых налоговый орган попытается исправить свои ошибки или подстраховать свои выводы с помощью «чисто» полученных дополнительных доказательств, – вполне возможно.

Такие замечания налогоплательщика будут значительно весомее и ценнее на последующих стадиях налогового спора – при обжаловании решения налогового органа в вышестоящем налоговом органе или в суде [6].

4. Контраргументы налогоплательщика основаны на документах, которые налоговый орган не истребовал, и налогоплательщик не предоставлял при проведении налоговой проверки.

Здесь, с одной стороны, у налогоплательщика тоже может возникнуть соблазн не «раскрываться» раньше времени, чтобы опять же не провоцировать налоговый орган на дополнительные мероприятия налогового контроля в поисках дополнительных «перевешивающих» доказательств.

Но, с другой стороны, при обжаловании решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган с приложением таких ранее «нераскрытых» документов налогоплательщик должен будет пояснить причины, по которым было невозможно своевременное представление документов налоговому органу, решение которого обжалуется (п. 4 ст. 140 НК РФ).

5. Контраргументы налогоплательщика основаны на документах, которые налоговый орган истребовал у налогоплательщика при проведении налоговой проверки, но по каким-то причинам налогоплательщик их не предоставил [9].

Такие контраргументы и обосновывающие их документы, по нашему мнению, однозначно нужно раскрывать в возражениях на акт налоговой проверки. В противном случае возникает существенный риск того, что поведение налогоплательщика будет признано недобросовестным и суд на этом основании откажет в приобщении к делу таких документов и, соответственно, не учтет основанные на них контраргументы налогоплательщика (см. изложенные выше подходы судов).

Отдельно отметим, что, если налогоплательщик согласен по существу с выводами и результатами, изложенными в акте налоговой проверки, но

считает необходимым снизить размер штрафа за выявленные налоговые правонарушения в связи с наличием смягчающих обстоятельств (ст. 112, 114 НК РФ), то подавать возражения на акт налоговой проверки не нужно. В этом случае до даты рассмотрения материалов налоговой проверки налогоплательщику следует представить в налоговый орган соответствующее ходатайство. Форма такого ходатайства не утверждена, и оно составляется в произвольной форме [1].

Порядок представления налогоплательщиком возражений на акт налоговой проверки.

Согласно п. 6 ст. 100 НК РФ представить возражения по акту налоговой проверки может лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (т.е. сам налогоплательщик), либо его представитель.

Иные лица, даже если результаты налоговой проверки могут косвенно затронуть их интересы (например, участники налогоплательщика), представлять возражения по акту налоговой проверки не вправе [6].

Представить письменные возражения по акту налоговой проверки можно в течение одного месяца со дня его получения (п. 6 ст. 100 НК РФ). По общему правилу, согласно п. 5 ст. 6.1 НК РФ, этот месячный срок истекает в соответствующее число следующего месяца (например, если акт налоговой проверки получен налогоплательщиком 6 ноября 2019 г., то представить возражения по нему можно не позднее 6 декабря 2019 г. [1].

Как было упомянуто выше, возражения на акт налоговой проверки оформляются письменно.

Конкретных требований к структуре и содержанию возражений НК РФ не предъявляет. Поэтому в данном случае преимущественно следует руководствоваться общими соображениями, ориентированными на обоснованность, весомость и убедительность возражений.

В обоснование своих аргументов в возражениях следует также сослаться на положительные для налогоплательщика разъяснения Минфина РФ, финансовых органов субъектов РФ, муниципальных образований и (или) налоговых органов, выпущенные в пределах их компетенции для неопределенного круга лиц (конечно, если таковые удалось обнаружить в открытых источниках, например, на сайтах указанных органов, в справочных правовых системах и т.д.).

Данные разъяснения вполне способны «развернуть» выводы налогового органа, проводившего налоговую проверку. Кроме того, даже если налоговый орган не снимет выявленную недоимку, такие разъяснения по общему правилу освобождают от начисления пеней на сумму недоимки и от штрафа (п. 1 ст. 111 НК РФ), но при условии, что разъяснения основаны на полной и достоверной информации (т.е. являются относимыми к спорному вопросу) [2].

Россия не является страной прецедентного права, решения судов имеют огромное значение при толковании и применении российского законодательства. Соответственно, для дополнительной аргументации своей позиции, а также для убеждения налогового органа в серьезности своих намерений в возражениях по возможности следует ссылаться на судебную практику (конечно, если таковая в пользу налогоплательщика имеется). Понятно, что наиболее весомыми для убеждения налогового органа будут решения Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ (несмотря на упразднение последнего, его решения продолжают учитываться при толковании и применении российского законодательства).

В качестве приложений к возражениям следует собирать копии документов, подтверждающих контраргументы и позицию налогоплательщика. При подписании возражений представителем следует прилагать также документы, подтверждающие полномочия представителя [4].

Резюмируя вышесказанное стоит отметить, что акт налоговой проверки, хотя он и фиксирует результаты проведенных проверочных мероприятий, является всего лишь промежуточным документом. Акт наряду с другими документами участвует при рассмотрении материалов налоговой проверки и вынесении решения. А вот уже решение является итоговым документом по налоговой проверке. Как показывает практика, если налогоплательщик не согласен с выводами налогового органа по налоговой проверке и при этом готов настойчиво отстаивать свою позицию, налоговый спор крайне редко заканчивается на стадии вынесения решения по результатам налоговой проверки.

#### Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 02.11.2013).
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 23.07.2013).
3. Балихина Н.В. Финансы и налогообложение организаций: Учебник. / Н.В. Балихина, М.Е. Косов. М.: ЮНИТИ, 2017. 468 с.
4. Дадашев А.З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебное пособие / А.З. Дадашев, Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи. М.: ЮНИТИ, 2018. 1591 с.
5. Кондраков, Н.П. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах: Учебное пособие / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. М.: Проспект, 2017. 224 с.

6. Кузнецов В.В. Практика и перспективы развития института апелляционного обжалования решений налоговых органов // Налоговые споры: теория и практика. 2017. № 5. 72 с.

7. Слабинская И.А. Налоговая система России: структура, принципы построения и виды налогов и сборов // Белгородский экономический вестник. 2013. № 4 (72). С. 39–52.

8. Уварова С.П. Налоговый контроль. Технология проведения налоговых проверок // Налоги и финансы. 2018. 249 с.

9. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]., URL: <http://www.nalog.ru> (Дата обращения: 15.11.2019).

Рекомендовано кафедрой  
бухгалтерского учета  
и аудита БГТУ

канд. экон. наук, доцент

***П.Н. Тупикин,***

***Д.С. Куличенко***

Белгородский государственный  
технологический университет  
им. В.Г. Шухова

## **ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Тенденция к упрощению налоговой системы на данный момент наблюдается во многих государствах. Подобные преобразования осуществляются с целью достижения простоты определения экономического итога, снижения степени сложности сопоставления отчетных документов, а также уменьшения нагрузки, как на налоговые органы, так и на налогоплательщиков и плательщиков сборов.

В нашей стране налоговая политика представлена как сложный иерархичный механизм, выступающий источником выполнения функций государства, а также основой регулирования народного хозяйства. Однако именно разветвленная структура и обширный спектр полномочий негативно сказываются на состоянии российской экономики. Поэтому проблема совершенствования налоговой системы является значимой и актуальной.