

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение  
высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

*На правах рукописи*

Мустафаев Сахиб Мазахир оглы

# ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПЛАНИРОВАНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

ДИССЕРТАЦИЯ  
на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Научный руководитель

Лапина Марина Афанасьевна,  
доктор юридических наук, профессор

Москва – 2026

## Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Теоретико-правовые основы планирования контрольно-надзорной деятельности государства в финансовой сфере.....	13
1.1 Контрольно-надзорная деятельность государства и ее особенности в финансовой сфере.....	13
1.2 Планирование как элемент контрольно-надзорной деятельности государства.....	31
Глава 2 Финансово-правовая характеристика выездных налоговых проверок и роль планирования для принятия решения для их проведения.....	49
2.1 Выездная налоговая проверка как результат деятельности по планированию: нормативное регулирование, стадии и виды.....	49
2.2 Планирование выездных налоговых проверок: правовая природа и характеристика его этапов.....	72
Глава 3 Финансово-правовая характеристика предпроверочного анализа как этапа деятельности по планированию выездных налоговых проверок.....	103
3.1 Финансово-правовое регулирование и порядок закрепления и оформления результатов предпроверочного анализа.....	103
3.2 Предпроверочный анализ как предварительный налоговый контроль. Перспективы развития законодательства о налогах и сборах в области предпроверочного анализа.....	114
Заключение.....	132
Список литературы.....	139

## Введение

**Актуальность темы исследования.** Результаты аудиторской проверки, опубликованные Счетной палатой Российской Федерации в 2023 году, свидетельствуют о повышении результативности контрольно-надзорной деятельности Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС России) на этапе планирования выездных налоговых проверок. Ключевым индикатором стал фискальный эффект от контрольно-аналитической работы (460 млрд руб.), который впервые превысил поступления от выездных налоговых проверок (433,7 млрд руб.).

Наблюдаемая динамика отражает стратегический курс налоговых органов на превентивное обеспечение налоговых поступлений, что выражается в активизации мер добровольного исполнения налогоплательщиками своих обязательств до инициирования налоговых проверок.

Внедрение системы планирования выездных проверок способствовало переходу от сплошного подхода при отборе налогоплательщиков в пользу риск-ориентированного, позволив сконцентрировать ресурсы налоговых органов на налогоплательщиках, обладающих высоким налоговым риском, что усилило прозрачность и результативность налогового контроля, а также снизило трудозатраты и издержки на проведение определенных мероприятий налогового контроля.

**Степень разработанности темы исследования.** Важный вклад в теоретическое и методологическое осмысление вопросов, связанных с совершенствованием государственного контроля в финансовой сфере общественных отношений, внесли отечественные специалисты в области экономики и права как Е.В. Абрамова, В.Ю. Александрова, Д.Г. Алексеева, Л.Л. Арзуманова, Е.М. Ашмарина, И.В. Бит-Шабо, А.С. Бакаев, И.А. Белобжецкий, А.В. Брызгалин, Э.А. Вознесенский, Н.М. Геращенко, Л.В. Гончаренко, Ю.А. Данилевский, А.В. Демин, В.А. Кашин, Н.А. Козлов, Г.П. Комарова, И.И. Кучеров, М.А. Лапина, В.Д. Ларичев, М.В. Масальская,

Ю.Г. Месоедова, А.В. Минор, В.В. Мороз, А.К. Мусаелян, Г.Ф. Ручкина, Р.А. Тория, И.А. Хаванова и других.

Изучению правового регулирования планирования контрольно-надзорной деятельности органов исполнительной власти, в том числе, в финансовой сфере посвящены работы следующих ученых: Е.Л. Васяниной, Л.Н. Ворониной, Л.Г. Востриковой, Е.Ю. Грачевой, О.Н. Горбуновой, С.М. Зубарева, С.М. Зырянова, А.А. Копиной, М.С. Купина, М.А. Лапиной, А.Ф. Ноздрачева, Н.Ф. Поповой, А.В. Реут, Г.Ф. Ручкиной, Э.Д. Соколовой, А.И. Стахова, Н.И. Химичевой, С.О. Шохина Ю.А. Тихомиров и других.

Вопросы планирования налогового контроля и предпроверочного анализа исследуются в экономической науке, в частности, в диссертациях на соискание степени кандидата экономических наук Мороза Виктора Владимировича на тему: «Совершенствование методики планирования проведения налоговых проверок» и Бурцева Владимира Владимировича на тему: «Система государственного финансового контроля».

Ученые подчеркивают важность налогового контроля для экономической стабильности и необходимость совершенствования его механизмов.

В современной юридической науке отмечается недостаточная разработанность правовых аспектов, связанных с планированием выездных налоговых проверок. Отсутствие систематизированной теории и понятийного аппарата создает пробелы в финансово-правовом регулировании и препятствует разработке эффективных механизмов контроля.

**Целью исследования** является разработка и обоснование теоретических положений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование финансово-правового обеспечения планирования выездных налоговых проверок.

Для достижения поставленной в диссертационном исследовании цели сформулированы следующие **задачи**:

– провести анализ правового регулирования налогового и иных видов финансового контроля, выявить и обосновать особенности правового регулирования налогового контроля в сравнении с другими видами финансового контроля в системе контрольно-надзорной деятельности государства;

– изучить существующие теоретические и правоприменительные подходы к понятию «планирование выездных налоговых проверок» и сформулировать научно обоснованное определение для унификации правоприменительной практики;

– исследовать нормативное регулирование и применяемые технические средства при планировании выездных налоговых проверок и разработать механизмы, гарантирующие законность и защиту прав налогоплательщиков;

– проанализировать роль правового механизма планирования выездных налоговых проверок и сформулировать систему правовых принципов эффективного планирования;

– выделить и структурировать этапы планирования выездных налоговых проверок, сформировать единый подход к характеристике их правовой природы;

– выявить пробелы и коллизии в правовом регулировании планирования выездных налоговых проверок, включая этап предпроверочного анализа, разработать предложения по совершенствованию правового регулирования для повышения эффективности налогового контроля и минимизации негативных прецедентов с налогоплательщиками.

**Объектом исследования** являются общественные отношения, возникающие в сфере финансово-правового обеспечения планирования выездных налоговых проверок.

**Предмет исследования** составляют нормы законодательства, регулирующие планирование контрольно-надзорной деятельности органов исполнительной власти государства в финансовой сфере, в том числе нормы законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в сфере

планирования налоговыми органами выездных налоговых проверок, организации мероприятий налогового контроля, а также правоприменительная практика в данной сфере.

**Область исследования** диссертации соответствует п. 16. «Публичный контроль и надзор в публично-правовой и частноправовой сферах» и п. 22. «Налогообложение и налоговые системы. Налоги, сборы и иные обязательные платежи. Налоговые правоотношения. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» Паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки).

**Методология и методы исследования.** В основу работы положена система методов, объединяющая принципы общефилософского и общенаучного познания, а также специальные методики, используемые в юридической науке. В процессе работы были задействованы следующие из них:

- общефилософские методы: такие как метафизика и диалектика, которые помогли определить и понять роль понятий контроля и надзора как самостоятельных категорий, а также их взаимосвязь между собой и с общественными отношениями, являющимися объектом анализа;

- общенаучные методы: анализ, синтез, индукция, дедукция. Применение перечисленных методов позволило рассмотреть объект исследования с точки зрения различных аспектов, способствуя выявлению его характерных свойств и определения генезиса и возможных последствий, обусловленных их наличием или отсутствием

- специальные юридические методы: такие как формально-юридический, сравнительно-правовой и технико-юридический методы. Первый использовался для изучения правовых норм, входящих в предмет исследования; второй — для сопоставления понятия «планирование» в отечественной правовой практике и законодательстве с точки зрения функций контроля и надзора со стороны государственных органов; третий —

при подготовке рекомендаций по улучшению нормативных актов, регулирующих выездные налоговые проверки.

**Теоретическая основа** исследования. Настоящее исследование опирается на научные работы правоведов, в которых исследуются институты государственного контроля и надзора в финансовой сфере, с акцентом на роль планирования в системе соответствующей контрольно-надзорной деятельности. Также в диссертации использованы работы ученых в области налогового, административного права и общей теории права.

**Нормативную основу** исследования составляет совокупность источников российского права, регламентирующих контрольно-надзорную деятельность в финансовой сфере. В их числе: конституционные положения, нормы финансового и административного законодательства, а также положения подзаконных и ведомственных нормативных актов, касающихся контрольно-надзорной деятельности в финансовой сфере.

В качестве **эмпирической основы** исследования были использованы данные о проводимых мероприятиях налогового контроля и статистические данные, размещаемые на официальных сайтах Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее – ФНС России) и Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России), судебная практика по арбитражным делам, связанная с применением ведомственных актов Федеральной налоговой службы по вопросам проведения налогового контроля.

**Научная новизна** исследования заключается в формировании финансово-правовой характеристики планирования выездных налоговых проверок. В работе предложена оригинальная системно-теоретическая конструкция, определяющая природу данного института как специализированной формы государственного контроля (надзора) в финансовой сфере, детерминированной особым характером регулируемых правоотношений.

Сформулированы и научно аргументированы авторские определения терминов «планирование выездных налоговых проверок». Правовой механизм планирования формирует основу системы, определяя стратегические приоритеты контрольной работы ФНС России. Практическим применением данной концепции служит разработанная поэтапная процедура планирования, которая занимает особое место в государственном контроле (надзоре) в финансовой сфере и налоговом контроле. При этом предпроверочный анализ является ядром планирования выездных налоговых проверок и обладает критериями самостоятельной формы налогового контроля.

На основании проведенного диссертационного исследования в работе сформулированы следующие **положения, выносимые на защиту**:

1) аргументировано, что планирование в налоговом контроле как виде государственного контроля (надзора) в финансовой сфере системно обусловлено двумя фундаментальными и взаимосвязанными характеристиками порождаемых им правоотношений: замкнутостью субъектного состава, выражающейся в строго определенном взаимодействии уполномоченных налоговых органов с налогоплательщиками (плательщиками сборов, страховых взносов, налоговыми агентами); исключительностью объекта контроля, которым выступают денежные средства, подлежащие обязательному перечислению в бюджетную систему Российской Федерации. Предлагается закрепить этот дуализм в качестве методологической основы для построения всех процедур налогового контроля, что позволит повысить их эффективность (С. 48-50);

2) в результате систематизации выявленных признаков сформулировано теоретическое определение «планирования выездных налоговых проверок». Содержание этого понятия раскрывается как комплексный процесс, реализуемый налоговыми органами для отбора налогоплательщиков, в отношении которых целесообразно проведение выездной налоговой проверки. Основой данного отбора служат риски



совершения налогового правонарушения и критерии этого риска, установленные подзаконным актом Федеральной налоговой службы Российской Федерации (С. 84-85; 98);

3) установлено, что финансово-правовое обеспечение планирования выездных проверок включает взаимосвязанные элементы: нормы о порядке осуществления налогового контроля и технические средства, используемые налоговыми органами при сборе доказательной базы, что обусловлено целью планирования - установление факта наличия или отсутствия риска совершения налогоплательщиком (плательщиком сборов, страховых взносов, налоговым агентом) нарушения законодательства о налогах и сборах. В связи с чем, необходимо закрепить на законодательном уровне комплексный характер финансово-правового обеспечения планирования проверок и разработать единые стандарты применения технических средств доказывания для повышения эффективности риск-ориентированного подхода (С. 93-99);

4) установлено, что правовой механизм планирования выездных налоговых проверок выполняет системообразующую функцию в контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, обеспечивая адресность при реализации мероприятий налогового контроля посредством целенаправленного отбора объектов проверки исключительно по критерию высокого налогового риска, что минимизирует избыточное административное давление на добросовестных хозяйствующих субъектов и сокращает издержки ФНС России на проведение выездных налоговых проверок. В целях оптимизации контрольно-надзорной деятельности предлагается признать указанный механизм в качестве ключевого в деятельности налоговых органов (С. 48; 72-73);

5) обосновано, что планирование, является обязательным элементом контрольно-надзорной деятельности государства, основанием для выездной налоговой проверки и включает в себя логически взаимосвязанные и процессуально обособленные стадии: отбор налогоплательщиков, осуществление контрольно-аналитических мероприятий, проведение

предпроверочного анализа и, по его итогам, формирование плана выездных налоговых проверок (С. 85; 96-98);

6) доказано, что предпроверочный анализ обладает признаками самостоятельной формы налогового контроля: самостоятельное основание: проведение предпроверочного анализа обусловлено исключительно выявлением рисков совершения налогового правонарушения; конкретно определенный правовой статус участников налоговых правоотношений; конкретно определенные мероприятия налогового контроля. В процессе предпроверочного анализа применяются контрольные мероприятия: истребование документов, допрос свидетелей, осмотр; юридически значимый результат: итогом предпроверочного анализа является либо добровольное уточнение налогоплательщиком своих обязательств, либо принятие решения о включении налогоплательщика в план выездных налоговых проверок (С. 92-93; 108-109; 113; 115; 125-126);

7) обоснована необходимость введения обязательного мотивированного уведомления налогоплательщиков о факте наличия рисков нарушения законодательства о налогах и сборах и включении их в план выездных налоговых проверок как инструмента повышения прозрачности и превенции налоговых споров, что требует включения соответствующей нормы в Налоговый кодекс Российской Федерации. Реализация данного предложения оптимизирует распределение ресурсов налоговых органов и минимизирует риски возникновения негативных прецедентов в налоговых правоотношениях (С. 111-112).

**Теоретическая значимость работы.** Сформулированные в диссертации выводы и положения представляют научный интерес в развитии науки финансового права, расширяют теоретико-правовые знания институтов финансового контроля и налогового контроля, в том числе в разработке дефиниций «планирование выездных налоговых проверок» и «предпроверочный анализ», а также применение полученных научных результатов в преподавании дисциплин «Финансовое право», «Налоговое

право», «Защита прав налогоплательщиков».

**Практическая значимость работы.** Сформулированные автором диссертации положения могут быть использованы Минфин России и ФНС России для совершенствования контрольно-надзорной деятельности в финансовой сфере. Сформулированные в работе положения и практические рекомендации могут послужить основой для разработки проектов нормативных правовых актов по планированию выездных налоговых проверок.

**Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.** Достоверность результатов диссертационного исследования подтверждается научными работами, судебной практикой по рассмотрению споров, возникающим между налоговыми органами и налогоплательщиками при планировании выездных налоговых проверок.

Выводы, сделанные в исследовании, находят свое теоретическое применение в результате апробации результатов в установленном порядке, что подтверждается соответствующими документами. Положения диссертации нашли свое отражение в докладах и выступлениях на научных и научно-практических конференциях: на Всероссийском Фестивале науки «Наука 0+» «Проверочный анализ налоговых органов и его роль в обеспечении экономической безопасности государства» (Москва, Финансовый университет, 8 октября 2022 год); на VI Международной научно-практической конференции «Публично-правовые средства цифровизации экономики и финансов» (Москва, Финансовый университет, 23 ноября 2022 год); на Всероссийском фестивале науки «Наука 0+» «Правовые последствия халатного отношения к должной осмотрительности налогоплательщика» (Москва, Финансовый университет, 7 октября 2023 год).

Материалы диссертации используются ООО «ПЭК» при проведении анализа рисков при работе с потенциальными контрагентами в целях проявления должной осмотрительности, в том числе, а также с целью минимизации возможных и избегания нарушений налогового

законодательства, а также для пресечения незаконных действий налоговых органов как при проведении различных мероприятий налогового контроля, не ограничиваясь рамками проведения налоговых проверок. По материалам исследования разработаны и внедрены критерии, которым должны соответствовать предположительно добросовестные налогоплательщики, утверждены локальные методические рекомендации по процедуре и порядку взаимодействия с налоговыми органами вне рамок налоговых проверок, а также на отдельных мероприятиях налогового контроля. Описанные в исследовании пробелы действующего законодательства, связанные с отсутствием процедуры планирования выездных налоговых проверок, а также мероприятий, проводимых вне рамок проверок, использованы при проведении внутренних тренингов для партнеров компании.

Материалы исследования используются Кафедрой международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Финансово право» и «Бюджетное право».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано 4 печатных работы общим объемом 1,98 п.л. (весь объем авторский) в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации** обусловлены целью, объектом и предметом исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 145 наименований, одного рисунка. Текст диссертации изложен на 162 страницах.

## **Глава 1**

# **Теоретико-правовые основы планирования контрольно-надзорной деятельности государства в финансовой сфере**

## **1.1 Контрольно-надзорная деятельность государства и ее особенности в финансовой сфере**

В научной литературе имеются различные подходы к определению понятия контрольная деятельность и надзорная деятельность.

В толковом словаре С.И. Ожегова слово «контроль» трактуется как процесс проверки и непрерывного наблюдения, направленного на осуществление проверки или надзора [62]. Как видно, надзор представляет собой более частное понятие, являющееся составной частью более широкого термина – контроль.

По словарю В.И. Даля, контроль – это учет, поверка счетов, отчетности; присутственное место, занимающееся поверкой отчетов, а понятие «надзор» раскрывается через синонимичные понятия: насматривать, наблюдать, наглядывать [50].

В учебнике В.М. Горшенева и И.Б. Шахова «Контроль как правовая форма деятельности», контроль рассматривается как система мониторинга процесса работы объекта для выявления и устранения отклонений от установленных параметров [41]. Однако данное понятие рассматривалось учеными с точки зрения теории управления.

По мнению А.В. Петрова, А.Е. Епифанова контроль является процессом, обеспечивающим достижение поставленных целей. При этом, указанные ученые выделяют три составных элемента контроля:

- 1) установление стандартов деятельности системы, подлежащих проверке;

- 2) соизмерение достигнутых результатов с ожидаемыми;
- 3) корректировка управленческих процессов, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов [129].

Анализируя элементы контроля, выделенные А.В. Петровым и А.Е. Епифановым, мы видим, что контроль – это последовательный алгоритм конкретно-определенных действий по установлению правил и реализации механизма административного воздействия в целях соблюдения указанных правил.

С правовой точки зрения «государственный контроль» и «государственный надзор» имеют отличную друг от друга природу.

Н.А. Захарцова характеризуют государственный контроль как деятельность специализированных государственных структур, обладающих полномочиями для постоянного мониторинга деятельности подконтрольных субъектов с целью обнаружения отклонений от установленных норм и требований. При этом исследователи отмечают, что несмотря на внешнюю схожесть понятий «государственный контроль» и «государственный надзор», между ними существуют принципиальные различия, связанные с масштабом полномочий и характером вмешательства в деятельность контролируемых объектов. Так, ученые трактуют государственный надзор в качестве функции специальных государственных органов и их должностных лиц по непрерывному мониторингу в рамках своей компетенции за соблюдением нормативных правовых актов неподконтрольных юридических и физических лиц [101].

С.М. Зырянов обосновывает столько многогранное изучение понятий «контроль» и «надзор» обусловлено необходимостью четкого определения их сущностных характеристик, включая содержание, пределы полномочий контролирующих субъектов и гарантии защиты прав контролируемых лиц. Данные параметры детерминированы природой правоотношений, складывающихся между сторонами контрольного процесса, которые могут варьироваться в широком спектре – от отношений абсолютного властвования

до ограниченных, строго формализованных в правовом поле полномочий инспектора в отношении независимого предпринимателя, осуществляющего деятельность на свой риск и под собственную ответственность. Так, ученый указывает, что в отличие от контроля, надзор осуществляется в отношении субъектов, не находящихся в административном подчинении. Предметом оценки в рамках надзора является исключительно соблюдение законности, а не целесообразность деятельности. Нарушения, выявленные в ходе надзорных мероприятий, в большинстве случаев влекут за собой меры административной ответственности. Основная цель надзора заключается в обеспечении безопасности. Ученый отмечает, что в такое разграничение базируется на достаточно четком критерии: если субъект обладает управленческими полномочиями в отношении объекта (то есть между их структурно-организационными статусами существует определенная связь), то речь идет о контроле. В случае отсутствия такой административно-управленческой связи имеет место надзор [52].

Исходя из анализа позиций вышеуказанных ученых, целесообразно подчеркнуть существенные отличия государственного контроля и государственного надзора:

- 1) полномочия органов государственного контроля шире, чем полномочия органов государственного надзора;
- 2) надзор осуществляется в рамках неограниченного круга лиц, а контроль исключительно в отношении подконтрольных субъектов;

Схожее мнение высказывают О.Ю. Бакаева и И.В. Мильшина. Ученые определяют государственный контроль как способ обеспечения и государственной дисциплины в рамках управленческой деятельности государства, путем проведения проверки подконтрольных лиц [88].

По мнению Д.А. Осипова и В.М. Большаковой, существенное отличие государственного контроля от государственного надзора в том, что государственный контроль имеет временные рамки и осуществляется с

определенной периодичностью, а государственный надзор имеет непрерывный характер и осуществляется постоянно [125].

Согласно позиции М.А. Лапиной, приоритетной целью государственного контроля является повышение уровня благосостояния населения страны, что реализуется посредством обеспечения защищенности личности, общества и государства, а также посредством достижения надлежащих показателей качества товаров, работ и услуг, являющихся объектами контрольно-надзорной деятельности [115].

М.А. Лапина отграничивает понятия государственный контроль и государственный надзор, определяя место государственного надзора явлением, входящим в состав государственного контроля. По мнению ученого, государственный надзор – это особая разновидность государственного контроля, поскольку обладает его некоторыми признаками: мониторинг и предупреждение совершения правонарушений [115].

Н.Ф. Воробьев также считает, что государственный контроль – широкое понятие, которое объединяет в себе и государственный контроль, и государственный надзор [93].

Контрольно-надзорная деятельность на федеральном уровне осуществляется в рамках полномочий органов государственной власти Российской Федерации по вопросам, относящимся к ее исключительной компетенции или совместному ведению с субъектами Федерации. Региональный контроль реализуется в пределах полномочий, закрепленных за субъектами Российской Федерации законодательными актами. Контрольно-надзорная деятельность на муниципальном уровне выполняется органами местного самоуправления в рамках их компетенции по вопросам местного значения, определенной соответствующими нормативными правовыми актами. Данная система контроля обеспечивает иерархическую и функциональную разграниченность полномочий, направленных на обеспечение законности, охрану общественных интересов и защиту прав субъектов правоотношений [7].



В статье 2 Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» [6] закреплено следующее понятие государственного контроля (надзора): Государственный контроль (надзор) – деятельность уполномоченных органов государственной власти (федеральных органов исполнительной власти и органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации), направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушений юридическими лицами, их руководителями и иными должностными лицами, индивидуальными предпринимателями, их уполномоченными представителями требований, установленных настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами и принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации.

Как видно из названия нормативного правового акта и анализируемой статьи законодатель не разграничивает понятие контроля и надзора.

В контексте упомянутого нормативного правового акта описываемая деятельность включает в себя следующие аспекты:

- организация и проведение проверок;
- осуществление мероприятий по предупреждению нарушений обязательных требований;
- контроль и наблюдение соблюдения обязательных требований;
- принятие мер по устранению последствий совершенных нарушений;
- анализ и прогнозирование состояния соблюдения субъектами обязательных требований.

В юридической теории на сегодняшний день не сформировано универсальное и однозначное определение терминов «государственный контроль» и «государственный надзор». Отдельные исследователи рассматривают государственный контроль как специализированную

деятельность уполномоченных государственных структур, реализуемую в строгом соответствии с пределами их компетенции, направленную на систематическое осуществление наблюдения и мониторинга деятельности подконтрольных субъектов с целью предупреждения и предотвращения нарушений обязательных требований, закрепленных в нормативных правовых актах [44].

Другой подход сводится к рассмотрению государственного контроля в качестве мероприятий, проводимых уполномоченными органами с определенной периодичностью исключительно для выявления нарушений, тогда как государственный надзор трактуется как деятельность, включающая в себя элементы контроля. При этом законодатель практически не разграничивает данные понятия, зачастую объединяя их в единую правовую категорию.

На современном этапе в научной литературе не сформировано единое и общепринятое определение понятия «финансовый контроль». Этот термин воспринимается двояко: в узком аспекте он рассматривается как особый, специализированный вид государственного контроля, характеризующийся уникальными признаками и функциями, отличающими его от других форм контроля. В этом ключе оно рассматривается как самостоятельный институт, направленный на решение конкретных задач в сфере государственного управления.

В широком смысле данное понятие охватывает комплекс действий уполномоченных государственных органов, осуществляющих надзор и контроль за движением денежных средств внутри государственного бюджета. Такая деятельность включает в себя мониторинг, анализ и оценку законности, целесообразности и эффективности использования бюджетных ресурсов, что способствует обеспечению финансовой дисциплины, прозрачности бюджетного процесса и соблюдению нормативных требований, регулирующих бюджетные правоотношения [106].

Г.Ф. Ручкина определяет финансовый контроль как правоприменительную деятельность, осуществляемую в рамках правового регулирования уполномоченными государственными органами, хозяйствующими субъектами и их должностными лицами. Данная деятельность направлена на систематическую проверку соответствия фактических действий и финансово-хозяйственных операций контролируемых субъектов требованиям действующего законодательства и нормативных правовых актов, регулирующих финансовые отношения. Финансовый контроль представляет собой механизм правового регулирования, направленный на гарантирование законного, целесообразного и результативного использования денежных средств, а также выполняет функцию предупреждения и обнаружения правонарушений в финансовой сфере [77].

Согласно позиции С.О. Шохина, Е.В. Кудряшовой финансовый контроль – система государственных и общественных органов, деятельность которых сосредоточена на контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций. Основной целью данного контроля является проведение оценки экономической эффективности функционирования этих организаций, также проверка законности и целесообразности их хозяйственных и финансовых операций. Кроме того, финансовый контроль направлен на обеспечение своевременности и полноты поступления доходов в государственный бюджет, что способствует поддержанию финансовой устойчивости и прозрачности в управлении государственными ресурсами [81].

В узком смысле данное понятие рассматривает А.В. Брызгалин. Так, согласно его позиции, финансовый контроль – это контроль за поступлением и расходованием денежных средств в государственном и муниципальных бюджетах, направленный на соблюдение финансового законодательства и рациональное использование бюджетных ресурсов [45].

Бюджетный мониторинг в отношении исполнения государственного контракта осуществляется путем анализа предоставленных документов, информации, полученной в результате ее сбора, а также результатов проверки факта поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг с использованием средств фото-, видеофиксации.

В целях бюджетного мониторинга осуществляется межведомственное взаимодействие в формах, не противоречащих законодательству Российской Федерации и целям деятельности участников такого взаимодействия, определенных законодательными и нормативными правовыми актами Российской Федерации. Межведомственное взаимодействие реализуется путем оперативного обмена информацией. Обмен информацией осуществляется в электронном виде с использованием защищенных каналов электронной связи в соответствии с установленными законодательством Российской Федерации требованиями по защите персональных данных.

Информация, передаваемая в электронном виде, подписывается электронной подписью участника информационного обмена, позволяющей идентифицировать владельца сертификата ключа проверки электронной подписи. Также обмен информацией между участниками межведомственного взаимодействия может осуществляться посредством использования единой системы межведомственного электронного взаимодействия.

В случае отсутствия технической возможности информация может быть запрошена и (или) предоставлена на бумажном носителе. Порядок передачи и приема информации в рамках межведомственного взаимодействия, степень участия территориальных органов участников межведомственного взаимодействия, а также объем, сроки, структура, форматы и способ передачи данных определяются двусторонними Соглашениями об информационном взаимодействии.

Межведомственное взаимодействие реализуется путем оперативного обмена информацией. Обмен информацией осуществляется в электронном виде с использованием защищенных каналов электронной связи в

соответствии с установленными законодательством Российской Федерации требованиями по защите персональных данных. Информация, передаваемая в электронном виде, подписывается электронной подписью участника информационного обмена, позволяющей идентифицировать владельца сертификата ключа проверки электронной подписи. Также обмен информацией между участниками межведомственного взаимодействия может осуществляться посредством использования единой системы межведомственного электронного взаимодействия [34].

Например, О.Н. Горбунова в качестве уникальных признаков финансового контроля называла ограниченный круг субъектов, которые этот контроль могут осуществлять. Так функция финансового контроля характерна для органов государственной власти с узконаправленной компетенцией, а следовательно, финансовый контроль есть специфическая форма контрольно-надзорной деятельности государства. Основной целью данного контроля является проверка законности и обоснованности имущественных операций, а также контроль за деятельностью хозяйствующих субъектов с использованием характерных для финансового контроля методов и организационных механизмов воздействия. В совокупности финансовый контроль служит механизмом обеспечения финансовой дисциплины и защиты публичных интересов в сфере государственного и муниципального управления финансами [48].

Наличие противоречивых положений в законодательстве, регулирующем нормотворческие полномочия ФНС России, привело к негативным последствиям, выражающимся в отходе от функционального подхода к управлению развитием экономики в рамках правового регулирования контрольно-надзорной деятельности. Данные противоречия снижают эффективность правового механизма и затрудняют реализацию системного и целенаправленного контроля, что в конечном итоге отражается на качестве контрольно-надзорной деятельности в финансовой сфере и экономической стабильности государства. Под развитием экономики в

рассматриваемом контексте следует понимать обеспечение полноты и достоверности формирования доказательной базы в ходе проведения налоговой проверки, направленной на возмещение бюджетных потерь, возникших в результате нарушений законодательства о налогах и сборах со стороны хозяйствующих субъектов и физических лиц. Для реализации указанных целей необходимо определить и структурировать элементы налоговых правоотношений, которые непосредственно влияют на организацию и проведение налоговых проверок.

Предметом налоговых правоотношений может быть различная сфера деятельности, например, доходы физических или юридических лиц, имущество, земельные участки, товары или услуги. Объектом налоговых правоотношений могут выступать конкретные действия или события, включая, но не ограничиваясь, передачей прав на недвижимое имущество, получением наследства, осуществлением внешнеэкономических сделок и прочими аналогичными операциями. Все перечисленные объекты и операции образуют налоговые правоотношения, в рамках которых со стороны государственных органов устанавливается размер налоговых обязательств и обеспечивается выполнение требований законодательства о налогах и сборах.

Н.И. Химичева и Е.Ю. Грачева предлагают более широкую интерпретацию понятия «финансовый контроль». Согласно позиции Е.Ю. Грачевой, финансовый контроль представляет собой комплекс правоприменительных мероприятий, осуществляемых в строгом соответствии с нормативно-правовыми актами уполномоченными государственными, муниципальными, общественными органами и иными хозяйствующими субъектами [74].

Ученый в своих исследованиях обосновывает необходимость разработки концепции государственного финансового контроля и принятия федерального закона, который будет служить правовой основой для его осуществления. Она подчеркивает важность четкого определения понятий,

видов и методов финансового контроля, а также иерархии органов, осуществляющих этот контроль [95].

Е.Ю. Грачева акцентирует внимание на том, что эффективный финансовый контроль способствует реализации государственной экономической политики и поддержанию социальной справедливости. Она утверждает, что без надлежащего контроля возможны злоупотребления и коррупция в сфере управления финансовыми потоками

Финансовый контроль функционирует как ключевой инструмент государственного управления, обеспечивающим прозрачность и подотчетность финансовых операций, а также выявление и предупреждение финансовых нарушений посредством применения специализированных методов и процедур, включая ревизионные проверки, анализ документации и оценку финансовой отчетности. В совокупности это способствует укреплению финансовой устойчивости и повышению эффективности использования государственных и муниципальных ресурсов в рамках правового регулирования [78].

По своей сущности контрольно - надзорная деятельность государства в финансовой сфере состоит из контроля в бюджетной сфере, в налоговой сфере, в банковской сфере, на рынке ценных бумаг и страхования, и валютном рынке. Во всех перечисленных секторах регулирования определены уполномоченные органы, а также существует своя специфика при проведении контрольных процедур [87].

Характеризуя финансовый контроль в бюджетной сфере, мы обращаемся к Бюджетному Кодексу Российской Федерации, где в статье 265 закреплено, что «Государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, правовых актов, обуславливающих публичные нормативные обязательства и обязательства по иным выплатам физическим лицам из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также соблюдения условий государственных

(муниципальных) контрактов, договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета» [3].

И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина, и Н.Е. Абрамова в своей работе выделяют несколько ключевых функций государственного финансового контроля, которые играют важную роль в обеспечении эффективного управления государственными финансами. Во-первых, одной из основных функций государственного финансового контроля является проверка правильности и законности расходования бюджетных средств. Этот процесс включает в себя анализ соответствия финансовых операций установленным нормативным требованиям и бюджетным назначениям, что позволяет выявлять возможные отклонения и нарушения [79].

Во-вторых, государственный финансовый контроль (далее – ГФК) осуществляет оценку эффективности финансовых операций, что подразумевает не только проверку целевого использования ресурсов, но и анализ их результативности в контексте достижения поставленных экономических и социальных целей. Это позволяет государственным органам более обоснованно планировать бюджетные расходы и оптимизировать использование финансовых ресурсов.

Кроме того, важной функцией ГФК является предупреждение нарушений финансовой дисциплины, что достигается через систематический мониторинг и анализ финансовой деятельности организаций и способствует выявлению потенциальных рисков, а также предотвращению злоупотреблений правами на ранних стадиях.

Н.И. Химичева также акцентирует внимание на значимости государственного контроля в финансовой сфере в контексте обеспечения социальной справедливости и защиты интересов граждан. Эффективный финансовый контроль способствует формированию прозрачной и контролируемой системы управления государственными финансами, что, в свою очередь, укрепляет доверие общества к государственным институтам. Таким образом, государственный контроль в финансовой сфере не только



выполняет функции контроля и оценки, но и служит важным инструментом для реализации принципов социальной ответственности и обеспечения прав граждан в сфере использования бюджетных средств [78].

Согласно позиции Э.Д. Соколовой, Финансовый контроль представляет собой совокупность действий, осуществляемых всеми хозяйствующими субъектами, функционирующими в государстве, включая государственные, муниципальные, общественные и иные организации, действующие в различных формах собственности, цель деятельности которых заключается в обеспечении своевременности и корректности финансового планирования, а также анализ и верификацию полноты и обоснованности поступлений в государственные фонды как централизованного, так и децентрализованного характера, а также в фонды субъектов, функционирующих в различных организационно-правовых формах собственности. По мнению ученого, данный вид контроля ориентирован на оценку законности и результативности применения денежных, материальных и трудовых ресурсов на территории государства, способствуя обеспечению финансовой дисциплины и рациональному управлению публичными активами в целях устойчивого социально-экономического развития [69].

По мнению А.Н. Козырина и А.А. Ялбулганова, финансовый контроль представляет собой систему специализированных процедур и методов, реализуемых как государственными, так и негосударственными структурами. Совокупное выполнение этих функций способствует укреплению финансовой дисциплины и оптимизации управления государственными ресурсами, что является фундаментом для стабильного и эффективного функционирования финансовой системы государства. При этом, в основе позиции ученых лежит государственный интерес при осуществлении подобного вида контроля, а именно, увеличение доходной части бюджета и законности использования его расходной части [142].

Рассматривая финансовый контроль, как явление в контрольной деятельности, необходимо установление его роли в системе контрольно-надзорной деятельности государства.

Согласно позиции М.А. Лапиной и А.С. Ловинюкова, роль финансового контроля заключается, с одной стороны, в соблюдении установленного порядка финансовой культуры государственными учреждениями, органами, предприятиями, организациями, физическими лицами и т.д., с другой, в экономической обоснованности осуществляемых финансово-хозяйственных операций, а также соответствии их целям и задачам государства [115].

Например, Ю. В. Быковская обосновывает свою позицию тем, что государство не способно самостоятельно реализовывать свою внутреннюю и внешнюю политику без ресурсов, а именно, финансов, не осуществляя соответствующий контроль за их законным и целесообразным формированием и использованием. При этом особое внимание уделяется задачам, которые должно реализовывать государство в рамках осуществления финансового контроля [92].

Тем самым на основе анализа существующих в отечественной доктрине подходов к определению финансового контроля, можно заключить, что финансовый контроль есть деятельность уполномоченных субъектов, совершаемая в целях проверки законности и обоснованности своевременного поступления и расходования бюджетных средств. Таким образом, финансовый контроль выступает как механизм контрольно-надзорной деятельности государства в финансовой сфере, обеспечивающий прозрачность и подотчетность в сфере управления государственными финансами.

Роль финансового контроля, ученые определяют в формировании финансовой культуры формирования и распределения финансов бюджетными и внебюджетными учреждениями, субъектами предпринимательства, а также контролирующими их лицами. В этой связи

необходимо рассмотреть роль государства в осуществлении финансового контроля. Финансовый контроль выступает в качестве эффективного правоприменительного механизма, направленного на своевременное выявление нарушений правовых норм, а также оценку экономической целесообразности и эффективности использования финансовых ресурсов на ранних стадиях их оборота. Такая деятельность способствует оперативному принятию коррективных мер, направленных на устранение выявленных недостатков и предупреждение их повторного возникновения. Таким образом, организация ГФК рассматривается как обязательный элемент системы государственного управления, обеспечивающий прозрачность, подотчетность и сохранность государственных финансовых средств и имущества в интересах общества и государства, что соответствует принципам верховенства права и публичной ответственности [1].

Государственный финансовый контроль с позиции бюджетного законодательства направлен на обеспечение полного соблюдения законодательства и подтверждение правомерности, обоснованности и результативности финансовых операций, затрагивающих как публичные, так и частные интересы [76].

В целях установления взаимосвязи налогового контроля как части финансового контроля, осуществляемого уполномоченными органами государства, необходимо определить систему финансового контроля.

В.В. Бурцев в своей работе на соискание степени доктора экономических наук, определил, что система государственного финансового контроля является важнейшим инструментом для обеспечения эффективного управления и надзора за финансовыми потоками в государстве. Она включает в себя несколько ключевых компонентов, которые работают в тесной взаимосвязи для достижения общих целей государственной финансовой политики. Два основных типа государственный финансовый контроль – финансово-бюджетный контроль и финансово-хозяйственный контроль – играют решающую роль в этом процессе [36].

Финансово-бюджетный контроль следует считать более широкой категорией, рассматривающей государственные потоки в качестве единого целого без привязки к конкретным хозяйствующим субъектам. Поэтому данный вид контроля в первую очередь затрагивает мониторинг таких финансовых потоков, которые так или иначе оказываются связанными с бюджетным процессом. Он обеспечивает комплексный анализ и управление финансовыми ресурсами на уровне государства, что позволяет оптимизировать бюджетные расходы и доходы [89].

Финансово-бюджетный контроль включает в себя несколько ключевых аспектов:

1) Бюджетное планирование. Предполагает разработку и утверждение государственного бюджета, который определяет основные направления финансовой деятельности государства на определенный период.

2) Контроль за исполнением бюджета. Этот аспект включает в себя мониторинг фактического исполнения бюджета, сравнение его с запланированными показателями и принятие корректирующих мер при необходимости.

3) Анализ финансовых результатов. Финансово-бюджетный контроль предполагает анализ финансовых результатов деятельности государства, выявление проблемных зон и разработку рекомендаций по их устранению [53].

Финансово-хозяйственный контроль, в свою очередь, категория значительно уже, чем финансово-бюджетный контроль. Так, финансово-хозяйственный контроль направлен на оценку деятельности отдельных хозяйствующих субъектов и оценку взаимодействия между различными хозяйствующими субъектами, в том числе экономического взаимодействия, благодаря которому и становятся возможны финансовые потоки. Поэтому следует говорить о финансово-хозяйственной деятельности отдельных хозяйствующих субъектов как некой фундаментальной единицы для всего экономического оборота страны, из чего вытекает необходимость

непосредственной взаимосвязи двух рассматриваемых разновидностей контроля [97].

Анализ государственного финансового контроля как элемента контрольно-надзорной деятельности позволяет констатировать его сложную, многогранную природу, которая в научной литературе раскрывается через различные подходы и трактовки. В узком понимании финансовый контроль рассматривается как специализированный механизм проверки законности и целесообразности использования бюджетных средств, что особенно подчеркивается в работах Л.Г. Востриковой и О.Н. Горбуновой. В более широкой интерпретации, представленной большинством ученых финансового права Е.Ю. Грачевой, Н.И. Химичевой, Н.А. Кучерова, Э.Д. Соколовой, М. А. Лапиной, А.А. Ялбугановым и др., он предстает как комплексная система управления публичными финансами, включающая мониторинг, анализ и оценку бюджетных процессов. Такая терминологическая многозначность, усугубляемая тем, что в Бюджетном кодексе Российской Федерации содержится законодательное определение ГФК с позиции бюджетного законодательства. Это создает существенные сложности в правоприменительной практике осуществления государственного контроля в финансовой сфере, что требует дальнейшей теоретической проработки и законодательной конкретизации.

Особого внимания заслуживает проблема разграничения понятий государственного контроля и надзора, где первый характеризуется более широкими полномочиями, включая возможность корректирующего воздействия, осуществляется в отношении определенного круга подконтрольных субъектов и носит периодический характер, тогда как надзор предполагает непрерывное наблюдение за соблюдением норм неограниченным кругом лиц без вмешательства в их деятельность.

Структурно система государственного контроля в финансовой сфере включает налоговый, бюджетный, валютный и иные виды контроля, отличающиеся по объекту, субъекту и правовому режиму осуществления.

Каждый из этих видов направлен на обеспечение финансовой безопасности, законности и эффективности в управлении публичными финансами и движением ценностей. Их объединяет принадлежность к институту публичного финансового контроля, базирующегося на началах законности, системности, подотчетности и профилактической направленности [138].

Налоговый контроль представляет собой один из наиболее развитых и формализованных видов государственного финансового контроля. Его назначение – проверка соблюдения налогового законодательства, обеспечение полноты, своевременности и правомерности исчисления и уплаты налогов и сборов.

Бюджетный контроль охватывает весь цикл бюджетного процесса, включая планирование, утверждение, исполнение и отчетность, а его главной целью выступает обеспечение законного, адресного и эффективного использования бюджетных средств. В рамках этого вида контроля функционируют как внешние органы (Счетная палата Российской Федерации, контрольно-счетные палаты субъектов Российской Федерации), так и внутренние (финансовые органы, казначейство, внутренние аудиторы) [108].

Валютный контроль направлен на обеспечение соблюдения законодательства о валютном регулировании, защиту экономических интересов государства в условиях трансграничного движения капитала и глобальной интеграции финансовых рынков. Он включает контроль за валютными операциями резидентов и нерезидентов, репатриацией экспортной выручки, использованием иностранных счетов и соответствием требованиям отчетности.

Исторический анализ выявил существенные проблемы в развитии системы финансового контроля, связанные с недостаточной автоматизацией, ретроспективным характером проверок и избыточным административным давлением на субъекты хозяйствования. Современные тенденции развития данного института связаны с цифровизацией контрольных процедур,

внедрением риск-ориентированного подхода и развитием предпроверочного анализа, что в совокупности направлено на оптимизацию контрольной деятельности и снижение административной нагрузки при сохранении эффективности контроля. Значение государственного финансового контроля как инструмента обеспечения финансовой дисциплины, прозрачности бюджетного процесса и защиты публичных интересов трудно переоценить, поскольку он не только способствует экономической стабильности, но и служит важным механизмом реализации социально-экономической политики государства.

## **1.2 Планирование как элемент контрольно-надзорной деятельности государства**

Термины «план» и «планирование» являются нехарактерными для юридической доктрины феноменами.

В целях определения роли плана и планирования в правовом поле необходимо выявить этимологию данных терминов. В словаре русского языка С.И. Ожегова слово «план» трактуется как заранее намеченная система деятельности, предусматривающая порядок, последовательность и сроки выполнения работ или же предположение, предусматривающее ход, осуществление чего-либо. А слово «планировать» – устраивать, располагать в соответствии с определенным планом [62].

По словарю В.И. Даля, план – намеренье, обдуманное предположение, порядок действия, для достижения чего-либо [50].

Термин «план», этимологически восходящий к латинскому обозначению плоскости. Согласно позиции Погодиной И.В., план – это: 1) предварительно установленная система организации деятельности, определяющая порядок и последовательность реализации программы, исполнения работ или проведения мероприятий; 2) проект или замысел, излагающий ключевые положения и основополагающие принципы

предстоящей деятельности; 3) комплекс взаимосвязанных плановых заданий, сформированный для достижения определенной цели и регламентирующий порядок, временные рамки и очередность выполнения программ, работ или отдельных мероприятий [38].

В теории управления планирование является одним из ключевых направлений деятельности государства, в том числе управление обществом, хозяйствующими субъектами, внутреннее управление в государственных органах и т.д. [86].

Л.И. Кариева и Д.М. Шакирова дают двоякое толкование понятия планирования. В широком смысле планирование понимается как деятельность, направленная на определение целей, постановку задач и выбор методов их реализации. В более узком контексте это процесс подготовки официальных документов, раскрывающих содержание поставленных целей. Планирование выступает фундаментом для принятия управленческих решений, что способствует развитию организации. Суть рассматриваемой функции заключается в четком формулировании и детализации целей и задач, которые организация должна реализовать в будущем [105].

Планирование охватывает определение различных хозяйственных задач, выбор необходимых ресурсов и методов для их достижения, а также установление сроков реализации поставленных целей. В процессе планирования также проводится выявление потенциальных препятствий и рисков, которые могут возникнуть при выполнении намеченных задач, с последующей разработкой мер по их предотвращению и устранению, что обеспечивает эффективное достижение целей в установленные сроки. Планирование является одной из ключевых функций управления и тесно переплетается с другими аспектами менеджмента, такими как прогнозирование, формирование цен, мотивация и стимулирование. Часто функции планирования и прогнозирования рассматриваются совместно, поскольку прогнозирование представляет собой систематический процесс поиска возможностей для реализации заранее составленного плана, выступая



своего рода продолжением планирования. На практике заметно, что организации, уделяющие значительное внимание развитию подразделений, отвечающих за планирование и прогнозирование, достигают более стабильных и успешных результатов по сравнению с теми, кто пренебрегает этими направлениями [105].

В теории управления планирование классифицируется на четыре различных формы [43]:

Общее планирование охватывает всю деятельность организации в целом. В рамках этого типа планирования формируются ключевые цели и задачи, которые распространяются на всю компанию. К примеру, предприятие может поставить перед собой задачу занять лидирующую позицию на мировом рынке по выпуску определенного вида продукции. Такой подход обеспечивает единство направлений работы всех подразделений и способствует достижению общей стратегической цели.

Частное планирование касается работы конкретного подразделения внутри организации. В этом процессе формируются цели и задачи, которые согласуются с общими стратегическими целями компании и направлены на их поддержку. Например, если основная цель предприятия – стать мировым лидером в производстве определенного товара, то частная цель отдела может заключаться в выпуске заданного объема компонентов, необходимых для создания этой продукции.

Краткосрочное планирование охватывает период до одного года и фокусируется на создании оперативных планов, направленных на быстрое реагирование на текущие задачи и проблемы. Этот вид планирования предполагает оперативный анализ ситуации, выявление ключевых вопросов и разработку эффективных решений в сжатые сроки. Например, если у компании возникают трудности с доставкой продукции до конечного потребителя, необходимо незамедлительно сформировать план действий: определить причины проблемы, рассмотреть возможные варианты решения и

выбрать наиболее подходящий. Такой подход обеспечивает своевременное устранение препятствий и поддержание стабильной работы организации.

Лауреат Нобелевской премии по экономике, Ян Тинберген, писал: «Планирование реализуется всеми видами учреждений, в том числе предприятиями и правительством... Современное планирование коренится, частично, – в социализме, частично, – в современных экономических идеях, выраженных в национальных счетах, кейнсианской теории и антициклической политике в целом» [83].

Ученый-экономист, О. Мамедов, считает, что термин «планирование» в экономике возможно рассматривать только через призму макроэкономики. Автор отмечает, что субъектом планирования в макроэкономике может выступать только государство. О.Ю. Мамедов полагает, что термины «планирование» и «экономика» абсолютно несовместимы и даже противоречат друг другу. Автор аргументирует свою точку зрения, рассматривая экономическую систему как продукт общественного производства, который возникает благодаря разделению труда в обществе. При этом ключевым моментом выступает не столько непосредственное согласование трудовых затрат, сколько сопоставление результатов различных по своей природе видов труда. Для реализации данной задачи возникает необходимость привести трудовые усилия и их результаты к единой измерительной категории – стоимости. Исходя из этого, автор приходит к выводу, что термин «планирование экономики» по существу равнозначен понятию «планирование стоимости». При этом он утверждает, что подобное планирование является практически невыполнимым и оказывает негативное воздействие на экономическую систему государства, подрывая ее эффективность и устойчивость [118].

Ученый, А.И. Амосов, рассматривал термин «планирование» с точки зрения эволюции социумов и экономик и считал, что историю развития термина как события, так и определенного процесса (процедуры) целесообразно рассматривать с момента зарождения самого государства [85].

Если рассмотреть «планирование» в исторической динамике, то следует выделить четыре этапа в становлении планирования в масштабах нашего государства:

1) Первый этап начало XX в. – 1920-е годы. Латентный период. На данном этапе планирование не выделялось в отдельный вид финансово-хозяйственной деятельности государство, однако, функции по осуществлению целеполагания выполнялись. Поворотный момент развития всей системы государственного планирования произошел в 1919 году, когда на VIII съезде РКП(б) В.И. Лениным была изложена концепция всеобъемлющего государственного плана в утвержденной партийной программе. Именно на этом этапе произошло закрепление принципа централизованного управления экономикой на общенациональном уровне.

Первым значимым документом того времени стал план, разработанный Государственной комиссией по электрификации России (ГОЭЛРО). Проект, утвержденный в начале 1920-х годов, заложил основы комплексного развития электроэнергетической отрасли страны, включая строительство электростанций и создание единой энергетической сети, что стало ключевым шагом в модернизации промышленности и сельского хозяйства посредством электрификации. Данный документ не имел общеобязательного характера, однако, ему были присущи основные признаки планового подхода.

15 февраля 1921 года Совет народных комиссаров поручил Совету труда и обороны создать общеплановую комиссию, а 22 февраля 1921 года было утверждено Положение о Государственном плановом комитете (Госплане) [89].

Таким образом, на данном этапе, появились первые предпосылки к закреплению феномена «планирование», как отдельного этапа в деятельности государства, в нормативных документах и выявлена необходимость в создании госоргана, который бы аккумулировал в себе функции по планированию и контролю исполнения плана народного хозяйства.

2) Второй этап. Вторая половина 1920-х – середина 1930-х годов. На данном этапе государственным аппаратом установлена необходимость в закреплении деятельности по планированию и наделении соответствующими полномочиями аппараты управления на всех уровнях. Теперь деятельность по планированию вышла на совершенно иной уровень, а именно, господствующим над экономикой. Впервые были выделены три ступени планирования: генеральный долгосрочный план, перспективный пятилетний план и ежегодные текущие планы.

Второй этап формирования системы государственного планирования считается завершенным к концу 1920-х - середине 1930-х годов, когда начался период реализации первых пятилетних планов. Ежегодные «контрольные цифры», формируемые Госпланом с 1925 года, становятся ориентиром для деятельности всех отраслей экономики. Уже к 1928 году к их числу добавляются пятилетние планы, контроль за соблюдением и координация которых также осуществляется Госпланом. Тем самым комитет становится органом, осуществляющим системное развитие экономикой страны [112].

В совокупности указанные события ознаменовали переход от становления системы планирования к периоду ее укрепления. За счет того, что планы становятся обязательными для всех хозяйствующих субъектов, более стабильным и устоявшимся является процесс централизованного управления экономикой страны. Как результат второго этапа – эффективное привлечение ресурсов для планомерного развития всех отраслей хозяйства страны в рамках единой стратегии государства.

3) Третий этап. Развитие системы государственного директивного планирования (1930-е – 1980-е годы). Данный этап ознаменован переходом к директивному планированию. Именно в этот период появились «пятилетки»

Всего в период с 1929 по 1986 годы было разработано 12 пятилетних планов [107].

Нельзя недооценивать роль Великой Отечественной войны как ключевого фактора, оказавшего значительное влияние на развитие системы планирования в государственном управлении. В условиях военного времени потребовалась максимальная концентрация и эффективное распределение ресурсов, что сделало централизованное и четкое планирование жизненно необходимым как для военной стратегии, так и для экономики. Понял, сейчас сделаю уникальный вариант с сохранением логики исходного текста:

Введение военного положения вызвало необходимость стремительного развития военно-промышленного комплекса, что позволило выявить как преимущества, так и недостатки существующей экономической модели.

Именно на данном этапе государство полностью приняло планирование как политически и стратегически важное направление, необходимое для жизнедеятельности государства, в целях развития и поддержания стабильности экономики.

4) Четвертый этап – 1990-е начало 2000-х годов. Трансформация системы государственного планирования.

На данном этапе произошел полный отказ от старой системы и предложена новая модель планирования деятельности государства. В связи с переходом от командной экономики к рыночной, было принято закономерное решение о невмешательстве государства в экономику. Презюмировалось предоставление абсолютной свободы рыночных отношений [120].

5) Пятый этап – конец 2000-х годов по настоящее время. Переход к индикативной системе планирования. Отличительной особенностью данного периода является создание плановых документов на различных уровнях управления с использованием принципа «сверху вниз». Федеральные планы служат базой для разработки планов региональных властей, которые, в свою очередь, становятся основой для планов муниципальных образований. При этом регионы и муниципалитеты сохраняют полную независимость в формировании своих планов, а показатели, установленные на федеральном

уровне, рассматриваются лишь как ориентиры и не имеют обязательного характера. Такая структура обеспечивает единство стратегического направления при одновременном сохранении автономии и гибкости на местных уровнях [131].

Современная модель планирования предоставляет субъектам значительную свободу в разработке собственных планов, стимулируя проявление инициативы при формировании стратегий, что позволяет учитывать разнообразие социально-экономического состояния регионов, их уникальные конкурентные преимущества, а также особенности географического положения и ресурсного обеспечения, что позволяет максимально точно учитывать индивидуальные условия и способствует эффективному развитию территорий [120].

Если рассматривать термин «планирование» с точки зрения права, то следует выделить нормативные правовые акты, где законодатель относит рассматриваемую деятельность к отдельному мероприятию контроля или же выделяет характерные признаки планирования.

Бюджетный кодекс Российской Федерации устанавливает цели и разновидности государственного и муниципального финансового контроля. В пункте 1 статьи 256 Бюджетного кодекса Российской Федерации в качестве цели государственного и муниципального контроля в первую очередь указывается проверка соблюдения требований нормативных правовых актов в сфере бюджетных обязательств и публичным обязательствам по выплатам из бюджетов.

Согласно абз. 2 п. 1 ст. 265 Бюджетного кодекса Российской Федерации выделяют четыре вида государственного (муниципального) финансового контроля:

- 1) Внешний финансовый контроль. С точки зрения существующего нормативного правового регулирования под таким контролем понимается деятельность органов контроля – Счетная палата на федеральном уровне, контрольно-счетные органы на уровне субъектов и муниципальных

образований России. Указанные органы выполняют функции независимой проверки соблюдения бюджетных норм, правильности формирования и представления бюджетной отчетности, а также контроля за исполнением государственных и муниципальных контрактов и соглашений о выделении средств из бюджета.

2) Внутренний финансовый контроль в государственном и муниципальном секторах реализуется через Федеральное казначейство, а также посредством органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и местных администраций, которые отвечают за контрольные мероприятия на соответствующих уровнях управления.

3) Предварительный контроль – это деятельность, направленная на предотвращение и пресечение правонарушений в процессе исполнения бюджетов, входящих в состав бюджетной системы Российской Федерации. Рассматриваемый вид контроля осуществляется с целью обеспечения соблюдения бюджетных норм и предотвращения неправомерного расходования средств еще до совершения финансовых операций, что позволяет своевременно выявлять и устранять возможные нарушения.

4) Последующий контроль проводится по окончании исполнения бюджетов, входящих в состав бюджетной системы Российской Федерации, с целью проверки законности осуществленных операций, а также точности ведения учета и достоверности составленной отчетности. Данная форма контроля направлена на подтверждение соответствия фактических финансовых действий установленным бюджетным нормативам и требованиям, а также правильности отражения информации в учетных и отчетных документах. Последующий контроль обеспечивает объективную оценку соблюдения бюджетной дисциплины и достоверности финансовой отчетности, что способствует укреплению финансовой ответственности и прозрачности бюджетного процесса [3].

В Федеральном законе от 31 июля 2020 года № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в

Российской Федерации» не закреплено определение «планирование проверок». По тексту данного нормативного правового акта термин «планирование» встречается только в аспекте закрепления целей информационного обеспечения контрольных мероприятий, однако термин не раскрывается в качестве отдельного понятия, позволяющего выделить его сущностные характеристики, поэтому о планировании в контексте указанного закона следует говорить только как о функциональном элементе без детального теоретического осмысления.

В Федеральном законе от 26 декабря 2008 года № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» прямо закрепляется вопрос планирования проведения контрольных мероприятий в отношении хозяйствующих субъектов (далее – Федеральный закон № 294-ФЗ). Данный нормативно-правовой документ устанавливает правовые основы организации и реализации государственного и муниципального контроля (надзора), а также обеспечивает защиту прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в ходе проведения контрольных процедур. В частности, статья 9 указанного нормативно-правового акта предусматривает, что плановые проверки осуществляются на основе ежегодных планов, которые разрабатываются и утверждаются уполномоченными органами государственного и муниципального контроля в пределах их компетенции.

Плановые проверки проводятся с периодичностью не реже одного раза в три года, за исключением случаев, прямо предусмотренных нормативными правовыми актами. В ежегодные планы контрольных мероприятий включается детализированная информация об объектах контроля, целях, сроках проведения проверок, а также об уполномоченных органах, ответственных за их осуществление. Указанные планы подлежат обязательному согласованию с органами прокуратуры и подлежат публикации на официальных интернет-ресурсах соответствующих



контролирующих органов, что обеспечивает соблюдение принципов прозрачности, законности и подотчетности в реализации контрольных функций.

Однако, анализируемым нормативно-правовым актом также предусмотрено проведение и внеплановых проверок. Согласно п. 2 ст. 10 Федерального закона № 294-ФЗ, основанием для проведения внеплановой проверки является полученная в ходе контрольной деятельности государственного органа информации из различных источников, в том числе из внешних, о наличии нарушений законодательства.

Федеральный закон № 294-ФЗ формирует четко регламентированные нормы и комплексный механизм проведения плановых проверок в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. На основании положений данного закона можно сделать вывод о том, что деятельность каждого проверяемого субъекта подвергается непрерывному и системному анализу.

В связи с тем, что контрольная деятельность налоговых органов, не регулируется в Федеральном законе № 294-ФЗ и вся деятельность контролирующих лиц регламентируется внутренними ведомственными актами, к которым нет доступа у хозяйствующих субъектов, нарушается принцип открытости, предусмотренный пп. 3 ст. 3 Федерального закона № 294-ФЗ: «открытость и доступность для юридических лиц, индивидуальных предпринимателей нормативных правовых актов Российской Федерации, муниципальных правовых актов, соблюдение которых проверяется при осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля, а также информации об организации и осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля, включая информацию об организации и о проведении проверок, о результатах проведения проверок и о принятых мерах по пресечению и (или) устранению последствий выявленных нарушений, о правах и об обязанностях органов государственного контроля (надзора), органов

муниципального контроля, их должностных лиц, за исключением информации, свободное распространение которой запрещено или ограничено в соответствии с законодательством Российской Федерации».

В установленном порядке предусматриваются процедуры согласования указанных планов с органами прокуратуры, а также порядок внесения изменений и исключения отдельных проверок из утвержденных планов. Кроме того, в приложении к нормативному акту утверждена типовая форма данных планов, обеспечивающая единообразие их составления и оформления [10].

В данном документе термин «план» и «планирование» являются основополагающими в определении компетенций государственных органов при планировании проверок, а также требований к их формированию.

Согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 30 июня 2010 г. № 489 федеральные органы исполнительной власти обязаны разрабатывать и утверждать в вышестоящих органах план по проведению плановых проверок юридических и физических лиц. При этом особое внимание уделяется риск-ориентированному подходу при формировании такого плана [10].

Здесь, в рамках настоящего научного исследования, считаем необходимым указать, что выездные налоговые проверки могут проводиться как планоно, так и внепланоно, в этой связи положения вышеуказанного подзаконного акта являются, в некотором смысле, отправной точкой в определении деятельности налоговых органов при проведении предпроверочного анализа.

Стоит отметить, что в п.10 Постановления Правительства Российской Федерации от 17 августа 2020 г. № 1235 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля «Проведение проверок, ревизий и обследований и оформление их результатов», указывается, что плановые контрольные мероприятия в отношении объекта проверки осуществляются на основании плана

контрольных мероприятий [12]. При этом, данным стандартом также предусмотрены внеплановые контрольные мероприятия, из оснований для проведения таковых является выявление в ходе результата анализа данных, содержащихся в информационных системах, нарушений, а также установления должностным лицом органа контроля в ходе исполнения должностных обязанностей признаков нарушений законодательных и иных нормативных правовых актов по вопросам, отнесенным к полномочиям органа контроля.

Нельзя оставить без внимания и Постановление Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2020 г. № 2428 «О порядке формирования плана проведения плановых контрольных (надзорных) мероприятий на очередной календарный год, его согласования с органами прокуратуры, включения в него и исключения из него контрольных (надзорных) мероприятий в течение года» [11]. Данный нормативный акт непосредственно регулирует порядок формирования и согласования плана проведения контрольных (надзорных) мероприятий всеми контролирующими органами, а также устанавливает требования к ежегодному плану проверок на предстоящий год и порядок внесения в него изменений. Иными словами, данный нормативный акт прямо предписывает всем контрольно-надзорным органам государства осуществлять планирование контрольных мероприятий на предстоящий год.

В Приказе МВД России от 26.06.2017 № 411 «Об утверждении Административного регламента Министерства внутренних дел Российской Федерации исполнения государственной функции по осуществлению государственного контроля (надзора) в сфере деятельности, связанной с оборотом прекурсоров наркотических средств и психотропных веществ» предусматривает определенную плановость/системность проведения мероприятий в отношении хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность, связанную с оборотом прекурсоров наркотических средств и психотропных веществ [17]. Согласно подзаконному акту, исполнение

государственной функции по проведению процедуры государственного контроля состоит из шести этапов:

- 1) первый этап — подготовка к проведению проверки;
- 2) второй этап — проведение документарной проверки;
- 3) третий этап — проведение выездной проверки;
- 4) четвертый этап — оформление результатов проверки;
- 5) пятый этап — принятие мер по результатам проведенной проверки;
- 6) шестой этап — контроль за исполнением выданного предписания.

Целесообразно сосредоточить особое внимание на начальном этапе — подготовке к проведению проверки. Исходя из положений акта, подготовка к проведению проверки возможна лишь при наличии плана проверок, то есть контролирующим органом сформирован определенный перечень хозяйствующих субъектов, подлежащих проверке. При этом план формируется на предстоящий год.

В России правовое регулирование данного института осуществляется в рамках Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле». Планирование контрольно-надзорной деятельности представляет собой важнейший этап организации государственного контроля, обеспечивающий:

- Системность и предсказуемость проверок.
- Соблюдение принципа «презумпции добросовестности».
- Оптимизацию использования ресурсов контролирующих органов.
- Минимизацию административного давления на бизнес.

Процедура формирования планов состоит из нескольких этапов:

- 1) Определение объектов контроля (реестр поднадзорных субъектов).
- 2) Категорирование по степени риска.

- 3) Расчет необходимой периодичности проверок.
- 4) Согласование с прокуратурой.
- 5) Публикация на официальных сайтах.

С точки зрения налогового контроля, формирование плана проверок основывается на принципах риск-ориентированного подхода. Ключевыми критериями для включения в план являются результаты предыдущих проверок, статистика нарушений в конкретной отрасли, а также обращения граждан и организаций, указывающие на возможные нарушения налогового законодательства.

Инструментами оценки налоговых рисков служат анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности, данные налогового мониторинга, результаты профилактических визитов, а также сведения, полученные из государственных информационных систем. Такой подход позволяет эффективно распределять ресурсы контролирующих органов и минимизировать административную нагрузку на добросовестных налогоплательщиков.

Основными сложностями правоприменения (в аспекте планирования и осуществления контрольно-надзорной деятельности) являются, на наш взгляд, несовершенство методик категорирования рисков, недостаточная автоматизация процессов планирования, избыточное количество внеплановых проверок и субъективизм при оценке факторов риска.

В рамках контрольной деятельности государства следует особо выделить планирование как один из ключевых этапов, как в общем процессе контроля, так и в специфике государственного финансового контроля. Деятельность по планированию нацелена на определение обстоятельств, которые необходимо будет подтвердить в ходе проверки, а также на формирование четкого алгоритма действий для государственных органов. Это является необходимым условием для обеспечения эффективного и качественного проведения контрольных мероприятий, направленных на сбор доказательной базы.

При сравнительном анализе планирования проверок в различных сферах деятельности государства становится очевидным, что предварительный анализ объектов проверки осуществляется контролирующими органами систематически, даже до официального назначения самой проверки. Предварительные (или предпроверочные) контрольные мероприятия, проводимые компетентными государственными органами в различных областях общественной жизни, хотя и упоминаются в Федеральных законах, тем не менее, детально регламентируются преимущественно в подзаконных актах и ведомственных регламентах. Доступ к таким документам ограничен, и с точки зрения публичных правоотношений он предоставляется лишь субъектам, обладающим властными полномочиями.

В результате этого возникает определенный пробел во взаимодействии между лицом, в отношении которого проводится проверка, и контролирующим органом. Внедрение риск-ориентированного подхода в процесс планирования позволит контролирующим органам сосредоточить свои усилия на наиболее проблемных областях и повысить общую эффективность контрольной деятельности. Таким образом, совершенствование процесса планирования выездных налоговых проверок является важным шагом к обеспечению прозрачности и законности в сфере государственного финансового контроля.

Анализ планирования как этапа контрольной деятельности показывает его ключевую роль в системе государственного управления. Историческая ретроспектива демонстрирует эволюцию от жесткого директивного планирования советского периода к современным гибким моделям, основанным на принципах риск-ориентированного подхода. В современной правовой системе, регламентированной Федеральными законами № 294-ФЗ и № 248-ФЗ, планирование контрольных мероприятий приобрело системный характер, предполагающий обязательное формирование планов проверок, их согласование с органами прокуратуры и публикацию для обеспечения

прозрачности. Однако практическая реализация планирования сталкивается с существенными проблемами, включая субъективизм при оценке рисков, преобладание внеплановых проверок и недостаточную доступность ведомственных регламентов, что снижает эффективность контрольной деятельности и увеличивает административную нагрузку на бизнес. Особое значение приобретает внедрение современных технологий, таких как искусственный интеллект и анализ больших данных, которые позволяют оптимизировать процесс планирования и повысить точность оценки рисков. При этом сохраняется необходимость совершенствования нормативной базы, в частности, законодательного закрепления процедуры предпроверочного анализа, что позволит гармонизировать интересы государства и субъектов предпринимательской деятельности.

Обобщая анализ всей главы, можно констатировать, что государственный финансовый контроль и его планирующая составляющая образуют сложную, динамично развивающуюся систему, играющую ключевую роль в обеспечении экономической стабильности и реализации социально-экономической политики государства. Теоретическая неоднозначность в определении сущности финансового контроля, сохраняющиеся проблемы в разграничении контрольных и надзорных функций, а также выявленные недостатки в системе планирования контрольных мероприятий требуют дальнейшей научной проработки и законодательного совершенствования. Перспективы развития рассматриваемых институтов связаны с углубленной цифровизацией контрольных процессов, внедрением передовых аналитических методик и созданием сбалансированной системы взаимодействия между контролирующими органами и субъектами предпринимательства. Особое значение приобретает поиск оптимального баланса между необходимостью обеспечения эффективного контроля за использованием публичных средств и созданием благоприятных условий для экономической деятельности, что в конечном итоге должно способствовать достижению стратегических целей

социально-экономического развития государства. Проведенный анализ создает теоретическую основу для дальнейшего исследования конкретных механизмов совершенствования контрольной деятельности, включая разработку методик оценки эффективности и предложений по оптимизации нормативно-правового регулирования.



## Глава 2

### **Финансово-правовая характеристика выездных налоговых проверок и роль планирования для принятия решения для их проведения**

#### **2.1 Выездная налоговая проверка как результат деятельности по планированию: нормативное регулирование, стадии и виды**

С переходом к рыночным отношениям в стране появилась острая потребность в формировании современной налоговой системы и разработке соответствующих правовых норм в области налогообложения. Важность налогов в сфере хозяйственной деятельности играет ключевую роль и оказывает существенное влияние на экономические процессы [113].

В данном контексте исключительную значимость приобретает институт «налогового контроля».

В современных условиях финансово-экономического развития Российской Федерации приоритетным направлением государственной политики является обеспечение надлежащего и эффективного осуществления контроля и надзора в сфере налогообложения субъектов хозяйственной деятельности, включая юридические лица и индивидуальных предпринимателей.

Генезис института налогового контроля как специализированной формы финансового надзора детерминирован объективной необходимостью создания эффективного механизма обеспечения бюджетных поступлений и соблюдения норм законодательства о налогах и сборах. Выступая системообразующим элементом финансового контроля, данный институт, с одной стороны, выполняет ключевую фискальную функцию, гарантируя стабильность доходной части бюджета, а с другой – находится в постоянном взаимодействии с иными контрольными механизмами, образуя целостную

систему государственного финансового надзора. Таким образом, налоговый контроль становится ключевым механизмом, который обеспечивает устойчивость и эффективность функционирования налоговой системы государства [110].

Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах является особым видом финансового контроля и функционирует как часть системы государственного контроля.

В системе налогового контроля выездная налоговая проверка представляет собой важнейший механизм обеспечения соблюдения законодательства о налогах и сборах. Ее принципиальное отличие от иных форм налогового надзора заключается в обширности мероприятий налогового контроля, которые могут быть реализованы налоговым органом, что позволяет наиболее полно исследовать его финансово-хозяйственную деятельность.

Выездная налоговая проверка направлена на установление соответствия деятельности хозяйствующего субъекта требованиям законодательства о налогах и сборах, а также оценке правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов. При этом выездная проверка выполняет особую функцию – она направлена не только на выявление нарушений, но и на их предупреждение, тем самым способствуя формированию устойчивой системы налоговой дисциплины [45].

Таким образом, выездная налоговая проверка служит эффективным средством поддержания законности правоотношений в сфере налогов и сборов, обеспечивая баланс между фискальными интересами государства и правами налогоплательщиков.

Согласно отчету по форме 2-НК, представленному ФНС России, за 2022 год налоговыми органами всего проведено 55 108 945 налоговых проверок, из них 10 199 выездных налоговых проверок, однако, результативными оказались 9 696 выездных налоговых проверок, и 55 098 746 камеральных налоговых проверок.

В рамках выездных налоговых проверок возмещено в бюджет 670 780 831 тыс. руб. недоимки, а в рамках камеральных налоговых проверок сумма доначисленной недоимки составила 94 712 345 тыс. руб. [143].

За 2023 год налоговыми органами всего проведено 51 761 109 налоговых проверок, из них 26 139 выездных налоговых проверок, однако, результативными оказались лишь 9 440 выездных налоговых проверок, и 51 734 970 камеральных налоговых проверок.

В рамках выездных налоговых проверок возмещено в бюджет 1 009 548 627 тыс. руб. недоимки, а в рамках камеральных налоговых проверок сумма доначисленной недоимки составила 284 093 426 тыс. руб.

За 2024 год налоговыми органами проведено 51 615 089 налоговых проверок, из них 19 340 выездных налоговых проверок, однако, результативными оказались лишь 8 210 выездных налоговых проверок, и 51 595 749 камеральных налоговых проверок.

При этом, в рамках выездных налоговых проверок возмещено в бюджет 1 000 947 604 тыс. руб. недоимки, а в рамках камеральных налоговых проверок сумма доначисленной недоимки составила 387 568 254 тыс. руб. [115].

Действующее законодательство содержит достаточно большое количество нормативно-правовых актов, регулирующих выездные налоговые проверки.

Данное обстоятельство также свидетельствует о повышении качества планирования выездных налоговых проверок и, в частности, предпроверочного анализа, что способствует более целенаправленному выявлению налоговых нарушений и увеличению налоговых поступлений.

Определением от 08.04.2010 № 441-О-О Конституционного Суда Российской Федерации дается толкование целей выездной налоговой проверки. Согласно судебному акту: целью выездной налоговой проверки является выявление нарушений, связанных с использованием

налогоплательщиками своих прав с целью незаконного уменьшения налоговых обязательств [0].

Н.Н. Шестакова справедливо указывает, что выездная налоговая проверка представляет собой инструмент государственного надзора, направленный на обеспечение соблюдения налогоплательщиками требований законодательства о налогах и сборах [141].

Несовершенство законодательной базы, регламентирующей нормотворческие полномочия Федеральной налоговой службы, создает существенные препятствия для эффективного государственного регулирования экономических процессов. Наблюдаемые правовые коллизии приводят к постепенной деформации функциональных основ контрольно-надзорной деятельности, что в конечном итоге снижает результативность налогового администрирования в целом. Данная ситуация негативно отражается на качестве финансового мониторинга, подрывая стабильность бюджетной системы и создавая предпосылки для дисбаланса между фискальными интересами государства и правами субъектов экономической деятельности. Особую актуальность в этом контексте приобретает вопрос совершенствования механизмов налогового контроля, в частности – обеспечения достоверности и полноты доказательной базы в ходе проверочных мероприятий. Речь идет о создании эффективного инструментария для возмещения бюджетных потерь, вызванных нарушениями законодательства о налогах и сборах со стороны хозяйствующих субъектов. Для достижения указанных целей требуется систематизация ключевых элементов налоговых правоотношений, определяющих организационные и процедурные аспекты проведения контрольных мероприятий, а также критерии оценки законности финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков.

Предметом налоговых правоотношений может быть различная сфера деятельности, например, доходы физических или юридических лиц, имущество, земельные участки, товары или услуги. Объектом налоговых

правоотношений могут выступать конкретные действия или события, включая, но не ограничиваясь, передачей прав на недвижимое имущество, получением наследства, осуществлением внешнеэкономических сделок и прочими аналогичными операциями. Все перечисленные объекты и операции образуют налоговые правоотношения, в рамках которых со стороны государственных органов устанавливается размер налоговых обязательств и обеспечивается выполнение требований законодательства о налогах и сборах [128].

Критерий реальности в данном определении имеет ключевое значение, поскольку для целей налогообложения того или иного материального блага. В этой связи на налоговых органах лежит обязанность по оценке соответствия действительности финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемой лицом (экономическая целесообразность действий), то есть лицо, чьи действия привели к образованию налогооблагаемой базы, реально получило или получает блага.

Поскольку указанные правоотношения направлены на достижение баланса частных и публичных интересов, корректное определение понятия субъекта налоговых правоотношений является ключевым в данном вопросе.

Наличие критериев, которые характеризуют субъектов налоговых правоотношений, позволяет определить конкретный круг лиц и их действия, которые подпадают под юрисдикцию законодательства о налогах и сборах.

Рассмотрим несколько доктринальных позиций к определению субъекта налогового права: Ю.А. Крохиной [54], Д.В. Тютина [40], А.В. Демина [51].

А.Ю. Крохина подчеркивает, что субъект налогового права приобретает свой статус не абстрактно, а через включенность в правовую практику: «Субъект налогового права становится участником налогового правоотношения посредством воплощения предписаний налогово-правовых норм в жизнь, то есть путем правореализации». Таким образом, по мнению автора, ключевым критерием правового статуса субъекта является его

участие в процессе реализации норм налогового законодательства, что предполагает не только формальную правосубъектность, но и активное поведение в рамках регулируемых правоотношений.

Д.В. Тютин разграничивает понятия «субъект права» и «субъект правоотношения», указывая на более узкий характер последнего. Он пишет: «Субъект правоотношения — более узкая категория, чем субъект права. Субъекты правоотношений — персонально индивидуализированные лица, участвующие в конкретном правоотношении. Не все субъекты права на практике становятся субъектами правоотношений». В этом контексте важно подчеркнуть, что, согласно позиции автора, правовая способность быть субъектом налогового права не тождественна фактическому участию в правоотношениях: необходима реализация данной способности в конкретной юридической ситуации.

А.В. Демин предлагает концептуальную дифференциацию между понятиями «субъект налогового права» и «участник налогового правоотношения», раскрывая их как общее и частное соответственно. Он указывает: «Субъект налогового права» и «участник налогового правоотношения» соотносятся как целое и составное (общее и частное): участник налогового правоотношения всегда выступает субъектом налогового права, поскольку обладает соответствующей правосубъектностью; но не всякий субъект налогового права является участником конкретного налогового правоотношения». Такая позиция позволяет точнее очертить границы нормативной конструкции субъекта, различая потенциальную и реализованную правовую активность в сфере налоговых обязательств.

Исходя из позиций ученых, субъектом налоговых правоотношений является конкретно определенное, реальное лицо, имеющее имущественный интерес, действия (бездействие) которого касаются публичных интересов государства в сфере налогообложения.

По нашему мнению, исходя из положений ст. 9 и главы 14 НК Российской Федерации, субъекты налогового контроля следует классифицировать по следующим основаниям:

1) Контролирующий субъект – орган государственной власти, уполномоченный осуществлять контроль и надзор за своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов в бюджет государства, то есть Федеральная налоговая служба;

2) контролируемый субъект – финансово-хозяйствующее лицо, извлекающее систематически или извлекающее единоразово из своей деятельности доход, которое также может выступать налоговым агентом, то есть лицо, на которого возложена обязанность своевременного исчисления и уплаты налогов и сборов;

3) вспомогательным субъектом признается лицо, обладающее необходимыми сведениями и специализированными знаниями в соответствующей области, способное оказать содействие в ходе проведения проверки и способствует установлению факта наличия либо отсутствия нарушений законодательства о налогах и сборах.

Однако, данный перечень субъектов не является исчерпывающим.

Налоговый кодекс Российской Федерации выделяет две основные категории субъектов налоговых правоотношений, каждая из которых играет важную роль в системе налогообложения и контроля за его соблюдением.

К частным субъектам налоговых правоотношений относятся физические лица (включая самозанятых, уплачивающих налог на профессиональный доход), индивидуальные предприниматели и юридические лица. Указанные субъекты объединены общей правовой обязанностью по своевременному и полному исполнению налоговых обязательств в соответствии с требованиями законодательства.

Следует подчеркнуть, что организация приобретает статус субъекта налоговых правоотношений с момента государственной регистрации и внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр

юридических лиц (ЕГРЮЛ). Данное обстоятельство свидетельствует о том, что регистрация выступает необходимым юридическим фактом, порождающим возникновение налоговых прав и обязанностей у юридического лица в соответствии с действующим законодательством.

Публичными субъектами налогового контроля выступают уполномоченные государственные органы, осуществляющие надзорные функции в налоговой сфере. К числу таких органов относятся: Федеральная налоговая служба (основной регулятор налоговой системы), Федеральная таможенная служба, а также правоохранительные органы – Следственный комитет России, Федеральная служба безопасности России и МВД России.

Кроме того, Налоговый кодекс Российской Федерации определяет ряд субъектов, которые не попадают ни в одну из вышеупомянутых категорий. К ним относятся свидетели, эксперты, специалисты, понятые и переводчики. Эти лица могут участвовать в налоговых правоотношениях в качестве вспомогательных субъектов, способствуя процессу проверки и установления фактических обстоятельств.

Согласно классификации, предложенной Ю.А. Крохиной, субъекты налоговых правоотношений делятся на три основные категории, каждая из которых имеет свои особенности и правовые характеристики [54].

Первая категория субъектов налоговых правоотношений определяется исходя из характера их нормативного закрепления и охватывает тех участников, чья правоспособность и статус прямо регламентированы действующими правовыми актами:

Зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений. К данной группе относятся все лица и организации, которые прямо указаны в Налоговом кодексе Российской Федерации и других нормативных актах как налогоплательщики, налоговые агенты и другие участники налоговых отношений. Эти субъекты обладают четко определенными правами и обязанностями в рамках законодательства о налогах и сборах.



В качестве отдельной категории субъектов налоговых правоотношений выступают те, перечень которых напрямую не закреплён в Налоговом кодексе Российской Федерации, но тем не менее они принимают как непосредственное, так и опосредованное участие в налоговых правоотношениях. Такими вспомогательными субъектами, оказывающими содействие в реализации налогового контроля и обеспечения налоговых обязательств, следует назвать, например, свидетелей, переводчиков, экспертов и некоторых иных лиц.

Вторая категория основывается на характере фискального интереса. При этом деление происходит следующим образом:

Во-первых, выделяют частные субъекты. В число данной категории субъектов налоговых правоотношений относятся граждане Российской Федерации, осуществляющие деятельность в пределах, установленных налоговым законодательством, индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в порядке, предусмотренном законом, а также юридические лица, представляющие собой различные организационно-правовые формы, действующие на территории Российской Федерации. Данная категория охватывает как отечественные, так и иностранные юридические образования, наделённые правоспособностью и дееспособностью в соответствии с применимыми нормами права.

Во-вторых - публичные субъекты. В данную категорию субъектов налоговых правоотношений включаются государственные органы и учреждения, наделённые полномочиями по контролю за соблюдением норм законодательства о налогах и сборах. К числу таких уполномоченных органов относятся Федеральная налоговая служба Российской Федерации, Федеральная таможенная служба, а также иные государственные учреждения, осуществляющие функции надзора и контроля в сфере налогообложения и финансового мониторинга. Государственные органы выполняют функции представительства интересов государства в части обеспечения надлежащего исполнения налоговых обязательств и соблюдения

законодательства в сфере налогов и сборов. Их деятельность направлена на контроль, мониторинг и обеспечение законности в налоговых правоотношениях, что способствует поддержанию финансовой дисциплины и стабильности бюджетной системы.

Третья категория субъектов налоговых правоотношений классифицируется исходя из степени их имущественной заинтересованности в возникновении и развитии налоговых отношений:

Субъекты, обладающие прямым имущественным интересом в налоговых правоотношениях. К данной группе относятся участники, которые непосредственно вовлечены в процесс налогообложения и несут финансовые обязательства перед государством. В указанную категорию включаются как физические лица, обладающие статусом налогоплательщиков, так и юридические лица - организации, на которых возложена обязанность по надлежащему исполнению налоговых обязательств в части уплаты налогов и сборов в соответствии с действующим законодательством.

Субъекты, не обладающие непосредственным имущественным интересом в налоговых правоотношениях. В эту категорию попадают субъекты, которые не являются прямыми плательщиками налогов, но могут участвовать в процессе налогообложения как представители или посредники (например, налоговые агенты).

Таким образом, действующее законодательство Российской Федерации и юридическая доктрина содержат исчерпывающий перечень субъектов налоговых проверок и четко определяют их правовой статус. Каждый из указанных субъектов обретает свою правоспособность в рамках выездной налоговой проверки только на определенной стадии проверки. Это подчеркивает важность понимания классификации субъектов для обеспечения эффективного взаимодействия между всеми участниками налоговых правоотношений и повышения уровня правовой защищенности каждого из них. Учет всех этих аспектов позволяет более глубоко

анализировать структуру и динамику налоговых правоотношений в России, а также совершенствовать механизмы их регулирования.

Следует отметить, что решение о проведении выездной налоговой проверки является отправной точкой в реализации данной формы контроля.

После официального вручения хозяйствующему субъекту решения о проведении выездной налоговой проверки налоговый орган реализует полномочия, установленные статьями 93 и 93.1 НК Российской Федерации, посредством направления налогоплательщику и его контрагентам соответствующих требований и поручений об истребовании документов, касающихся сделок с проверяемым хозяйствующим субъектом. Поскольку на открытие указанных документов у налогоплательщика 6 дней и 10 рабочих дней на представление ответа, а у налогового органа, администрирующему контрагента, необходимо в течение 5 дней со дня получения поручения, направить контрагенту требование о представлении документов (информации), а в последующем у контрагента 6 дней на открытие требования и 5 дней на представление ответа, налоговый орган принимает решение о временном приостановлении выездной налоговой проверки в связи с необходимостью ожидания предоставления запрашиваемых документов, поскольку период ожидания таких документов не включается в исчисление общего установленного срока проведения проверки, который составляет 2 месяца, не прекращается, иными словами, налоговый орган реализует право, предусмотренное пп. 1 п. 9 ст. 89 Налогового НК Российской Федерации, и увеличивает сроки фактического проведения проверки.

Однако, во избежание злоупотребления налоговым органом данного права, абз. абз. 2, 3 п. 9 ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации, предусмотрены некоторые ограничения, а именно:

- 1) Приостановление проверки в целях истребования документов допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуют документы.

2) Общий срок приостановления выездной налоговой проверки не может превышать 6 месяцев.

3) При приостановлении проведения выездной налоговой проверки налоговым органам запрещается осуществлять какие-либо контрольные мероприятия.

Основополагающую правоприменительную практику для процедуры истребования документов составляет Письмо ФНС России от 26 июня 2023 г. № СД-4-2/8096@ «О рекомендациях по истребованию» (далее – Письмо № СД-4-2/8096@), где отражены ключевые принципы, на которые должны опираться налоговые органы, при реализации полномочий, предоставленных ст. ст. 93 и 93.1 НК Российской Федерации [33]. Так, Письмом № СД-4-2/8096@ прямо предписывается обязанность налогового органа при истребовании документов исходить из принципов:

Во-первых, в целях соблюдения принципа законности необходимо, чтобы действия налогового органа по запросу документов опирались исключительно на предусмотренные Кодексом полномочия (п. 1 ст. 31, ст. 93 НК Российской Федерации). Истребование может иметь место лишь при наличии установленного законом основания, в рамках конкретной налоговой проверки, либо при проведении иных контрольных мероприятий, прямо предусмотренных главой 14 НК Российской Федерации.

Во-вторых, применение риск-ориентированного подхода. Истребование документов, информации и пояснений осуществляется исключительно в целях подтверждения законности использования налоговых льгот, выявления возможных расхождений или несоответствий в предоставленных документах, а также в иных случаях, когда имеется обоснованная вероятность нарушения положений законодательства о налогах и сборах, учитывая степень значимости таких нарушений. Сам факт использования налогоплательщиком предусмотренных налоговым законодательством льгот не считается нарушением и признается его законным правом, либо подача заявления о возмещении налога не является

достаточным основанием для безусловного требования подтверждающих документов ни у самого налогоплательщика, ни у всех его контрагентов. Истребование документов осуществляется в отношении конкретных операций или сделок, а не в отношении всего налогового периода или нескольких периодов подряд. Запрос документов за один или несколько налоговых периодов возможен лишь в случае, если такие документы необходимы для подтверждения выявленных фактов налоговых правонарушений и обоснования соответствующих претензий налогового органа. В настоящее время данный принцип применяется на уровне внутренних методических документов ФНС.

В-третьих, принцип определенности. В поручении (требовании) об истребовании документов применяются точные и недвусмысленные формулировки, направленные на обеспечение налогоплательщиком ясного и однозначного восприятия объема и характера представляемых в налоговый орган документов, информации и пояснений в целях обеспечения надлежащего исполнения обязанностей по предоставлению запрашиваемых документов (информации) в рамках налогового контроля. Подобный подход соотносится с положениями статьи 93 НК Российской Федерации.

В-четвертых, однократность. Документы, информация и пояснения подлежат истребованию исключительно в случае наличия достоверных сведений о том, что соответствующие материалы ранее не были представлены налогоплательщиком в налоговый орган. Эти положения корреспондируют с обязанностью налоговых органов действовать в пределах своих полномочий (ст. 31 НК Российской Федерации), но на уровне закона требуют детализации.

В-пятых, приоритет получения информации из доступных государственных ресурсов. Документы (информация) подлежат истребованию налоговыми органами исключительно в случае, когда соответствующие сведения не доступны в имеющихся информационных

ресурсах либо не могут быть получены посредством взаимодействия с иными государственными органами и учреждениями.

В-шестых, принцип цифровой среды предполагает приоритетное использование электронного документооборота при осуществлении налогового контроля, включая направление поручений (требований) и представление налогоплательщиками запрашиваемых документов и информации. Применение информационных технологий обеспечивает повышение оперативности, прозрачности и правовой определенности во взаимодействии налоговых органов с контролируемыми лицами. Указанный принцип находит отражение в положениях пункта 2 статьи 93 НК Российской Федерации, допускающего представление документов в электронной форме, а также в статье 93.1 НК Российской Федерации, регламентирующей порядок получения информации в рамках межведомственного электронного взаимодействия. Однако на уровне основополагающих положений Кодекса данный принцип прямо не сформулирован, что создает пробел в системе процессуальных гарантий. Представляется обоснованным включение данного принципа в перечень основных начал налогового законодательства (ст. 3 НК Российской Федерации) в целях закрепления нормативного приоритета цифровой формы взаимодействия как современной модели исполнения публичных обязанностей и реализации контрольных полномочий.

В-шестых, принцип срочности либо разумности сроков. Налоговый орган проявляет готовность к продлению установленного срока предоставления документов в случае поступления обоснованного и мотивированного обращения от налогоплательщика, подтверждающего необходимость такого продления с учетом объективных обстоятельств.

Представляется целесообразным нормативно закрепить в тексте Налогового кодекса Российской Федерации принципы, регулирующие порядок и пределы истребования документов, информации и пояснений со стороны налоговых органов. В настоящее время данная практика базируется

на отдельных положениях главы 14 НК Российской Федерации, в частности, статьях 31, 93, 93.1 НК Российской Федерации, однако сами принципы, определяющие допустимые рамки вмешательства в хозяйственную деятельность налогоплательщика, прямо в Кодексе не сформулированы.

Отсутствие прямого закрепления таких принципов, как законность, риск-ориентированность, определенность, однократность, приоритет межведомственного доступа к информации, разумность сроков истребования, создает правовую неопределенность и затрудняет как защиту прав налогоплательщика, так и контроль за действиями самих налоговых органов.

Нередки случаи, когда налоговый орган хоть и исходит из принципов, отраженных в Письме № СД-4-2/8096@, однако направляет требования об истребовании документов (информации) и поручения об истребовании документов (информации), по форме не соответствующей утвержденной Приказом ФНС о формах [19].

На это указывает и сам ФНС России, в Письме ФНС России от 23 декабря 2021 г. № СД-4-2/18103@ «Об усилении контроля за истребованием документов (информации)» [30], отражая ключевые ошибки налоговых органов, которые являются причинами возникновения, а именно:

- 1) не указаны мероприятия налогового контроля, при проведении которого возникла необходимость в представлении документов (информации), сведения, позволяющие идентифицировать истребуемые документы (информацию) и (или) сделку, контрагент, по взаимоотношениям с которым истребуются документы (информация) относительно конкретной сделки;

- 2) направление требований о представлении документов (информации), которые не относятся к предмету налоговой проверки или не подлежат истребованию в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, в том числе истребование документов в рамках пункта 2

статьи 93.1 НК Российской Федерации, не связанных с конкретной сделкой, указанной в требовании о представлении документов (информации);

3) направление требований о представлении документов (информации), содержащих ссылки на проводимую налоговую проверку, за пределами срока ее проведения.

После получения документов налоговый орган приступает к их анализу. В первую очередь, проверяющие уделяют особое внимание первичной документации, представленной налогоплательщиком, это обусловлено тем, что именно в договорах и закрывающих документах отражена информация о лицах, кто непосредственно принимал участие в той или иной конкретной финансово-хозяйственной операции.

Определив круг лиц, обладающих информацией о хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства, налоговый орган направляет соответствующие уведомления указанным физическим лицам с целью получения показаний, имеющих значение для проведения налоговой проверки. Реализация данного права осуществляется в соответствии с положениями статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно Письму Федеральной налоговой службы от 10 февраля 2023 года № СД-4-2/1627@ «О риск-ориентированном подходе при проведении допросов» [32], на сегодняшний день, повестки о вызове на допрос свидетеля составляют 43% от всех документов, направляемых налоговым органом на бумажном носителе, при этом явка свидетелей составляет 15%, то есть чуть более одной трети, что является крайне низким показателем. Сам налоговый орган объясняет такой низкий показатель явки отсутствием мотивации, в связи с незначительностью размера штрафа для неявившихся лиц, а также в связи с хаотичным направлением повесток физическим лицам, дословно данное явление сформулировано фискальным органом как «всем подряд». Выявив причины подобного соотношения неявок, налоговым органом определил ключевые требования и критерии при составлении (формировании) повесток:



1) Обеспечение реализации риск-ориентированного подхода при подготовке и направлении повесток о вызове свидетелей предполагает целенаправленное и обоснованное определение необходимости привлечения конкретных лиц к допросу с учетом их функциональной роли и значимости потенциально предоставляемых ими показаний. При этом принимается во внимание соотношение ожидаемой информативной ценности свидетельских показаний с результатами, планируемыми к получению в ходе мероприятий налогового контроля, включая анализ суммовых показателей и формирование доказательной базы в отношении налогоплательщика, его контрагентов и иных субъектов правоотношений;

2) при составлении поручений о проведении допроса свидетеля налоговый орган обязан четко формулировать цели и задачи данного процессуального действия, а также предусматривать варианты вопросов, которые могут корректироваться в зависимости от ответов, полученных в ходе допроса, что позволяет обеспечить системность и адаптивность допроса, позволяя оперативно изменять направления опроса в соответствии с поступающей информацией. Повестки о вызове свидетелей должны направляться заблаговременно, гарантируя возможность надлежащей подготовки и своевременной явки свидетелей.

Результаты допроса налоговый орган фиксирует в протоколе, требования к которому определены в Приказе ФНС о формах.

Направив уведомление о вызове свидетеля в налоговый орган для дачи показаний, налоговые органы осуществляют тщательный анализ представленных документов с целью проверки соответствия фактов, указанных в бухгалтерской и налоговой отчетности хозяйствующего субъекта, действительности. Этот процесс включает в себя сопоставление данных, содержащихся в отчетности, с реальными обстоятельствами, имеющими место в деятельности организации.

В рамках данного анализа налоговый орган обращает внимание на ряд ключевых аспектов, таких как правильность учета доходов и расходов,

соответствие операций действующим нормам законодательства и наличие необходимых подтверждающих документов. Кроме того, налоговые органы могут использовать информацию из внешних источников, включая данные о контрагентах и рыночные условия, чтобы обеспечить более полное и объективное понимание финансового положения субъекта.

Вызов свидетелей и анализ документов являются важными элементами процесса налогового контроля, позволяющими установить истинные факты и выявить возможные несоответствия или нарушения в ведении бухгалтерского учета и налогообложения. Этот подход способствует повышению качества налоговых проверок и обеспечивает защиту интересов государства в сфере налоговых поступлений.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 31 НК Российской Федерации налоговые органы наделены полномочиями осуществлять изъятие документов у налогоплательщика при наличии достаточных оснований полагать, что указанные документы могут быть уничтожены, скрыты, искажены либо заменены. Некоторые пояснения касаются процедуры, а также прав налогоплательщика и налогового органа при проведении данного мероприятия налогового контроля даны в Письме Департамента налоговой политики Минфина России от 4 октября 2022 г. № 03-02-07/96044 «О проведении выемки документов при налоговых проверках» [31]. К примеру, документом закреплены пояснения относительно оснований проведения выемки документов и предметов. Так для реализации подобной процедуры обязательно наличие мотивированного постановления должностного лица налогового органа с утверждением его лицом, принявшим решение о проведении соответствующей налоговой проверки.

Согласно статье 94 НК Российской Федерации у налогового органа есть право проведения выемки документов и предметов. Такое право налоговый орган может реализовать при соблюдении двух условий: для проведения контрольного мероприятия имеющихся документов явно недостаточно и есть основания полагать, что какая-то часть документов

могла быть уничтожена или сокрыта. Процесс выемки предполагает обязательное копирование оригинала с заверением уполномоченным представителем налогового органа с последующей передачей его лицу, у которого документ был изъят. В случае невозможности одновременного изготовления или передачи копий вместе с изъятием оригиналов, налоговый орган обязан передать заверенные копии указанному лицу в срок не позднее пяти календарных дней с момента изъятия документов.

В процессе выемки документов и иных предметов составляется протокол, оформляемый в полном соответствии с нормами, закрепленными в статьях 94 и 99 Налогового кодекса Российской Федерации. В протоколе либо в приложенных к нему описях подробно фиксируются наименования, количество и индивидуальные характеристики изъятых материалов и вещей, а при наличии возможности указывается их примерная стоимость в соответствии с требованиями пунктов 6 и 7 статьи 94 НК Российской Федерации. Данный документ является юридическим свидетельством факта и условий изъятия, обеспечивая тем самым соблюдение требований законности и прозрачности в процессе проведения налогового контроля.

В правила проведения выемки документов включается обязательность предъявления документов понятым и другим участникам производства процесса выемки. При необходимости документы могут быть упакованы на месте. Все изымаемые документы должны быть пронумерованы и сшиты.

Важно отметить, что в случае каких-либо нарушений регламентированных законодательно процедур налоговые органы несут ответственность.

По результатам анализа документов, допроса свидетелей, а также производства выемки, налоговый орган отражает все результаты анализа в акте налоговой проверки.

При этом, стоит отметить, что нарушение процедур реализации полномочий налоговыми органом при сборе доказательной базы в рамках проведения проверки, влечет их недействительность.

Приказом ФНС о формах также закрепляются требования к Акту налоговой проверки, так указанный документ должен составляться в двух видах: бумажном и электронном и обязательно должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

В каждом случае должны исследоваться все обстоятельства обнаруженного нарушения законодательства о налогах и сборах на основе изучения релевантных документов и итогов проведенного мероприятия налогового контроля. Только при соблюдении этого возможно максимально объективно и полно оценить каждый случай.

Поэтому Акт должен быть составлен наиболее подробно, с отражением всех значимых обстоятельств. Кроме того, необходимо предоставить сведения об обстоятельствах, которые могут являться основанием для освобождения проверяемого лица от налоговой ответственности.

В заключительной части Акта содержатся обоснованные выводы относительно выявленных фактов уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов. В рассматриваемом разделе содержатся рекомендации по применению мер налоговой ответственности с обязательным указанием конкретных норм Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующих ответственность за выявленные правонарушения.

Акт подлежит обязательному подписанию уполномоченными должностными лицами, осуществлявшими проверочные мероприятия, а также представителем проверяемого субъекта. В случае проведения проверки консолидированной группы налогоплательщиков документ подписывается ответственным участником данной группы либо его законным представителем.

Акт составляется в двух экземплярах: один остается у налогового органа, а второй передается лицу, в отношении которого проводилась проверка в соответствии с требованиями пункта 5 статьи 100 Налогового кодекса Российской Федерации.

Далее налогоплательщику предоставляется право на представление возражений, а также материалы проверки рассматриваются в налоговом органе. После проведения вышеуказанных мероприятий, налоговым органом принимается решение о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля или о вынесении решения по результатам проверки.

После истечения месячного срока на представление возражений, контролирующий орган извещает налогоплательщика о вызове в налоговый орган для рассмотрения Акта, а также возражений на Акт.

На основании изложенного следует отметить, что основной отличительной чертой выездной налоговой проверки являются сроки ее проведения, проверяемый период, а также перечень налогов и сборов, подлежащих контролю. Деятельность налоговых органов в рамках выездной налоговой проверки строго регламентирована действующим законодательством, однако имеются случаи, когда государственные органы могут злоупотреблять своими полномочиями.

Процедура проведения выездной налоговой проверки детально урегулирована положениями Налогового кодекса Российской Федерации и дополнительно конкретизирована в нормативных актах, принятых в рамках законодательства о налогах и сборах. Установленные требования к оформлению и ведению документации, а также регламентированные процессуальные действия обязательны для исполнения всеми структурными подразделениями Федеральной налоговой службы Российской Федерации.

Проведение выездной налоговой проверки начинается с распоряжения, вынесенного руководителем или заместителем руководителя налогового органа. Данная проверка может быть как плановой, так и внеплановой.

Особое внимание следует уделить тому факту, что выездная налоговая проверка может быть как комплексной, охватывающей несколько видов налогов, так и тематической, сосредоточенной на конкретном налоге или аспекте деятельности. При этом важно учитывать права и обязанности как

проверяемого лица, так и инспекторов, вне зависимости от вида проверки имеют равный объем.

В современных условиях функционирования налоговой системы Российской Федерации выездная налоговая проверка выступает одним из ключевых инструментов обеспечения соблюдения законодательства о налогах и сборах и повышения эффективности налогового контроля. Имеющееся законодательство составляет исчерпывающую нормативную правовую базу, в котором благодаря четкому разделению полномочий и детальному регулированию проводимых процедур налогового контроля, становится проще достичь большего доверия между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Особое значение в процессе выездной налоговой проверки имеют документы, оформляемые в ходе ее проведения, включая акты, протоколы выемки и описи изъятых материалов. Законодательство строго регламентирует требования к содержанию, оформлению и передаче таких документов, что обеспечивает их юридическую значимость и минимизирует риски злоупотреблений. Налоговые органы обязаны действовать в строгом соответствии с установленными нормами, а налогоплательщики, в свою очередь, имеют гарантии защиты своих прав и законных интересов, включая возможность обжалования решений и действий контролирующих органов.

Важным аспектом является также необходимость соблюдения баланса между полномочиями налоговых органов и правами налогоплательщиков, что способствует справедливому и объективному налогообложению, предотвращая излишнее давление на бизнес и физических лиц.

Планирование выездных налоговых проверок, являясь важным инструментом пополнения бюджета, должно в первую очередь выполнять превентивную функцию, стимулируя налогоплательщиков к добровольному устранению возможных нарушений. Наблюдаемая в последние годы устойчивая тенденция к сокращению количества выездных проверок при одновременном повышении их эффективности свидетельствует о

трансформации подходов налогового администрирования. Данный результат обеспечивается за счет внедрения совершенствованных критериев отбора объектов контроля, оптимизации риск-ориентированного подхода и углубленного предпроверочного анализа. Такая политика отражает стратегический курс налоговых органов на минимизацию вмешательства в хозяйственную деятельность при сохранении должного уровня налоговой дисциплины через профилактику нарушений и создание условий для их добровольного исправления. При этом сохраняется баланс между фискальными интересами государства и правами налогоплательщиков, что способствует формированию прозрачной и предсказуемой системы налогового контроля.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что выездная налоговая проверка является сложным и многоаспектным институтом налогового контроля, обладающим рядом специфических характеристик и выполняющим ключевые функции в системе финансового надзора. Исследование нормативно-правовой базы и практики применения данного института выявило его сложную природу, которая объединяет в себе элементы финансового, административного и процессуального права, что обуславливает необходимость комплексного подхода к его пониманию и реализации. Выездная налоговая проверка выступает высшей формой налогового контроля, существенно отличающейся от камеральных проверок не только по месту проведения – на территории налогоплательщика, но и по глубине и всесторонности проверки, а также по комплексности и многообразию применяемых методов и средств контроля.

С методологической точки зрения, выездная проверка выполняет три основные функции, тесно взаимосвязанные между собой: фискальную, направленную на обеспечение полноты и своевременности поступлений в бюджет; профилактическую, заключающуюся в предупреждении налоговых правонарушений и снижении рисков их повторного возникновения; а также воспитательную, способствующую формированию у налогоплательщиков

налоговой культуры и сознательного отношения к исполнению налоговых обязательств. При этом институциональный анализ нормативной базы, основанной на положениях главы 14 Налогового кодекса Российской Федерации и развитой в многочисленных подзаконных актах Федеральной налоговой службы, показывает наличие определенной системности и последовательности в регулировании выездных проверок. Вместе с тем выявлены существенные пробелы и недостатки, особенно в процессуальной части, касающейся организации и проведения мероприятий налогового контроля, что негативно сказывается на эффективности и правомерности их проведения.

Выявлены ключевые системные проблемы, характерные для правоприменительной практики выездных налоговых проверок. Во-первых, наблюдается дисбаланс между расширенными полномочиями налоговых органов и недостаточно развитой системой защиты прав налогоплательщиков, что может приводить к злоупотреблениям и снижению доверия к налоговым органам. Во-вторых, отсутствуют четкие и прозрачные критерии оценки достаточности оснований для инициирования выездной проверки, что создает неопределенность и повышает риски произвольного применения контрольных мер. В-третьих, существуют значительные процессуальные проблемы, связанные с порядком истребования документов, проведением осмотров и других мероприятий налогового контроля, что требует совершенствования нормативных процедур и повышения квалификации контролирующих органов для обеспечения баланса между эффективностью контроля и соблюдением прав налогоплательщиков.

## **2.2 Планирование выездных налоговых проверок: правовая природа и характеристика его этапов**

Введение планирования выездных налоговых проверок в качестве новшества в системе налогового контроля явилось итогом последовательных



и глубоких трансформаций методологии проведения выездных налоговых проверок в Российской Федерации.

Изменения, произошедшие в праве России в части планирования выездных налоговых проверок можно подразделить на несколько этапов.

Период с 1991 по 1998 год ознаменовал собой начальный этап формирования налогового контроля в России, который имел решающее значение для развития современного налогового администрирования. В этот период был принят Федеральный закон от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы Российской Федерации», который стал правовой основой для создания налоговых органов и организации системы налогового контроля [4].

Вместе с тем существующие нормативные правовые акты этого периода все еще не содержали положений, позволяющих определить объекты налоговых проверок, и четкие регламентированные временные промежутки проведения проверок. В совокупности это создавало правовую неопределенность и приводило к неодинаковому применению законодательных положений в деятельности налоговых органов. В результате возникали разногласия при реализации мероприятий налогового контроля [97].

В период становления системы налогового контроля в Российской Федерации существенным фактором, осложнявшим проведение полноценного предпроверочного анализа, являлась низкая эффективность информационных систем налоговых органов, а также недостаточная координация и взаимодействие между различными контролирующими ведомствами. В рассматриваемый период отсутствие единой и автоматизированной базы данных значительно ограничивало возможности для обоснованного выбора объектов выездных налоговых проверок и определения их масштабов, что негативно влияло на скорость и качество принимаемых решений. Используемые методологические подходы к налоговому контролю преимущественно носили ретроспективный характер,

заключаясь в проверке хозяйственных операций уже после их завершения, а не в ходе их осуществления, что снижало эффективность контроля и затрудняло своевременное выявление нарушений.

Данный способ организации контроля существенно снижал оперативность выявления налоговых нарушений и ограничивал возможности для своевременного принятия мер реагирования [127].

Особенностью рассматриваемого периода являлась ручная обработка первичных учетных документов и налоговой отчетности, которые налогоплательщики предоставляли в бумажном формате. Одновременно низкая стандартизация форматов отчетности и ограниченный объем доступной информации о хозяйственной деятельности вынуждали налоговые органы осуществлять непосредственный изъятие документов у налогоплательщиков с целью проведения углубленного анализа. Такая практика увеличивала трудозатраты и сроки проведения проверок, что создавало дополнительную административную нагрузку на налогоплательщиков и негативно влияло на взаимоотношения между контролирующими органами и субъектами хозяйственной деятельности.

Подобная практика изъятия документов в рамках выездных налоговых проверок порождала значительные риски для налогоплательщиков, связанные с изъятием конфиденциальной и закрытой документации, что нередко приводило к существенным негативным последствиям для хозяйственной деятельности проверяемых лиц. Процесс выемки оригиналов документов, особенно при отсутствии надлежащих гарантий сохранности и предоставления заверенных копий, ограничивал возможности налогоплательщиков по защите своих прав и эффективному обжалованию выводов налоговых органов.

В то же время налоговые органы сталкивались с внутренними проблемами, обусловленными недостаточной результативностью проведенных проверок. Низкий уровень доначисленных налогов при значительном количестве выездных проверок свидетельствовал о

недостаточной эффективности работы инспекций, указывая на необходимость совершенствования методик отбора объектов проверки и повышения качества предпроверочного анализа. Преобладание ретроспективных методов контроля и ограниченные возможности информационных систем снижали оперативность выявления налоговых нарушений и приводили к избыточным затратам ресурсов как со стороны налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Обострение ситуации также происходило вследствие того, что в качестве критерия эффективности выездных налоговых проверок использовался количественный показатель охвата числа проверяемых налогоплательщиков. Подобная практика приводила к увеличению объемов проверочных мероприятий, проводимых налоговыми органами, при этом зачастую жертвуя качеством их исполнения и полнотой аналитической оценки, что в итоге снижало общую результативность осуществляемого налогового надзора.

Таким образом, анализ первого этапа формирования механизма правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации показывает, что отсутствовали необходимые условия для эффективного и конструктивного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами в процессе проведения выездных проверок. Данный факт акцентирует внимание на необходимости дальнейшего совершенствования механизмов налогового контроля и процедур взаимодействия, направленных на повышение эффективности системы налогообложения и обеспечение надлежащей правовой защиты интересов всех субъектов налоговых правоотношений.

Второй этап эволюции механизма правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации, охватывающий период с 1999 года по 2006 годы, характеризуется значительным прогрессом в нормативно-правовом регулировании данной сферы. Существенным достижением этого периода стало принятие первой части Налогового кодекса Российской

Федерации, которая впервые установила правовые основы и регламентировала порядок проведения выездных налоговых проверок. Данный нормативный акт послужил фундаментом для дальнейшего совершенствования механизмов налогового администрирования и трансформации налоговых правоотношений в стране [71]. В рамках нового законодательства были установлены несколько ключевых норм, среди которых можно выделить:

1) Ограничение на количество проверок: Введение ограничения на количество выездных налоговых проверок в отношении одного налогоплательщика способствовало снижению административной нагрузки на бизнес и повышению предсказуемости налогового контроля.

2) Регламентация сроков проверок: Установление четких сроков для проведения выездных проверок улучшило планирование как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, что способствовало более организованному процессу контроля.

3) Ограничение на повторные проверки: данное нововведение снизило количество повторных проверок, что положительно сказалось на стабильности работы налогоплательщиков.

На втором этапе развития механизма правового регулирования налогового контроля основное внимание было уделено оптимизации процедур подготовки и планирования проверочных мероприятий. Смещение акцента на повышение достоверности данных при оценке рисков нарушений налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах происходит в 2003 году в связи с принятием Министерством по налогам и сборам приказа № БГ-4-06/23дсп. Данным документом был регламентирован порядок отбора налогоплательщиков для включения их в перечень для проведения выездных проверок. Кроме того, был внедрен механизм предпроверочного анализа, что существенно повысило обоснованность и результативность проведения выездных налоговых проверок.

На втором этапе развития механизма правового регулирования налогового контроля произошли существенные трансформации методологической базы, обусловленные внедрением современных информационно-технологических решений. Данные технологии обеспечили налоговым органам расширенный доступ к внешним информационным ресурсам, что позволило осуществлять комплексный анализ среднерыночных показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков. В рамках описанных преобразований была внедрена система электронного документооборота, направленная на автоматизацию процедур сбора и обработки данных, повышение качества предпроверочного анализа и обеспечение более обоснованного отбора объектов налогового контроля. Указанные нововведения способствовали значительному повышению эффективности, прозрачности и правовой обоснованности реализации выездных налоговых проверок.

Необходимо констатировать, что уровень информатизации деятельности налоговых органов оставался недостаточным, что выражалось, в частности, в отсутствии локальной сети внутри отдельных налоговых инспекций. Недостаточная совместимость информационных систем значительно осложняла процесс качественного выбора налогоплательщиков для включения в план выездных проверок с учетом особенностей и рисков их хозяйственной деятельности. Как результат, это приводило к снижению качества предпроверочного анализа и, как следствие, уменьшало эффективность налогового контроля. Несмотря на положительные изменения, выездные проверки продолжали рассматриваться как инструмент всестороннего контроля, при котором налоговые органы не располагали полной и достоверной информацией о возможных налоговых правонарушениях, ограничивая тем самым своевременность и адекватность реагирования.

Период с 2007 года по 2014 годы ознаменовался третьей фазой эволюции механизма правового регулирования налогового контроля в

России, в ходе которой произошла глубокая трансформация и совершенствование механизмов налогового администрирования, направленных на повышение их эффективности и адаптацию к современным требованиям. В 2007 году была принята «Концепция планирования выездных налоговых проверок», направленная на обеспечение сбалансированного учета интересов как налогоплательщиков, так и государства [18]. Основными целями данной концепции являлись значительное снижение административного давления на субъекты предпринимательской деятельности и создание открытой, прозрачной системы выявления налоговых правонарушений.

В рамках данного этапа наблюдалось развитие комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков с целью идентификации субъектов, характеризующихся высоким уровнем налогового риска при ведении финансово-хозяйственной деятельности. Налоговые органы стали широко использовать риск-ориентированный подход, что обеспечило более точное и обоснованное определение объектов выездных налоговых проверок.

Важным шагом стало внедрение института предпроверочного анализа, который значительно повысил качество выездных налоговых проверок. Применение современных методов анализа данных дало возможность более точно оценивать риски и выявлять потенциальные нарушения.

В указанный период произошла глубокая трансформация методологических основ налогового администрирования, что позволило разработать специализированные методы контроля, ориентированные на крупнейших налогоплательщиков. Совершенствование системы налогового надзора базировалось на всестороннем анализе отраслевых особенностей хозяйственной деятельности субъектов налогообложения, что послужило основанием для внедрения концепции «отраслевого эффекта» в практику организации выездных налоговых проверок. Данный подход предполагал учет отраслевой специфики, типовых схем налогообложения и

экономических показателей, характерных для конкретных секторов экономики, что способствовало повышению адресности и эффективности контрольных мероприятий.

Таким образом, третий этап развития ВМП стал важным шагом к созданию более прозрачной и справедливой системы налогообложения, где интересы государства и бизнеса могут быть сбалансированы через эффективное сотрудничество и открытость в процессах контроля [130].

По мнению К.С. Григорьевой эффективность налоговой системы является категорией не постоянной, напрямую зависящей от конкретного этапа развития страны. Данная зависимость проявляется в успешном взаимодействии между собой принципов построения и функционирования налоговой системы с конкретными социально-экономическими задачами, разрешение которых государством осуществляется на конкретном этапе развития страны [96].

Учитывая изложенное, представляется необходимым провести анализ понятия эффективности налоговой системы с тактической и стратегической точек зрения. С тактической точки зрения эффективность рассматривается как соотношение между ресурсами, затраченными на функционирование налогового механизма, и результатами, выраженными в объемах налоговых поступлений в государственный бюджет, которые служат непосредственным показателем результативности налогового администрирования. С стратегической же точки зрения эффективность налоговой системы понимается как ее роль в обеспечении экономического развития страны, то есть как способность налоговой системы способствовать устойчивому росту экономики и повышению уровня общественного благосостояния [127].

В 2023 году Счетная палата Российской Федерации провела аудит результативности выездных налоговых проверок, проведенных Федеральной налоговой службой в течение 2019–2021 годов, с целью комплексной оценки их эффективности. В результатах проведенного анализа отражены

следующие показатели эффективности деятельности налоговых органов [144]:

В 2019 году доля поступлений по результатам контрольно-аналитической работы составила 128,4 млрд рублей, тогда как по результатам выездных налоговых проверок — 195,3 млрд рублей.

В 2020 году поступления от контрольно-аналитической работы увеличились до 157,5 млрд рублей, при этом поступления по результатам выездных налоговых проверок составили 119,2 млрд рублей.

В 2021 году объем поступлений по результатам контрольно-аналитической работы достиг 174,1 млрд рублей, в то время как сумма поступлений по результатам выездных налоговых проверок осталась на уровне 119,2 млрд рублей.

На основании имеющейся информации можно наблюдать рост бюджетных поступлений, формируемый еще в процессе осуществления контрольно-аналитических мероприятий. Данная тенденция указывает на усиление деятельности налоговых органов в разработке и реализации комплекса мероприятий, направленных на оптимизацию результативности как выездных, так и камеральных налоговых проверок.

Обнаружение фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, осуществляется через систематический сбор и анализ доказательств, подтверждающих данные нарушения.

Существенно повысить качество и эффективность выездных налоговых проверок, а впоследствии прозрачность и результативность налогового контроля за счет более точного выявления налоговых нарушений и рисков стало возможным за счет внедрения в деятельность налоговых органов процедуры планирования выездных налоговых проверок.

Планирование выездных налоговых проверок как предварительная форма контрольной деятельности налогового органа заключается во всесторонней проверке своевременности и полноты исполнения налогоплательщиками налоговых обязательств за три года, предшествующих



дате проведения проверки. Отличительной чертой деятельности по планированию выступает комплексная оценка финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика с целью выявления соответствия исполнения налоговых обязательств установленным требованиям [100].

В настоящее время действующее законодательство не содержит четких определений понятий «планирование выездных налоговых проверок» и «предпроверочный анализ налогоплательщика», что обуславливает отсутствие прямого правового регулирования данной сферы деятельности налоговых органов. Это создает предпосылки для неоднозначного восприятия со стороны налогоплательщиков и способствует интерпретации расширения полномочий налоговых органов как необоснованного.

Вместе с тем, нормативная правовая регламентация процедуры предпроверочного анализа представляется целесообразной и необходимой в связи с тем, что факт отсутствия регулирования в НК Российской Федерации является аспектом недоверия со стороны налогоплательщиков. Кроме того, регулирование процедуры на уровне актов налогового органа лишает налогоплательщика гарантий, которые были бы обеспечены в случае регулирования предпроверочного анализа на уровне нормативного правового акта. Иными словами, у налогоплательщика отсутствуют специальные механизмы правовой защиты в случае совершения налоговым органом нарушений при проведении предпроверочного анализа.

Отсутствие четких правовых норм в данной области приводит к появлению споров между участниками налоговых правоотношений при проведении налогового контроля. С целью всестороннего и корректного осмысления роли предпроверочного анализа в рамках планирования выездных налоговых проверок представляется целесообразным осуществить теоретическое исследование данного института.

Понятие «планирование выездных налоговых проверок» было впервые официально закреплено в Приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, который утвердил Концепцию системы планирования

выездных налоговых проверок. Указанный документ стал фундаментом для подробной регламентации процедуры планирования выездной налоговой проверки через оценку возможности и вероятности совершения налоговых правонарушений конкретным налогоплательщиком. Внедрение такого подхода обеспечило повышение прозрачности процедур и обоснованности при выборе субъектов контроля, что способствовало более эффективному и целенаправленному проведению проверочных мероприятий.

Согласно Приказу от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ФНС России, процесс планирования выездных налоговых проверок представляет собой открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным. Данные критерии обеспечивают доступ налогоплательщиков к информации о критериях отбора, что позволяет предположить высокую вероятность включения в план проверок тех субъектов, которые соответствуют указанным критериям [35].

Указанный документ предоставляет каждому налогоплательщику возможность самостоятельной оценки вероятности возникновения налоговых рисков в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, основываясь на двенадцати критериях, подробно изложенных в тексте Концепции. Приоритетной целью внедрения обозначенной Концепции являлась реализация принципа открытости в процедуре отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок. В результате, алгоритм отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок стал общедоступным и понятным, что является существенным отличием от предшествующей практики, когда соответствующая информация носила конфиденциальный характер и не подлежала разглашению налогоплательщикам.

Однако, не смотря на гласность критериев, определяющих наличие риска в совершении той или иной финансово-хозяйственной операции, что в целом является положительным для налогоплательщика, положения

Концепции и в настоящее время являются предметом спора хозяйствующих субъектов и налоговых органов. При этом, в Приказе указывается, что ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов.

Планирование выездных налоговых проверок представляет собой многоэтапный процесс, состоящий из взаимосвязанных стадий, каждая из которых может содержать специализированные подэтапы. Данный методологический подход способствует обеспечению комплексной и структурированной организации мероприятий налогового контроля.

На сегодняшний день в отечественной доктрине права не выведено разделение планирования выездных налоговых проверок на какие-либо этапы. На основе анализа нормативных актов Федеральной налоговой службы Российской Федерации процесс планирования выездных налоговых проверок может быть концептуально структурирован на ряд последовательных этапов:

- отбор налогоплательщиков, подлежащих проверке;
- осуществление контрольно-аналитической деятельности в отношении выбранных субъектов налоговых отношений;
- проведение предпроверочного анализа;
- формирование и утверждение плана выездных налоговых проверок.

По мнению А.С. Борзовой, процедура отбора налогоплательщиков служит своего рода основой для внедрения в процедуру налогового контроля риск-ориентированного подхода в части повышенного внимания к наиболее уязвимым с точки зрения законодательства о налогах и сборах хозяйствующих субъектов [91].

На данном этапе налоговые органы проводят комплексный анализ налоговой и бухгалтерской отчетности, движения денежных средств и результатов экономической деятельности налогоплательщика. Анализ осуществляется исключительно на основе данных, содержащихся в

автоматизированных информационных системах, без применения дополнительных контрольных мероприятий. Исследуемый период охватывает не менее одного календарного года, предшествующего году проверки.

Как только налоговым органом обнаруживаются факты, свидетельствующие о возможном нарушении законодательства о налогах и сборах, он начинает проведение контрольно-аналитических мероприятий. Одним из доступных механизмов при реализации таких мероприятий выступает направление официального уведомления налогоплательщику с требованием прибыть для дачи пояснений по подобным обнаруженным фактам своей финансово-хозяйственной деятельности [122].

В рамках данного этапа налогового контроля налоговый орган уведомляет налогоплательщика о выявленном уровне риска, связанного с его деятельностью, и рекомендует пересмотреть взаимодействие с контрагентами, а также методы расчета налоговой базы. Целью таких действий является побуждение налогоплательщика к добровольному уточнению налоговых обязательств за рассматриваемый период.

Комиссии по добровольному уточнению налоговых обязательств были введены письмом ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12722 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» [24] (далее – Письмо). Данный документ был главным образом направлен на повышение эффективности реализации аналитических функций налоговыми органами на предмет отслеживания соблюдения законодательства о налогах и сборах.

Главной целью проводимого заседания комиссии следует считать проверку правильности определения налоговой базы и полноты уплаты налога. Данную цель сложно переоценить, так как именно при ее достижении становится возможным наполнить государственный бюджет и поддержать стабильность финансовой системы государства. В целом достижение подобной цели возможно именно благодаря применению комплексного

подхода: проверки соблюдения законодательства о налогах и сборах и контроль своевременности и полноты уплаты налогов.

По результатам заседания формируется протокол с отражением в нем всех предположительных нарушений законодательства о налогах и сборах, вменяемых налогоплательщику.

Здесь следует указать, что форма протокола комиссии не закреплена ни в одном нормативном или подзаконном акте [124].

Далее рассматриваемое указанное выше письмо было отменено. О причинах отмены налоговый орган каких-либо пояснений не дал, однако, можем предположить, что комиссии не являются однозначным доказательством формирования (увеличения или незаконного уменьшения) налоговой базы, а также основанием для уплаты налога, т.к. действующим налоговым законодательством основаниями для уплаты налога являются: декларация или соответствующее решение налогового органа.

В настоящее время налоговыми органами проводятся абсолютно идентичные мероприятия, однако, фиксируются по-иному: «Протокол проведения рабочей встречи с налогоплательщиком» (далее – Протокол).

Здесь возникает определенная коллизия, поскольку цель проведения такого мероприятия и содержание не имеют отличительных характеристик от тех, которые были введены в 2013 году. Руководствуясь принципом превалирования существа над формой документа, можно сделать вывод, что и в настоящее время указанный Протокол не имеет юридической силы.

После завершения контрольно-аналитической работы сотрудник налоговой службы переходит к углубленному анализу выявленных несоответствий. Процесс предполагает сбор и оценку дополнительных данных, позволяющих подтвердить или опровергнуть факт потенциального налогового нарушения. Такой подход обеспечивает объективность проверки и минимизирует риски необоснованных претензий к налогоплательщику [116].

На данном этапе налоговым органом осуществляется сбор необходимой информации посредством предусмотренных в законодательстве процедур. В числе данных процедур находятся следующие:

- направление запросов в уполномоченные организации и государственные органы;
- направление требований о предоставлении информации к самому налогоплательщику;
- направление уведомлений о вызове свидетелей;
- некоторые иные процедуры.

Реализация указанных мероприятий знаменует переход к предпроверочному анализу – ключевому этапу планирования выездных налоговых проверок, в ходе которого проводится всесторонняя правовая и финансово-экономическая оценка налогоплательщика с целью выявления потенциальных налоговых рисков и нарушений законодательства о налогах и сборах.

Предпроверочный анализ представляет собой этап в планировании выездных налоговых проверок, направленный на комплексное выявление и оценку фактических данных, позволяющих определить наличие или отсутствие нарушений законодательства о налогах и сборах со стороны налогоплательщика. На данном этапе в том числе посредством анализа всей собранной в ходе описываемых ранее процедур информации налоговым органом происходит оценка финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика за период, не превышающий три года с даты проведения проверки.

Данный этап планирования выездных налоговых проверок также не нашел отражения ни в действующем законодательстве, ни в доктрине права.

Однако, упоминание о данном этапе имеется в ведомственных актах Федеральной налоговой службы России.

В Приказе ФНС России от 26.08.2019 № ММВ-7-17/418@ [20] также упоминается административное действие – «предпроверочный анализ» в

рамках контроля и надзора за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации резидентами и нерезидентами. Так, согласно Приказу, для начала административной процедуры по назначению проверки валютного законодательства необходимо получение информации о возможном нарушении из внешних и (или) внутренних источников. При этом сама процедура по назначению проверки предусматривает административное действие по осуществлению предпроверочного анализа субъекта валютного контроля, а также формированию заключения о целесообразности проведения проверки или формированию докладной записки о нецелесообразности проведения проверки.

На основании изложенного представляется целесообразным рассмотреть понимание сущности предпроверочного анализа в контексте рассматриваемого приказа. Под предпроверочным анализом понимается совокупность мероприятий налогового контроля, осуществляемых в целях изучения и оценки информации, а также документов (включая налоговую и бухгалтерскую отчетность), имеющих в распоряжении налогового органа, в целях установления наличия или отсутствия рисков нарушения законодательства о налогах и сборах.

В письме ФНС России от 06.10.2020 № ЕД-20-15/129 «О проведении камеральных проверок налоговых деклараций по НДС» [29] в отношении проверки по уплате налогов на добавленную стоимость регламентирована обязательность проведения территориальным налоговым органом предпроверочного анализа налогоплательщика в том случае, если выявлена информация о намеренном завышении налогоплательщиком сумм налога, заявленных на возмещение из бюджета.

В другом письме ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок» [25] предпроверочный анализ упоминается в качестве стадии выездной налоговой проверки, которая должна быть использована налоговым органом в качестве

фундаментальной точки для формирования в дальнейшем плана проведения мероприятий налогового контроля.

Письмом ФНС России от 23.03.2017 №ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» [26] указывается, что при доказывании факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды все мероприятия, направленные на установление данного обстоятельства, должны осуществляться в рамках предпроверочного анализа, камеральных и выездных налоговых проверок.

Отсутствие правовой регламентации планирования выездных налоговых проверок, как отдельного вида налогового контроля уже достаточно продолжительное время является предметом спора хозяйствующих субъектов и налоговых органов.

Ярким примером, подтверждающим данную позицию, является Решение Верховного суда Российской Федерации от 18 апреля 2024 года № АКПИ23-1033. Согласно обстоятельствам дела, Индивидуальные предприниматели С.Н.М. и С.Н.Г. обратились в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о противоречии пункта 7 Критериев. Заявление обосновывалось нормативностью упоминаемого нормативного акта, на основании которого у налогового органа существует право вызова налогоплательщика для дачи пояснения в налоговый орган. Кроме того, нормативно закреплены некоторые размеры налогового вычета для отдельных налогоплательщиков в зависимости от их дохода.

Верховным судом индивидуальным предпринимателям было отказано в удовлетворении их требований. В отношении же Концепции системы планирования выездных налоговых проверок было отмечено, что это ведомственный акт, направленный на повышение в налоговом органе дисциплины осуществления налогового контроля, что позволяет налоговому органу совершенствовать порядок проведения выездных налоговых проверок.



Отсутствие закрепления данной Концепции в нормативно-правовых актах создает правовую неопределенность и формирует для налогоплательщиков условие «необязательности» исполнения, поскольку ведомственный характер документа не устанавливает обязательных требований.

Так, несмотря на наличие подобного термина в ведомственных документах ФНС России, его правовая природа и содержание остаются недостаточно определенными для налогоплательщиков. Причиной этого является отсутствие четкого законодательного определения понятий «предпроверочный анализ» и «планирование выездных налоговых проверок» в действующем законодательстве, что порождает неопределенность в правах и обязанностях налогоплательщиков, связанных с указанными процедурами.

Данная позиция налогоплательщиков уже стала предметом судебного разбирательства. Например, в деле № А51-1979/2022, рассматриваемом Арбитражным судом Приморского края, общество с ограниченной ответственностью «ДальМорБункер» подало заявление о признании незаконными действий Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Приморскому краю. Налогоплательщик оспаривал направленное ему уведомление о вызове в налоговый орган для дачи пояснений.

В ходе разбирательства налогоплательщик указал на то, что суды неправомерно ссылаются на приказ ФНС России от 30 мая 2007 года № ММВ-3-06/333. Он аргументировал свою позицию тем, что данный приказ не зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации и не опубликован в установленном порядке, что делает его применение сомнительным.

Это дело подчеркивает важность четкого правового регулирования вопросов, касающихся предпроверочного анализа и планирования выездных налоговых проверок. Непрозрачность норм и отсутствие ясных указаний в законодательстве могут приводить к недопониманию со стороны

налогоплательщиков и злоупотреблению полномочиями со стороны налоговых органов.

Указанное дело, подтверждает позицию о том, отсутствие четких правовых норм может создавать неопределенность в отношениях между налоговыми органами и бизнесом. Налогоплательщики могут воспринимать действия инспекций как чрезмерное вмешательство в свою деятельность, что способствует возникновению конфликтов и споров.

Предпроверочный анализ – это совокупность мероприятий, осуществляемых с целью всесторонней оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика для выявления потенциальных нарушений законодательства о налогах и сборах.

В современной доктрине права содержательные свойства того или иного легального феномена определяются через абсолютно различные термины. В этой связи, в целях определения принципов предпроверочного анализа считаем необходимым разделить термины «принципы» и «признаки».

Отечественные ученые разделились на три лагеря в анализе этих понятий.

Первая группа ученых считает, что понятия «принципы» и «признаки» тождественны [55; 73; 80].

Другие ученые, хоть и дифференцируют данные понятия, однако существенных отличий между ними не выделяют [55; 61; 67].

Третья группа ученых исходит из позиции главенства понятия «принцип», относя признаки к неюридическому критерию характеристики того или иного явления [56; 57; 65; 72; 82].

Советский энциклопедический словарь определяет понятие «принципы» как основное исходное положение какой-либо теории, учения, науки, мировоззрения. Понятие «признаки», по словарю С.И. Ожегова, определяется как показатель, примета, знак, по которым можно узнать, определить что-нибудь [62].

По мнению правоведа, В.Я. Любашица, принципы – это основополагающие требования, определяющие в своей совокупности идеальную модель государства, которое могло бы называться правовым [117].

По нашему мнению, принципы – базовые, фундаментальные свойства, на которых основывается то или иное правовое явление и без которых не способно существовать, а под признаками следует понимать черты, определяющие специфику того или иного правового явления.

Стоит отметить, что принципы, на которых базируется проведение предпроверочного анализа, камеральная и выездная налоговая проверка идентичны:

1) Принцип законности. Все участники налоговых правоотношений обладают равными правами и действуют в рамках полномочий, предоставленных им действующим законодательством на территории Российской Федерации. Законодательство устанавливает единые правовые основы для всех субъектов, обеспечивая равенство и недопустимость превышения предоставленных полномочий. Данный принцип является гарантом правовой стабильности и определенности налоговых правоотношений, поскольку исходит из базовых принципов демократии: законодатель ограничивает свою свободу и власть в определенной сфере отношений, устанавливая рамки надлежащего поведения для этой категории правоотношений, путем принятия определенных нормативных правовых актов.

Эволюция гражданского общества на современном этапе позволила закрепить некоторую определенность, предсказуемость и последовательность действий, в первую очередь, государства в конкретно определенной сфере правоотношений и установила граница надлежащего поведения для всех субъектов. Подобные результаты, по нашему мнению, достигнуты путем четкого закрепления в нормативных правовых актах прав

и обязанностей субъектов правоотношений и строгого соблюдения их всеми участниками.

На современном этапе развития гражданского общества нормативный правовой акт провозглашает определенность, предсказуемость и последовательность действий, прежде всего государства в определенной сфере правоотношений и устанавливает границы надлежащего поведения всех субъектов. Нарушение законодательства со стороны самого государства представляет наивысшую степень общественной опасности, поскольку обязанность по изданию нормативных актов, регулирующих правоотношения, лежит на государстве, и, как аксиома, соблюдение их не должно вызывать сомнений, так как иные механизмы, способные удержать правонарушение в государстве отсутствуют [104].

2) Принцип гласности. Федеральная налоговая служба России, реализуя право законодательной инициативы в пределах своей компетенции, издает акты, регулирующие порядок проведения налогового контроля. Такие документы подлежат обязательному официальному опубликованию, поскольку затрагивают права налогоплательщиков и имеют межведомственный характер.

3) Принцип императивности. Данный принцип заключается в строгой регламентации федеральным законом всех элементов налоговых правоотношений: субъекты, объекты, права и обязанности, стадии, процедуры налогового процесса. Подобная строгая определенность противодействуют попыткам субъектов налоговых правоотношений каким-либо образом влиять на то или иное мероприятие налогового контроля.

Участники налоговых правоотношений не способны влиять на последовательность проведения тех или иных мероприятий налогового контроля, на их сроки, порядок проведения и ограничивать или нарушать права друг друга.

4) Принцип независимости. Налоговая проверка и мероприятия налогового контроля также являются одним из самостоятельных видов

контроль-надзорной деятельности государства. Обеспечение данного принципа обусловлено тем, что законодатель отделяет налоговые правоотношения от остальных и регламентирует их федеральным законом – Налоговым кодексом Российской Федерации, который, в свою очередь, определяет состав участников правоотношений, содержание их прав и полномочий, стадии и процедуры, характерные исключительно для налоговых правоотношений. Именно данные обстоятельства и позволяют утверждать о том, что налоговые правоотношения самостоятельны и независимы от иных видов правоотношений.

5) Принцип формализма. Все документы, которые издаются налоговым органом строго формализованы и официально утверждены ФНС России.

Принцип определенности предусматривает обязанность налогоплательщиков и налоговых органов одинаково толковать нормы, регулирующие налоговые правоотношения, на всех этапах налоговой проверки и при проведении мероприятий налогового контроля. Этот принцип устанавливает четкий объем прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений, обеспечивая налогоплательщикам уверенность в том, что действия налоговых органов будут осуществляться строго в пределах полномочий, предоставленных им законодательством [136].

Исходя из целей данного принципа, целесообразно частично исключить проведение «параллельных» мероприятий в отношении одного и того же налогоплательщика: мероприятий в рамках расследования по уголовному делу и мероприятия в рамках проведения налоговой проверки.

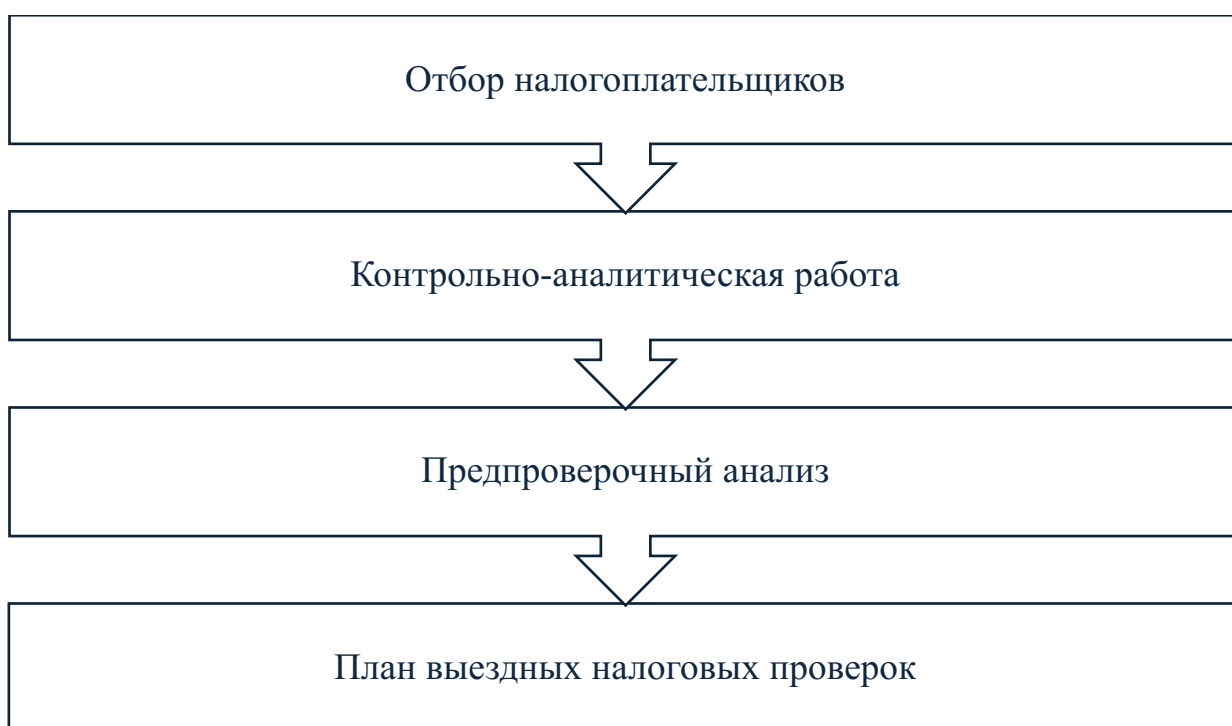
Таким образом, введение стадии планирования в процессе осуществления налогового контроля следует считать закономерным и планомерным событием в реформировании законодательства о налогах и сборах и всей системы налогообложения страны в целом.

На сегодняшний день ни один из нормативных правовых актов не содержит четко регламентированного понятия «планирования выездных

налоговых проверок», что в свою очередь следует считать недостатком в правовой регламентации данного вида налогового контроля.

Точечные упоминания этих понятий в подзаконных актах, ограниченные рамками определенных видов проверок, существенно ограничивают возможности налоговых органов при сборе доказательной базы и препятствуют осуществлению всестороннего анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

В рамках настоящего параграфа на рисунке 1 нами было выведено содержание феномена «планирование выездных налоговых проверок».



Источник: разработано автором.

Рисунок 1– Структура планирования выездных налоговых проверок

Планирование выездных налоговых проверок представляет собой один из важнейших этапов налогового контроля, обеспечивающий его системность, законность и эффективность. Несмотря на то, что данный процесс не регламентирован в Налоговом кодексе Российской Федерации как самостоятельная стадия, он складывается из нескольких последовательно реализуемых шагов, вытекающих из положений статьи 82, статьи 89 и иных норм Налогового кодекса Российской Федерации, а также ведомственных актов ФНС России.

Первым этапом выступает отбор налогоплательщиков, подлежащих возможному контролю. В силу отсутствия в статье 89 НК Российской Федерации закрытого перечня оснований для назначения выездной проверки, налоговые органы ориентируются на внутренние методики оценки рисков, выработанные в рамках риск-ориентированного подхода. Критерии включают совокупность показателей, свидетельствующих о потенциальных налоговых нарушениях, таких как ведение деятельности с «проблемными» контрагентами, убыточность при высоких оборотах, расхождения в отчетности и иные признаки неблагонадежности. Эта стадия носит предварительный характер и не требует уведомления налогоплательщика.

Следующий этап – контрольно-аналитическая работа, сущность которой заключается в сборе и систематизации информации из доступных источников, включая налоговую и бухгалтерскую отчетность, сведения из государственных регистров и межведомственных информационных систем. Данный этап прямо вытекает из положений статьи 82 НК Российской Федерации, наделяющей налоговые органы правом запрашивать информацию у налогоплательщика и третьих лиц. В рамках этого этапа проводится сверка данных, выявляются расхождения, подготавливаются аналитические справки и формируются досье на налогоплательщика.

На основании результатов контрольно-аналитической стадии осуществляется предпроверочный анализ – структурированная юридико-фискальная оценка собранных данных, направленная на выявление потенциальных нарушений и обоснование необходимости назначения проверки. Несмотря на отсутствие его прямого упоминания в НК Российской Федерации, данный этап нашел отражение в методических материалах ФНС России (в частности, в Письме от 17.07.2017 № СА-4-9/13690@) и прочно укоренился в административной практике. Предпроверочный анализ позволяет не только зафиксировать признаки отклонения от налогового законодательства, но и очертить предполагаемый период, сделку или группу операций, подлежащих проверке.

Завершающим элементом планирования является включение отобранного налогоплательщика в план выездных налоговых проверок. Формирование планов осуществляется налоговыми органами ежеквартально и утверждается в установленном порядке, что обеспечивает правомерность начала выездной проверки. Порядок планирования регулируется ведомственными актами, в том числе Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. Данное планирование исключает произвольность и обеспечивает реализацию принципа законности, отраженного в статье 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в контексте налогового контроля.

Таким образом, планирование выездных налоговых проверок — это сложный многоэтапный процесс, встроенный в общую систему налогового администрирования. Его нормативная основа охватывает как положения Налогового кодекса Российской Федерации, так и подзаконные акты, регулирующие ведомственную практику. Включение налогоплательщика в план проверки осуществляется по совокупности критериев, что обеспечивает справедливость и обоснованность контрольных мероприятий, а также способствует формированию предсказуемой и правовой модели взаимодействия налогоплательщиков и государства.

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная Приказом ФНС России от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333@, вводит открытый и прозрачный процесс отбора налогоплательщиков на основе критериев риска налоговых правонарушений. Этот подход направлен на повышение налоговой дисциплины и эффективности контрольной работы, но требует дальнейшего совершенствования правового регулирования для устранения существующих неопределенностей.

В целом, планирование выездных налоговых проверок является важным инструментом налогового контроля, но требует более четкого правового оформления для обеспечения прозрачности и справедливости в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками.



Основными направлениями совершенствования планирования и осуществления контрольной деятельности являются:

- Внедрение искусственного интеллекта для прогнозирования рисков.
- Развитие системы «цифрового профиля» подконтрольных объектов.
- Расширение практики профилактических мероприятий.
- Усиление общественного контроля за планированием [135].

Современная система планирования контрольно-надзорной деятельности в России представляет собой сбалансированный механизм, сочетающий: принципы процессуальной экономии, технологии риск-менеджмента, гарантии защиты прав проверяемых субъектов. Важно отметить, что дальнейшее развитие системы требует углубленной цифровизации процессов планирования и совершенствования методик оценки рисков.

Анализ института планирования выездных налоговых проверок позволил всесторонне раскрыть его ключевое значение как системообразующего и структурного элемента всей организации налогового контроля. Историко-правовое исследование развития данного института продемонстрировало его эволюцию от традиционных административно-командных методов тотального и повсеместного контроля к современным подходам, основанным на риск-ориентированной модели, которая характеризуется избирательностью, экономической обоснованностью и эффективным распределением контрольных ресурсов. Такая трансформация отражает стремление налоговых органов к повышению эффективности и целенаправленности контрольных мероприятий, минимизации излишней нагрузки на добросовестных налогоплательщиков и оптимизации использования государственных ресурсов.

Теоретическая значимость планирования в системе налогового администрирования определяется его сложной и многогранной природой,

которая включает три взаимосвязанные функции. Во-первых, прогностическую функцию, заключающуюся в анализе и оценке налоговых рисков, что позволяет выявлять потенциально проблемные объекты и направления деятельности. Во-вторых, аналитическую функцию, связанную с обработкой и систематизацией больших объемов данных, что обеспечивает информационную базу для принятия обоснованных решений. В-третьих, собственно контрольную функцию, которая заключается в отборе конкретных объектов для проведения проверок на основе результатов анализа и оценки рисков, что позволяет повысить эффективность контрольной деятельности и снизить издержки.

В ходе проведенного исследования были выявлены значительные проблемы в правовом регулировании института планирования выездных налоговых проверок. В частности, отсутствует законодательное закрепление процедур предпроверочного анализа, что создает неопределенность и снижает прозрачность процесса отбора объектов для проверки. Кроме того, критерии отбора налогоплательщиков остаются недостаточно ясными и прозрачными, что порождает риски субъективизма и необоснованного применения контрольных мер. Также отмечается недостаточная методологическая проработка риск-ориентированного подхода, что затрудняет его полноценное внедрение и использование. Наконец, существуют проблемы ведомственного нормотворчества, связанные с несогласованностью и фрагментарностью нормативных актов, регулирующих данный институт, что негативно сказывается на его функционировании.

В контексте системного анализа необходимо подчеркнуть, что рассмотренные институты выездных налоговых проверок и их планирования представляют собой конкретное практическое воплощение теоретических основ государственного финансового контроля. Принципы законности, системности, эффективности и пропорциональности, являющиеся методологической основой государственного финансового контроля, находят

свое выражение и реализацию именно в механизмах налогового контроля, что свидетельствует о тесной взаимосвязи и преемственности между теорией и практикой.

Особое внимание заслуживает выявленная в ходе исследования взаимосвязь между общими принципами финансового контроля, рассмотренными в первой главе, и их специфическим применением в налоговой сфере, раскрытой во второй главе. Аналогично, теоретические модели контрольной деятельности находят свое практическое воплощение в реальных механизмах и процедурах налогового контроля, а нормативные предписания – в правоприменительной практике, что подчеркивает важность согласованности и комплексности подходов.

Перспективные направления совершенствования системы налогового контроля должны включать комплекс мер, направленных на гармонизацию законодательной базы с учетом лучших международных стандартов и практик, развитие и внедрение современных цифровых технологий контроля, совершенствование методологии оценки налоговых рисков, оптимизацию взаимодействия между всеми участниками налоговых правоотношений, а также повышение прозрачности и предсказуемости контрольной деятельности. В этой связи предлагается внесение в Налоговый кодекс Российской Федерации соответствующей статьи, регламентирующей планирование выездных налоговых проверок, а именно, законодательная инициатива ст. 89.3 Налогового Кодекса Российской Федерации:

1) «1. Планирование выездных налоговых проверок – это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным.

2) Предпроверочный анализ – это самостоятельный этап деятельности по планированию выездных налоговых проверок, проводимый налоговыми органами с целью установления наличия/отсутствия риска совершения нарушений законодательства о налогах и сборах.

3) Предпроверочный анализ осуществляется на основании информации, полученной из открытых источников или полученных налоговым органом в рамках осуществления контрольной деятельности, а также данных, предоставленных самим налогоплательщиком.

4) В рамках статьи 93.1 НК Российской Федерации налоговые органы вправе запрашивать документы и информацию у налогоплательщиков и их контрагентов относительно сделок и операций налогоплательщика за период, не превышающий три года, предшествующего году запроса документов.

5) Запрос должен содержать указание на процесс планирования выездных налоговых проверок, а также конкретные документы или информацию, которые необходимо предоставить.

6) В случае необходимости налоговый орган вправе проводить допросы руководителей и сотрудников организации, а также осмотр помещений налогоплательщика.

7) По результатам предпроверочного анализа налоговым органом составляется мотивированное заключение, в котором фиксируются выявленные факты и рекомендации по устранению нарушений. Указанное заключение направляется налогоплательщику для ознакомления.»

Особое место в системе налогового контроля занимает налоговый мониторинг, закрепленный как самостоятельная форма в главе 2 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии со статьей 105.26 НК Российской Федерации, налоговый мониторинг представляет собой особую форму осуществления налогового контроля, при которой взаимодействие налогового органа и налогоплательщика осуществляется в информационном режиме, без проведения выездных и камеральных проверок, но с обеспечением открытого доступа к данным налогового учета.

Формирование института налогового мониторинга было обусловлено необходимостью совершенствования механизмов фискального контроля в

отношении крупнейших налогоплательщиков, повышения уровня прозрачности и оперативного урегулирования спорных ситуаций. Налоговый мониторинг отличается от традиционных форм контроля (выездного и камерального) превентивным характером и основан на принципе доверия при условии соблюдения налогоплательщиком установленных требований по информационной открытости (ст. 105.28 НК Российской Федерации).

Правовой статус налогового мониторинга как формы контроля окончательно был сформирован с принятием Федерального закона от 03.07.2016 № 243-ФЗ, которым были внесены изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, а в последующем — детализирован и расширен в связи с изменениями, вступившими в силу в 2021–2023 годах. По состоянию на 2025 год налоговый мониторинг применяется не только в отношении крупнейших налогоплательщиков, но и доступен компаниям, удовлетворяющим критериям по объему доходов, сумме налогов и уровню цифровой прозрачности.

Следует подчеркнуть, что налоговый мониторинг — это не просто инструмент упрощения взаимодействия с ФНС, а отдельная форма налогового контроля, имеющая собственные процедуры, цели и правовой режим. В отличие от других форм, он не предполагает актов налоговой проверки, а представляет собой постоянное взаимодействие, основанное на информационном обмене, праве налогового органа запрашивать пояснения и документы, а также обязанности налогоплательщика отвечать в установленные сроки.

Таким образом, в действующем налоговом законодательстве налоговый мониторинг закреплен как равнозначная и самостоятельная форма налогового контроля, обладающая нормативной определенностью, процедурной спецификой и высокой степенью эффективности при соблюдении условий участия. Его развитие свидетельствует о трансформации модели налогового администрирования в сторону

превентивности, открытости и правового партнерства между бизнесом и государством.

Такой комплексный подход позволит повысить эффективность налогового контроля, обеспечить баланс между интересами государства и налогоплательщиков, а также создать условия для устойчивого развития предпринимательской деятельности в условиях цифровой экономики.

## Глава 3

### **Финансово-правовая характеристика предпроверочного анализа как этапа деятельности по планированию выездных налоговых проверок**

#### **3.1 Финансово-правовое регулирование и порядок закрепления и оформления результатов предпроверочного анализа**

В современной практике налоговых органов планирование выездных налоговых проверок согласуется с Концепцией, утвержденной Приказом ФНС России от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333@ [18]. Согласно п. 10 Постановления Правительства Российской Федерации от 13.08.1997 № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации», государственной регистрации подлежат все нормативные правовые акты, содержащие общеобязательные правила поведения, независимо от срока действия и степени конфиденциальности содержащейся информации. Обязательность регистрации определяется нормативным характером акта, направленностью на регулирование общественных отношений, установлением, изменением или прекращением правоотношений, а также воздействием на права и обязанности граждан и организаций. Наличие сведений, составляющих государственную или иную охраняемую тайну, не освобождает от необходимости регистрации [13].

Абсолютно справедливо в коллективной монографии М. А. Лапиной и В. А. Баранова отмечается, что для обеспечения устойчивого экономического развития необходимо устанавливать прозрачные и справедливые правила для всех участников правоотношений [46].

Концепция планирования выездных налоговых проверок не проходила процедуру правовой экспертизы в Министерстве юстиции Российской

Федерации и не была зарегистрирована в соответствии с установленным законодательством порядком. Вследствие этого его применение к субъектам налоговых правоотношений не порождает правовых последствий.

Введение данного документа позволило налоговым органам последовательно и объективно выявлять налогоплательщиков с повышенными рисками, обеспечивая тем самым эффективность и обоснованность контрольных мероприятий. В документе изложена система оценки рисков на основе двенадцать общедоступных критериев, которые позволяют как налогоплательщикам, так и налоговым органам объективно выявлять вероятность налоговых правонарушений на основе анализа финансово-хозяйственной деятельности. Такой подход обеспечивает руководителям предприятий возможность самостоятельно оценить свою деятельность с точки зрения налогового контроля, что способствует повышению прозрачности и обоснованности процесса выбора объектов для проведения выездных проверок.

Основной задачей внедрения Концепции являлось закрепление принципа гласности и объективности при формировании перечня налогоплательщиков, подлежащих выездному налоговому контролю, что способствует повышению законности и прозрачности процедур отбора в рамках налогового администрирования и формирует прозрачные и унифицированные правила, которые применяются при планировании выездных налоговых проверок. Алгоритм отбора стал доступным и понятным, что обеспечивает прозрачность и предсказуемость в процессе планирования проверок. Ранее эта информация была конфиденциальной и не сообщалась, что создавало неопределенность в процессе планирования.

Указанная процедура позволяет наиболее точно оценить риски наличия нарушений законодательства о налогах и сборах для принятия решения о целесообразности совершения процедуры налогового контроля.

Налоговый орган в ходе данной процедуры имеет право осуществления следующих мероприятий:



- 1) Мероприятие истребования документов осуществляется на основании статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации.
- 2) Осмотр территорий и помещений проверяемого лица проводится в соответствии со статьей 92 Налогового кодекса Российской Федерации.
- 3) Допрос свидетелей регламентируется статьей 90 Налогового кодекса Российской Федерации.

Хотя предпроверочный анализ формально регламентируется действующим законодательством, данный правовой режим вызывает ряд проблем в сфере взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками. Отсутствие четкого законодательного определения статуса предпроверочного анализа обуславливает его неопределенный правовой режим, что негативно сказывается на обеспечении принципов открытости и информированности в налоговом взаимодействии.

Пункт 2 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации предоставляет налоговым органам возможность запрашивать документы вне рамок проведения проверки, однако это право ограничено необходимостью конкретного указания на определенную сделку. Такая формулировка создает значительные сложности при сборе доказательств в ходе предпроверочного анализа. Кроме того, отдельные счет-фактуры не всегда могут рассматриваться как полноценные первичные документы, полностью отражающие экономические отношения между сторонами за указанный период.

В этой связи налоговые органы вынуждены прибегнуть к истребованию всех документов, связанных со счетами-фактуры, выставленными за период, охватывающий три года, предшествующих году проверки. Это вызвано необходимостью обеспечения максимально полной и достоверной информации, необходимой для выявления возможных нарушений и формирования обоснованной доказательной базы. Однако подобная практика существенно увеличивает административную нагрузку на

хозяйствующие субъекты, поскольку требует от них значительных ресурсов для сбора, систематизации и передачи большого объема документов.

Кроме того, объем и разнообразие запрашиваемых документов зачастую превышают реальные потребности анализа, что приводит к избыточной бюрократизации процесса и увеличению временных затрат как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны контролирующих органов. При этом неполнота или несоответствие предоставленных документов на этапе предпроверочного анализа значительно снижает эффективность последующих выездных налоговых проверок, поскольку недостаток информации препятствует выявлению ключевых нарушений и формированию четкой доказательной базы [134].

В течение календарного года налоговые органы формируют и утверждают план выездных налоговых проверок, который базируется на доказательной базе, аккумулированной в процессе предпроверочного анализа. В целях выявления фактов нарушений законодательства о налогах и сборах контрольными органами применяются внутренние автоматизированные комплексы, позволяющие анализировать имущественное положение лиц, движение денежных средств, источники формирования налога по НДС и др. Информационные системы предназначены для централизованного сбора и хранения данных о налогоплательщике, его контролирующих структурах, а также о финансовой устойчивости субъекта в перспективе возможной ответственности, возникающей в результате проведения выездной налоговой проверки. Вместе с тем, в процессе формирования доказательной базы налоговые органы применяют широкий спектр дополнительных процедур налогового контроля, включающих допросы свидетелей, проведение осмотров помещений, вызовы налогоплательщика в органы налогового надзора, а также истребование документов как у самого налогоплательщика, так и у его контрагентов, что обеспечивает комплексность и полноту проверочных мероприятий [126].

На сегодняшний день, документы, формируемые налоговыми органами при проведении предпроверочного анализа определены и регламентированы внутренним приказом, с грифом «для служебного пользования», уже на этой стадии происходит ограничение права налогоплательщика на возможность ознакомления с материалами проверки, что нарушает принцип определенности налоговых норм [133]. Иными словами, налогоплательщик не обладает информацией о проводимых в отношении его мероприятиях налогового контроля.

При этом, поскольку предпроверочный анализ проводится за три года предшествующих году проверки, налоговый орган также проводит мероприятия налогового контроля в отношении контрагентов анализируемого налогоплательщика. Такое обстоятельство негативно сказывается на деловой репутации проверяемого хозяйствующего субъекта в ходе планирования выездных налоговых проверок. Итогом проведения контрольного мероприятия становится подготовка заключения.

Причем, в заключении необходимо подробно описать не только финансово-хозяйственную деятельность субъекта, но и следующие аспекты: особенности деловых связей с контрагентами, подробное описание предполагаемого нарушения (при его наличии) с перечнем обнаруженных доказательств, решение о целесообразности / нецелесообразности проведения в отношении хозяйствующего субъекта выездной налоговой проверки.

Если в Заключении фиксируется отсутствие нарушений законодательства о налогах и сборах, оно включает доказательства, опровергающие наличие у налогоплательщика отношений с сомнительными контрагентами.

К Заключению налоговый орган также формирует восемь приложений:

- 1) Протокол осмотра помещения, используемого налогоплательщиком в целях извлечения прибыли.

2) Схема групп. Иллюстрация о принадлежности хозяйствующего субъекта к группе компаний.

3) Сводный анализ денежных потоков: поступлений и списаний, с расчетного счета налогоплательщика, а также сумма налогов, отраженных в налоговой отчетности в разрезе каждого контрагента.

4) Общий анализ сведений о налогоплательщике. Документ носит больше информативный характер, в котором отражаются сведения о налогоплательщике: юридический адрес, бенефициары, должностные лица, сведения об имуществе, сведения об участии в государственных контрактах.

5) Информация об имущественном состоянии налогоплательщика, а также его бенефициаров и должностных лиц. В указанном приложении налоговый орган проводит поверхностную оценку стоимости активов, в целях установления возможности погашения обязательств перед государством в случае привлечения налогоплательщика к ответственности по результатам проведения выездной налоговой проверки.

6) Схема минимизации представляет собой визуальное отображение выявленных в ходе мероприятий налогового контроля действий налогоплательщика, направленных на уменьшение налогооблагаемой базы. В нее включаются контрагенты, обладающие признаками сомнительности, а также схемы движения денежных средств, выведенных из-под налогообложения, и маршруты движения налоговых платежей от источника их формирования.

7) Протокол побуждения налогоплательщика к добровольному уточнению налоговых обязательств составляется после проведения анализа налогово-денежных потоков хозяйствующего субъекта и выявления сомнительных контрагентов. В рамках данного мероприятия налоговый орган информирует налогоплательщика о наличии рисков, связанных с взаимодействием с определенными контрагентами, и предлагает добровольно пересмотреть данные отношения. При подтверждении сомнительности операций налогоплательщик получает возможность

самостоятельно уточнить свои налоговые обязательства, что способствует снижению налоговых рисков и предупреждению нарушений.

8) Протокол о целесообразности (нецелесообразности) назначения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика. Уполномоченным лицом по результатам предпроверочного анализа осуществляется доклад о проведенной работе с отражением выводов по проведенным мероприятиям в отношении налогоплательщика. Именно доклад становится основанием для принятия решения о целесообразности/нецелесообразности выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика.

Заключения, сформированные налоговыми органами в рамках предпроверочного анализа, не обладают юридической силой, а, значит, и не создают правовых последствий для налогоплательщика, в связи с чем не направляются ему для ознакомления. Данные документы имеют исключительно внутренний характер и используются исключительно в рамках подразделений Федеральной налоговой службы России. Вследствие этого налогоплательщик лишен возможности оспаривать выводы и оценки, содержащиеся в данных заключениях, что ограничивает его право на защиту интересов в отношении отдельных аспектов финансово-хозяйственной деятельности.

Отсутствие правового статуса этих Заключений создает ситуацию, при которой налогоплательщики не могут эффективно защищать свои интересы, так как они не имеют доступа к документам, которые могут содержать важную информацию о результатах анализа их деятельности. Это также ограничивает возможность обжалования действий налоговых органов, поскольку налогоплательщики не могут ссылаться на эти документы в качестве оснований для своих претензий.

Таким образом, локальный характер этих Заключений и их недоступность для налогоплательщиков подчеркивают необходимость более прозрачного и открытого подхода со стороны налоговых органов.

Установление четких механизмов информирования налогоплательщиков о результатах предпроверочного анализа и других внутренних документов могло бы значительно улучшить взаимодействие между бизнесом и налоговыми органами, а также повысить уровень доверия к системе налогообложения [109].

Данная позиция находит подтверждение в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 24 сентября 2024 года № Ф05-20289/2024, по делу № А40-22396/2024. Судом в ходе рассмотрения данного дела было отмечено, что основанием для включения налогоплательщика в списки тех, в отношении которых необходимо провести выездную налоговую проверку, может послужить любая информация о ведении деятельности с высоким налоговым риском, в том числе информация о показателях финансовой деятельности налогоплательщика в части возможных искажениях в финансовой и бухгалтерской отчетности.

Суд акцентировал внимание на том, что налоговые органы должны основываться на фактических данных и анализе рисков, а не действовать произвольно. Такой подход способствует более справедливому и прозрачному процессу налогового контроля, позволяя сосредоточиться на тех компаниях, которые действительно могут представлять риск для бюджета.

При этом согласно положениям статьи 102 НК Российской Федерации как план проведения налоговых проверок, так и результат предпроверочного анализа составляют налоговую тайну, а следовательно такие сведения являются закрытыми и не могут быть разглашены сотрудниками налогового органа.

Вопрос конфиденциальности проведения предпроверочного анализа, а также документов, формируемых при проведении данной процедуры, также подтверждается в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 11.08.2023 № Ф06-6304/2023 по делу № А06-3456/2022, в котором Суд

указывает, что план проведения выездных налоговых проверок следует считать внутренним документом налогового органа, регулирующим деятельность подразделений в аспекте осуществления ими налогового контроля, а следовательно, данный документ нельзя считать регулирующим документом для второй стороны - налогоплательщика, в связи с чем он не порождает для налогоплательщика правовых последствий.

Предпроверочный анализ, в настоящее время, является фундаментальной основой подготовки к выездной налоговой проверке. В процессе анализа особое внимание уделяется методам выявления налоговых рисков с использованием специализированных программных комплексов, позволяющих автоматизировать и повысить точность оценки данных. Внутренние нормативы налоговых органов устанавливают, что предпроверочный анализ должен выявлять до 70% потенциальных нарушений законодательства о налогах и сборах, что обеспечивает эффективное планирование и проведение последующих контрольных мероприятий.

Как говорилось ранее, в рамках предпроверочного анализа, налоговый орган направляет в адрес налогоплательщика уведомление о вызове в налоговый орган в рамках ст. 31 Налогового Кодекса Российской Федерации, в целях проведения рабочей встречи. В процессе предпроверочного анализа налоговые органы информируют хозяйствующий субъект о выявленных рисках, связанных с его хозяйственной деятельностью, и предоставляют возможность добровольно устранить эти риски. Указанное мероприятие следует считать неким «легальным» способом для налогоплательщика избежания в отношении себя выездной налоговой проверки. Подобная мера служит превентивным инструментом, позволяющим избежать проведения выездной налоговой проверки, стимулируя налогоплательщика к своевременному корректированию налоговых обязательств и снижая вероятность возникновения конфликтных ситуаций с контролирующими органами. Однако, указанные обстоятельства не отражаются в протоколе,

иными словами, документального закрепления «гарантии» непроведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика нет.

Законодательное закрепление позволит четко определить их правовой статус и функции в системе налогового администрирования.

В период становления системы налогового контроля в Российской Федерации существенным фактором, осложнявшим проведение полноценного предпроверочного анализа, являлась низкая эффективность информационных систем налоговых органов, а также недостаточная координация и взаимодействие между различными контролирующими ведомствами. В рассматриваемый период отсутствие единой и автоматизированной базы данных значительно ограничивало возможности для обоснованного выбора объектов выездных налоговых проверок и определения их масштабов, что негативно влияло на скорость и качество принимаемых решений. Используемые методологические подходы к налоговому контролю преимущественно носили ретроспективный характер, заключааясь в проверке хозяйственных операций уже после их завершения, а не в ходе их осуществления, что снижало эффективность контроля и затрудняло своевременное выявление нарушений.

Данный способ организации контроля существенно снижал оперативность выявления налоговых нарушений и ограничивал возможности для своевременного принятия мер реагирования.

Современное правовое регулирование предпроверочного анализа характеризуется существенными пробелами и противоречиями. Несмотря на очевидную практическую значимость данного института для эффективного функционирования системы налогового контроля, его законодательная база остается крайне фрагментарной. Основу регулирования составляют ведомственные нормативные акты ФНС России, прежде всего Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная Приказом от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333@. Однако такой уровень регламентации нельзя признать удовлетворительным, поскольку он не



обеспечивает необходимой правовой определенности и стабильности соответствующих правоотношений.

Анализ действующей практики выявил несколько ключевых проблем. Во-первых, отсутствие четкого законодательного определения процессуального статуса предпроверочного анализа приводит к его смешению с другими формами налогового контроля, в частности с выездными проверками. Фактически налоговые органы в рамках предпроверочного анализа осуществляют многие контрольные мероприятия, характерные для полноценных проверок (истребование документов, проведение осмотров, анализ финансово-хозяйственной деятельности), но без предоставления налогоплательщикам соответствующих процессуальных гарантий. Во-вторых, масштабы документарных запросов зачастую несопоставимы целям предварительного анализа, что создает неоправданную административную нагрузку на субъекты предпринимательской деятельности. В-третьих, закрытый характер многих аспектов противоречит принципам прозрачности и открытости налогового администрирования.

Необходимо разработать и закрепить в Налоговом кодексе Российской Федерации перечень мероприятий налогового контроля, которые могут быть реализованы в ходе предпроверочного анализа. Такой перечень должен включать различные методы и инструменты, используемые налоговыми органами для оценки рисков и выявления потенциальных нарушений. Это может включать:

- 1) Анализ финансовой отчетности. Исследование бухгалтерских документов и отчетов для выявления несоответствий.
- 2) Использование специализированных программных решений. Применение программного обеспечения для автоматизированного анализа данных и идентификации рисков.
- 3) Проведение встреч с налогоплательщиками. Организация рабочих встреч для обсуждения потенциальных рисков и предоставления рекомендаций по их устранению.

4) Анализ внешних источников информации. Оценка данных о контрагентах и рыночной ситуации для более глубокого понимания деятельности налогоплательщика.

5) Мониторинг изменений в законодательстве. Учет новых норм и правил, которые могут повлиять на налогообложение и финансовую отчетность.

Законодательное закрепление этих мероприятий не только повысит уровень прозрачности в деятельности налоговых органов, но также создаст условия для более конструктивного диалога между государственными структурами и бизнесом. Это позволит снизить уровень недоверия со стороны налогоплательщиков к системе контроля и улучшить общую атмосферу взаимодействия.

### **3.2 Предпроверочный анализ как предварительный налоговый контроль. Перспективы развития законодательства о налогах и сборах в области предпроверочного анализа**

Понятие налогового контроля неоднократно анализировалось отечественными учеными.

По нашему мнению, рассмотрение этого понятия целесообразно начать с определения, закрепленного в законодательстве.

Согласно статье 82 НК Российской Федерации под налоговым контролем следует понимать регламентированную законодательно деятельность налоговых органов по выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах, пресечению таких нарушений [60].

В рамках своей компетенции налоговые органы используют широкий спектр методов, приемов, предназначенных для эффективного осуществления налогового контроля. В последние годы акцентируется внимание на теоретическом изучении различных форм налогового контроля, поскольку именно через них реализуется институциональная полномочность

налоговых органов, закреплённая в законодательных и нормативных актах [84; 121].

Г.Г. Нестеров под формой налогового контроля понимают нормативно закреплённую в налоговом законодательстве деятельность, включающую систематизацию, проведение и официальное оформление итогов контрольных процедур. В научных работах эксперты анализируют формы налогового контроля с учетом особенностей правового регулирования, что дает возможность определить их ключевые свойства и установить четкие правила осуществления контрольных функций уполномоченными органами [60].

С нашей позиции, существующее определение форм налогового контроля не в полной мере отражает комплексность и многоуровневую природу данного института, поскольку оно ограничивается рассмотрением исключительно организационно-процессуальных аспектов, закреплённых в нормативно-правовых актах.

В отечественной юридической науке понятие налоговой проверки получило детальное и всестороннее исследование. Так, Л.В. Спирина трактует налоговую проверку как комплекс специализированных процедур и методов налогового контроля, осуществляемых уполномоченными государственными органами с целью подтверждения точности, законности и полноты отражения финансово-хозяйственных операций налогоплательщика в бухгалтерской документации и иных официальных отчетах [70].

Например, В.А. Тимошенко формулирует позицию, согласно которой налоговые проверки выступают в качестве неразрывного компонента системы финансового контроля, включающего комплекс процедур, охватывающих государственную регистрацию и учет налогоплательщиков, а также проверку достоверности и полноты представленной налоговой отчетности и поступлений в бюджет. Концепция, предложенная ученым, предусматривает всесторонний анализ иных аспектов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, что позволяет обеспечить

комплексное соблюдение норм законодательства о налогах и сборах и повысить эффективность налогового надзора [39].

Согласно мнению М.А. Дудника, налоговая проверка представляет собой комплекс процессуальных действий, строго регламентированных нормами действующего законодательства и осуществляемых уполномоченными государственными органами, направленных на всесторонний контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исполнения налоговых платежей и уплаты сборов, подлежащих перечислению в государственный бюджет. Налоговая проверка проводится путем комплексного анализа и сопоставления сведений, полученных в рамках процессуальных действий, с данными, отраженными в бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщика, что гарантирует соблюдение принципов законности и точности в сфере налогового администрирования [99].

Согласно подпункту 5 пункта 2 статьи 1 Налогового кодекса Российской Федерации, формы и методы налогового контроля определяются самим Налоговым кодексом. Это подчеркивает важность четкой регламентации процедур, связанных с налоговым контролем, и обеспечивает правовую основу для действий налоговых органов. В статье 2 Налогового кодекса Российской Федерации также указано, что все отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, регулируются законодательством о налогах и сборах, что создает комплексный подход к налогообложению и контролю.

Перечень форм налогового контроля, как указано в абзаце 2 пункта 1 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, включает несколько ключевых элементов:

- 1) Налоговые проверки. Основная форма контроля, которая может быть как плановой, так и внеплановой. Налоговые проверки позволяют инспекторам оценить правильность исчисления и уплаты налогов, а также выявить возможные нарушения законодательства.

2) Осмотр помещений и территорий. Инспекторы могут проводить осмотры объектов, используемых для извлечения дохода или прибыли.

3) Получение объяснений от налогоплательщиков и других участников. Налоговые органы обладают полномочиями на истребование разъяснений у налогоплательщиков, налоговых агентов, а также лиц, осуществляющих уплату сборов и страховых взносов. Посредством такой процедуры для налогового органа становится возможным получить расширенную информацию о внутренних аспектах финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

4) Проверка данных учета и отчетности позволяет проанализировать документы для выявления возможных нарушений.

5) Налоговый кодекс также предусматривает возможность применения других форм контроля, которые могут быть необходимы в зависимости от специфики деятельности налогоплательщика.

Все перечисленные выше формы контроля помимо своей главной цели проверки соблюдения законодательства о налогах и сборах, также в совокупности позволяют сформировать более прозрачную систему налогообложения в стране и помочь налоговым органам в реализации ими своих полномочий в рамках налогообложения.

Важно отметить, что наличие четко прописанных форм и методов контроля способствует повышению доверия со стороны налогоплательщиков к системе налогообложения. Когда бизнес понимает, какие процедуры могут быть применены к нему со стороны налоговых органов, это создает условия для более конструктивного диалога между государством и предпринимателями [132].

Законодательное регулирование форм и методов налогового контроля является фундаментом формирования эффективной системы налогообложения, способствующей сбалансированному учету интересов государства и хозяйствующих субъектов.

С нашей точки зрения, к формам налогового контроля непосредственно следует относить исключительно налоговые проверки, в то время как остальные указанные мероприятия представляют собой процедурные действия, реализуемые в рамках проведения данных проверок. Все остальные цели, направленные на повышение прозрачности и открытости всей системы налогообложения следует считать общими, по отношению к упомянутой частной цели.

В контексте проведения налоговых проверок основная задача налоговых органов заключается в выявлении фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, а также в установлении наличия либо отсутствия умысла на совершение таких нарушений. Таким образом, налоговый контроль выступает как инструмент, направленный на обеспечение законности и полноты исполнения налоговых обязательств, а налоговые проверки – как ключевая форма реализации данной функции, предусматривающая детальный анализ и оценку правомерности действий налогоплательщиков.

Виды налогового контроля традиционно классифицируются по трем основным признакам: времени проведения, способу проверки и периодичности.

В частности, согласно позиции исследователя Е.Ю. Грачевой, временной аспект налогового контроля подразделяется на три категории: предварительный, текущий и последующий контроль [49]. Предварительный контроль направлен на проверку финансово-хозяйственных операций налогоплательщика до их фактического совершения, с целью предотвращения возможных нарушений законодательства о налогах и сборах.

В Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 11 августа 2023 года № Ф06-6304/2023 по делу № А06-3456/2022 суд провел детальный анализ Письма Федеральной налоговой службы России от 12 февраля 2018 года № ЕД-52/307ДСП@, в котором содержатся

рекомендации по планированию и подготовке выездных налоговых проверок. Судом было отмечено, что при выборе налогоплательщиков, в отношении которых следует провести налоговую проверку, необходимо акцентировать внимание на нескольких аспектах. Во-первых, важно провести анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, результаты которого могут говорить о возможных нарушениях законодательства о налогах и сборах. Во-вторых, необходимо учитывать сведения об участии налогоплательщиков в схемах уклонения от налогообложения.

В связи с тем, что вышеуказанное письмо налогового органа находится под грифом «для служебного пользования» и было представлено суду в рамках рассмотрения дела, провести полноценный анализ подзаконного акта не представляется возможным.

Однако, в судебном акте отражены некоторые выдержки из документа, так, например, указано, что данные Рекомендации распространяются на порядок проведения работы налоговых органов по планированию и подготовке выездных налоговых проверок. Указанный документ является неким ориентиром, содержащим основополагающие принципы и направления, которым должны следовать налоговые органы при составлении перечня налогоплательщиков для выездной налоговой проверки.

В постановлении четко зафиксировано, что планирование выездной налоговой проверки обладает статусом предварительного и самостоятельного звена в системе налогового контроля, осуществляемого независимо от конкретной формы проверки.

Указанный судебный акт подчеркивает важность наличия у налоговых органов четкой информации о деятельности налогоплательщиков для обоснования выбора объектов проверки. Суд акцентировал внимание на том, что наличие данных о потенциальных рисках является ключевым фактором при планировании выездных налоговых проверок.

Кроме того, выводы суда указывают на необходимость повышения прозрачности в действиях налоговых органов. Налогоплательщики должны быть уверены в том, что их права защищены и что проверки проводятся на основании объективных критериев. Данное обстоятельство также подразумевает необходимость улучшения взаимодействия между налоговыми органами и хозяйствующими субъектами, что может быть достигнуто через открытый диалог и предоставление информации о критериях выбора объектов для проверки.

Идентичная позиция отражена в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 11 августа 2023 г. № Ф06-6304/2023 по делу № А06-3456/2022.

Предметом спора по анализируемому делу является несогласие налогоплательщика с наличием оснований для проведения в отношении его выездной налоговой проверки.

Стоит обратить внимание, что суд отдельно выделяет Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» как документ, декларирующий проведение предпроверочного анализа как самостоятельного вида налогового контроля, который служит основанием для проведения выездной налоговой проверки.

Предпроверочный анализ как самостоятельный вид налогового контроля определяется также в Постановлении от 4 октября 2022 г. № Ф03-4586/2022 Арбитражного суда Дальневосточного округа.

Предметом спора является ходатайство налогоплательщика о признании незаконным действий налогового органа по направлению уведомления о вызове в налоговый орган налогоплательщика для дачи пояснений.

Судами трех инстанций жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения. Согласно судебному акту, поскольку мероприятия проводились в целях выявления нарушений и установления обстоятельств



нарушения, что по цели схоже с камеральной или выездной налоговыми проверками, и реализовывались в рамках предпроверочного анализа для принятия решения о целесообразности включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок, документ, сформированный налоговым органом, является законным и не нарушает права налогоплательщика.

Текущий контроль – это деятельность налоговых органов, направленная на мониторинг соблюдения налогоплательщиком требований законодательства при учете и отражении финансово-хозяйственных операций.

Последующий контроль представляет собой проверку, проводимую после завершения отчетного периода, направленную на оценку правильности и полноты отражения финансово-хозяйственных операций, уже совершенных налогоплательщиком [47].

Налоговые проверки классифицируются по методу проведения на сплошные и выборочные. Сплошная проверка подразумевает всесторонний и тщательный анализ полного массива документов и налоговой отчетности, представленных налогоплательщиком, при этом полученная информация обязательно сверяется с данными из дополнительных источников и итогами проведенных мероприятий налогового контроля. Такая проверка охватывает все периоды и события хозяйственной деятельности, включенные в предмет проверки, что обеспечивает комплексную оценку соблюдения законодательства о налогах и сборах.

Выборочная проверка характеризуется проверкой ограниченного объема документов и отчетных данных за определенный период либо по отдельным видам операций, что позволяет сосредоточить внимание на наиболее значимых или потенциально рискованных элементах налогового учета. При выявлении существенных нарушений в ходе выборочной проверки налоговые органы вправе инициировать проведение сплошной проверки для более глубокого анализа.

Подобная классификация отражает методологическую основу налогового контроля, обеспечивая баланс между полнотой проверки и рациональным использованием ресурсов налоговых органов, а также способствует повышению эффективности выявления и пресечения налоговых правонарушений в рамках установленного законодательства.

Разнообразие методов и форм налогового контроля, применяемых налоговыми органами, способствует повышению качества проведения проверок и исключает формальный подход при сборе доказательств. В широком понимании налоговый контроль осуществляется через проведение проверочных мероприятий, при этом действующий Налоговый кодекс выделяет два основных вида налоговых проверок: камеральные и выездные [75].

Камеральная налоговая проверка представляет собой процедуру детального изучения налоговой отчетности, поданной налогоплательщиком за установленный отчетный период, которая проводится в течение трех месяцев в офисе налогового органа. Современное развитие цифровых технологий позволило перевести данный вид проверки в преимущественно автоматизированный формат, что существенно улучшает оперативность проведения контроля и повышает точность выявления возможных нарушений.

В процессе камеральной проверки осуществляется сверка данных, содержащихся в налоговых декларациях, с информацией из различных источников и внутренними контрольными показателями. При выявлении ошибок или расхождений налоговый орган направляет налогоплательщику уведомление с требованием предоставить пояснения и, при необходимости, внести соответствующие исправления. Если подтверждается наличие ошибок, налогоплательщик обязан устранить выявленные несоответствия [68].

Выездная налоговая проверка, как правило, охватывает налоговые обязательства налогоплательщика за период, не превышающий три

календарных года, предшествующих году проведения проверки, и проводится по всем видам налогов и сборов, уплачиваемых в указанный период. Срок проведения проверки составляет два месяца, при этом действующий Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает приостановление проверки до 180 дней, а также продление срока проверки до 6 месяцев. В рамках выездной налоговой проверки налоговые органы обладают более широким перечнем полномочий. Процедура проведения проверки носит более сложный характер и направлена на всестороннее изучение деятельности налогоплательщика, выявление участия в цепочке необоснованного занижения налоговых обязательств, подлежащих к уплате в бюджет.

В этой связи определение правового статуса предпроверочного анализа как отдельного этапа налогового контроля обретает высокую актуальность. Существенным здесь является то, что предпроверочный анализ имеет достаточно большое количество схожих элементов с выездной и камеральной налоговыми проверками: период анализа составляет 3 года предшествующих году проверки; мероприятия, реализуемые в рамках проведения анализа ограничены выемкой; срок проведения проверки составляет 90 дней без права на приостановку (исходя из внутренних регламентов ФНС России). В действующей судебной практике уже есть споры, образовавшиеся в связи с отсутствием гласности предпроверочного анализа, а также процедуры его проведения: налогоплательщики считают незаконным проверку, которая проводится вне регламентации Налогового кодекса Российской Федерации. В этой связи также необходимо отметить, что судами дается строгое разграничение выездной налоговой проверки и деятельности по ее планированию.

С целью предотвращения негативных последствий и устранения неопределенности в отношениях между субъектами налоговых правоотношений при планировании выездных налоговых проверок необходимо сосредоточить все полномочия, изложенные в подзаконных

актах и локальных нормативных документах налоговых органов, в рамках проведения предпроверочного анализа.

Такой шаг обеспечит четкость и прозрачность в процессе осуществления налогового контроля, что, в свою очередь, повысит доверие налогоплательщиков к действиям налоговых органов. Внедрение четких и однозначно сформулированных нормативных положений способствует минимизации субъективного толкования и произвольного использования полномочий налоговыми инспекциями, что, в свою очередь, снижает вероятность возникновения спорных ситуаций между налоговыми органами и представителями бизнеса, обеспечивая более прозрачные и предсказуемые условия взаимодействия в сфере налогового администрирования.

Кроме того, законодательное закрепление исчерпывающего перечня полномочий и регламентированных процедур, проводимых в рамках предпроверочного анализа, сформирует прочную методологическую базу для системного и обоснованного отбора объектов выездных налоговых проверок и впоследствии обеспечит налоговым органам возможность рационального использования доступных информационных ресурсов и проведения комплексного риск-ориентированного анализа на основе достоверных и объективных данных, что повысит эффективность контрольной деятельности и снизит вероятность необоснованных проверок.

Предпроверочный анализ, выступает в качестве предварительного налогового контроля, является ключевым инструментом, обеспечивающим эффективное выявление потенциальных нарушений законодательства о налогах и сборах до инициирования выездной налоговой проверки. Данный процесс включает систематизированный сбор, обработку и оценку информации о налогоплательщике, что позволяет налоговым органам проводить комплексный риск-ориентированный анализ и принимать обоснованные решения относительно необходимости и объема последующих контрольных мероприятий. Такой подход способствует оптимизации использования ресурсов и повышению результативности налогового надзора.

В условиях отсутствия в действующем законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах четкого правового определения процедуры предпроверочного анализа возникает значительная правовая неопределенность, затрудняющая как деятельность налоговых органов, так и защиту интересов налогоплательщиков.

Законодательное закрепление понятий «предпроверочный анализ» и «планирование выездных проверок» в Налоговом кодексе Российской Федерации позволит установить единообразные процедуры и критерии отбора объектов контроля, что обеспечит прозрачность и предсказуемость налогового администрирования. Введение нормативных положений, регламентирующих права и обязанности сторон на данном этапе, включая возможность налогоплательщика знакомиться с материалами анализа и представлять возражения, будет способствовать снижению количества споров и повышению доверия между государством и бизнесом.

Введение четких норм о предпроверочном анализе также будет способствовать повышению доверия со стороны налогоплательщиков к системе налогообложения. Когда бизнес понимает, какие критерии используются для оценки рисков и на основании каких данных принимаются решения о проведении проверок, это создает условия для более конструктивного диалога между государством и предпринимателями. Кроме того, четкие правила позволят избежать произвольного применения полномочий со стороны инспекций, что снизит риски возникновения конфликтов.

Методология государственного финансового контроля в контексте контрольно-надзорной деятельности в России представляет собой сложную и многогранную область исследований. В литературе выделяются несколько ключевых направлений, каждое из которых акцентирует внимание на различных аспектах контроля. Одно из направлений сосредоточено на институциональных аспектах, исследуя структуру и функции контрольных органов. Другое направление изучает методы оценки эффективности

контроля, что позволяет выявить сильные и слабые стороны существующих практик. Третье направление фокусируется на правовых аспектах, анализируя законодательные рамки и их влияние на реализацию контроля.

Среди методов, применяемых в государственном финансовом контроле, выделяются ревизия, наблюдение, обследование и проверки. Эти методы позволяют обеспечить всесторонний анализ и контроль за финансовыми потоками. Как отмечают исследователи, «эффективность осуществления финансового контроля зависит от эффективности применяемых методов финансового контроля: ревизия, наблюдение, обследование, проверки» [5].

Выбор методов обусловлен необходимостью обеспечения прозрачности и эффективности использования бюджетных средств. В условиях экономической нестабильности и ограниченности ресурсов, контроль за финансовыми потоками приобретает особую значимость. Применение риск-ориентированного подхода в контрольно-надзорной деятельности позволяет минимизировать риски и повысить эффективность контроля. Этот подход способствует формированию благоприятного климата для развития инвестиционной деятельности, что особенно актуально в современных условиях.

Таким образом, методология государственного финансового контроля в России представляет собой комплексный подход, включающий институциональные, правовые и методологические аспекты. Разнообразие методов и подходов позволяет обеспечить всесторонний контроль за финансовыми потоками, что является ключевым фактором для достижения прозрачности и эффективности использования бюджетных средств.

Государственный финансовый контроль в контексте контрольно-надзорной деятельности представляет собой сложную систему, направленную на обеспечение законности и эффективности использования государственных ресурсов. Основные теоретические подходы к данному виду контроля включают в себя анализ его целей, задач и функций.

Важнейшей целью государственного финансового контроля является обеспечение прозрачности и эффективности использования бюджетных средств, что подтверждается исследованиями, проведенными в данной области [1].

Существует несколько моделей контроля, которые могут быть применены в российском контексте. Одной из таких моделей является риск-ориентированный подход, который позволяет более эффективно распределять ресурсы и минимизировать риски, связанные с финансовыми нарушениями. В последние годы данный подход получил широкое распространение в контрольно-надзорной деятельности, что способствует созданию благоприятного инвестиционного климата.

Эффективность государственного финансового контроля во многом зависит от методов, применяемых в процессе его осуществления. К таким методам относятся ревизия, наблюдение, обследование и проверки, которые позволяют выявлять и предотвращать финансовые нарушения [3]. Однако, несмотря на существующие методы и подходы, в нормативно-правовой базе и научных публикациях до сих пор отсутствует единое понятие государственного финансового контроля, что затрудняет его практическое применение [3]. Таким образом, для повышения эффективности государственного финансового контроля необходимо не только совершенствовать существующие методы и подходы, но и разрабатывать новые концепции, которые будут учитывать современные вызовы и тенденции в области финансового управления.

Практическая реализация государственного финансового контроля в контексте контрольно-надзорной деятельности требует применения разнообразных механизмов, таких как аудит, мониторинг и отчетность. Эти процедуры играют ключевую роль в обеспечении прозрачности и эффективности использования бюджетных средств. Аудит, как один из основных инструментов контроля, позволяет выявлять и устранять

финансовые нарушения, что способствует повышению доверия к государственным институтам.

Наличие противоречивых положений в законодательстве, регулирующем нормотворческие полномочия ФНС России, привело к негативным последствиям, выражающимся в отходе от функционального подхода к управлению развитием экономики в рамках правового регулирования контрольно-надзорной деятельности. Данные противоречия снижают эффективность правового механизма и затрудняют реализацию системного и целенаправленного контроля, что в конечном итоге отражается на качестве государственного надзора и экономической стабильности. Под развитием экономики в рассматриваемом контексте следует понимать обеспечение полноты и достоверности формирования доказательной базы в ходе проведения налоговой проверки, направленной на возмещение бюджетных потерь, возникших в результате нарушений законодательства о налогах и сборах со стороны хозяйствующих субъектов и физических лиц. Для реализации указанных целей необходимо определить и структурировать элементы налоговых правоотношений, которые непосредственно влияют на организацию и проведение налоговых проверок.

В рамках предпроверочного анализа, налоговый орган направляет в адрес налогоплательщика уведомление о вызове в налоговый орган в рамках ст. 31 Налогового Кодекса Российской Федерации, в целях проведения рабочей встречи. В процессе предпроверочного анализа налоговые органы информируют хозяйствующий субъект о выявленных рисках, связанных с его хозяйственной деятельностью, и предоставляют возможность добровольно устранить эти риски. Указанное мероприятие следует считать неким «легальным» способом для налогоплательщика избежания в отношении себя выездной налоговой проверки. Подобная мера служит превентивным инструментом, позволяющим избежать проведения выездной налоговой проверки, стимулируя налогоплательщика к своевременному корректированию налоговых обязательств и снижая вероятность



возникновения конфликтных ситуаций с контролирующими органами. Однако, указанные обстоятельства не отражаются в протоколе, иными словами, документального закрепления «гарантии» непроведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика нет.

Предметом налоговых правоотношений может быть различная сфера деятельности, например, доходы физических или юридических лиц, имущество, земельные участки, товары или услуги. Объектом налоговых правоотношений могут выступать конкретные действия или события, включая, но не ограничиваясь, передачей прав на недвижимое имущество, получением наследства, осуществлением внешнеэкономических сделок и прочими аналогичными операциями. Все перечисленные объекты и операции образуют налоговые правоотношения, в рамках которых со стороны государственных органов устанавливается размер налоговых обязательств и обеспечивается выполнение требований законодательства о налогах и сборах.

В диссертации обоснован вывод о том, что в юридической теории на сегодняшний день не сформировано универсальное и однозначное определение терминов «государственный контроль» и «государственный надзор». Отдельные исследователи рассматривают государственный контроль как специализированную деятельность уполномоченных государственных структур, реализуемую в строгом соответствии с пределами их компетенции, направленную на систематическое осуществление наблюдения и мониторинга деятельности подконтрольных субъектов с целью предупреждения и предотвращения нарушений обязательных требований, закрепленных в нормативных правовых актах. Государственный надзор же, по их мнению, в свою очередь, во-первых, распространяется на более широкий круг субъектов, а во-вторых, рассматривается в качестве процесса наблюдения.

Другой подход сводится к рассмотрению государственного контроля в качестве мероприятий, проводимых уполномоченными органами с

определенной периодичностью исключительно для выявления нарушений, тогда как государственный надзор трактуется как деятельность, включающая в себя элементы контроля. При этом законодатель практически не разграничивает данные понятия, зачастую объединяя их в единую правовую категорию. Это создает предпосылки для неоднозначного восприятия со стороны налогоплательщиков и способствует интерпретации расширения полномочий налоговых органов как необоснованного.

Современная система планирования контрольно-надзорной деятельности в России представляет собой сбалансированный механизм, сочетающий: принципы процессуальной экономии, технологии риск-менеджмента, гарантии защиты прав проверяемых субъектов. Важно отметить, что дальнейшее развитие системы требует углубленной цифровизации процессов планирования и совершенствования методик оценки рисков.

Теоретический анализ позволил выявить двойственную природу данного института. С одной стороны, по своим временным характеристикам (осуществление до начала формальной проверки) и целям (выявление рисков и формирование доказательной базы) он соответствует признакам предварительного контроля в классификации Е.Ю. Грачевой. С другой стороны, его фактическое содержание и значимость выходят далеко за рамки традиционного понимания предварительного контроля, что требует особого правового регулирования.

Анализ судебной практики показал, что суды, как правило, признают законность мероприятий, проводимых в рамках предпроверочного анализа (например, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.08.2023 № Ф06-6304/2023). Однако такая позиция судов не сопровождается выработкой действенных механизмов защиты прав налогоплательщиков, что создает дисбаланс в правоотношениях между бизнесом и контролирующими органами. Отсутствие четких процессуальных правил проведения предпроверочного анализа приводит к расширительному

толкованию полномочий налоговых органов и ограничению возможностей предпринимателей по защите своих интересов.

Перспективы развития института предпроверочного анализа видятся в следующих направлениях. Во-первых, необходимо законодательное закрепление его статуса, целей и задач в Налоговом кодексе Российской Федерации. Во-вторых, требуется детальная регламентация процедуры проведения, включая четкое определение сроков, перечня допустимых мероприятий и объема документных требований. В-третьих, важное значение имеет внедрение современных цифровых технологий оценки налоговых рисков, что позволит повысить объективность и обоснованность принимаемых решений. В-четвертых, необходимо предусмотреть систему гарантий прав налогоплательщиков, включая возможность ознакомления с материалами предпроверочного анализа и обжалования решений налоговых органов.

Предпроверочный анализ, являясь важным элементом современной системы налогового контроля, требует кардинального пересмотра своего правового регулирования. Сложившаяся практика, основанная преимущественно на ведомственных регламентах, не соответствует принципам правового государства и нуждается в законодательном оформлении. Решение выявленных проблем видится во внесении системных изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, которые должны обеспечить баланс между эффективностью налогового контроля и защитой прав налогоплательщиков. Законодательное закрепление предпроверочного анализа станет важным шагом к созданию более эффективной системы налогового администрирования в России, что позволит не только повысить уровень соблюдения налоговых обязательств, но и улучшить взаимодействие между налоговыми органами и хозяйствующими субъектами. В конечном итоге это приведет к формированию более справедливой и предсказуемой системы налогообложения, что будет способствовать устойчивому экономическому развитию страны.

## Заключение

Проведенное исследование системы государственного контроля в финансовой сфере, и в первую очередь, налогового контроля, позволило сформулировать ряд основополагающих выводов, ряд фундаментальных выводов, раскрывающих как теоретические аспекты функционирования данного института, так и практические проблемы его реализации в современных условиях. Анализ эволюции научных взглядов на природу государственного контроля в финансовой сфере показал его трансформацию от узконаправленного фискального инструмента в сложный многофункциональный механизм, сочетающий контрольные, регулятивные и превентивные функции. В ходе исследования было установлено, что современная парадигма финансового контроля основывается на принципах риск-ориентированного подхода, предполагающего дифференциацию методов контроля в зависимости от оценки потенциальных рисков. Однако теоретическое осмысление данного подхода в отечественной науке финансового права пока не получило достаточного развития, что проявляется в отсутствии единой концепции применения риск-ориентированных методов в практике контрольной деятельности.

Особое значение имеет проведенное в исследовании разграничение понятий «государственный контроль» и «государственный надзор», которое позволило выявить их принципиальные различия как по объему полномочий, так и по характеру воздействия на контролируемые субъекты. Если контроль предполагает возможность активного вмешательства в деятельность подконтрольных субъектов с применением мер принудительного характера, то надзор ограничивается функциями наблюдения и мониторинга соблюдения установленных требований. Это разграничение имеет принципиальное значение для понимания природы налогового контроля,

который, как показало исследование, сочетает в себе элементы как контрольной, так и надзорной деятельности.

Анализ современной системы налогового контроля выявил его ключевые характеристики, среди которых особого внимания заслуживает постепенный переход от тотального контроля к избирательным проверкам, основанным на оценке рисков. Однако этот процесс сопровождается существенными проблемами правового и организационного характера. Прежде всего, отсутствует четкое законодательное закрепление критериев отнесения налогоплательщиков к различным категориям риска, что приводит к субъективизму при принятии решений о проведении контрольных мероприятий. Кроме того, недостаточно разработаны методики оценки налоговых рисков, что снижает эффективность применения риск-ориентированного подхода на практике.

Проведенное исследование системы планирования выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа выявило широкий комплекс системных проблем, требующих незамедлительного решения для повышения эффективности и справедливости налогового контроля. Центральное место в работе занял критический анализ действующего механизма планирования выездных проверок, который, несмотря на свою ключевую роль в обеспечении фискальной дисциплины, характеризуется существенными недостатками как на уровне нормативного регулирования, так и в правоприменительной практике. Анализ показал, что действующий процесс планирования выездных налоговых проверок страдает отсутствием четкой законодательной регламентации: основу регулирования составляют ведомственные акты Федеральной налоговой службы России, многие из которых имеют ограниченный доступ и не доступны налогоплательщикам, что создает ситуацию правовой неопределенности и снижает уровень доверия бизнеса к системе налогового контроля. Особую озабоченность вызывает непрозрачность критериев отбора налогоплательщиков для

включения в план проверок, что способствует субъективизму при принятии решений и создает почву для потенциальных злоупотреблений.

Предпроверочный анализ как основной инструмент планирования выездных проверок требует особого внимания, поскольку, несмотря на его ключевое значение, он регулируется исключительно ведомственными нормативными актами, что противоречит принципам правового государства. На практике предпроверочный анализ зачастую превращается в своеобразную «теневую» проверку: по объему и содержанию мероприятий он сопоставим с полноценной выездной проверкой, но осуществляется без предоставления налогоплательщикам предусмотренных процессуальных гарантий. Проблемы методологии планирования проявляются особенно ярко в чрезмерно широких полномочиях налоговых органов при истребовании документов в рамках предпроверочного анализа, что создает неоправданную административную нагрузку на бизнес, в отсутствии четких временных рамок и процедурных ограничений при проведении предпроверочных мероприятий, в непрозрачности системы принятия решений о включении в план проверок и фактической невозможности для налогоплательщиков оспорить результаты предпроверочного анализа.

Судебная практика по вопросам планирования проверок и предпроверочного анализа, как показало исследование, в большинстве случаев становится на сторону налоговых органов, признавая законность их действий даже при отсутствии четкой законодательной регламентации, что создает опасный прецедент легитимации расширительного толкования контрольных полномочий. В то же время международный опыт демонстрирует принципиально иной подход к планированию налоговых проверок, основанный на законодательном закреплении процедур отбора, публичности критериев проверочной работы, системе предварительного уведомления о рисках и возможностях добровольного исправления нарушений.

В ходе исследования выявлено, что на практике предпроверочный анализ по своему содержанию и объему мероприятий зачастую приближается к полноценной налоговой проверке, однако проводится без предоставления налогоплательщикам процессуальных гарантий, предусмотренных для иных форм налогового контроля. Запросы большого объема документов и информации, превышающие разумные пределы, становятся дополнительным административным бременем для бизнеса, особенно для представителей малого и среднего предпринимательства. Кроме того, сроки проведения предпроверочного анализа, как правило, сопоставимы со сроками самих выездных проверок, что нивелирует его заявленный предварительный характер и превращает его в самостоятельную, но слабо регулируемую стадию налогового контроля.

Отдельного внимания заслуживает вопрос взаимодействия налоговых органов с контрагентами налогоплательщика в рамках предпроверочного анализа. Массовые запросы информации, часто не имеющие прямого отношения к предмету проверки, могут нанести существенный ущерб деловой репутации компаний и нарушить принципы добросовестности и разумности, а также противоречат основным положениям законодательства о налогах и сборах о соразмерности и необходимости.

Современные вызовы, связанные с цифровизацией экономики, международной интеграцией и усложнением финансовых потоков, требуют от системы налогового контроля новых подходов к планированию и реализации контрольных мероприятий. Внедрение цифровых платформ, автоматизированных систем анализа рисков и технологий искусственного интеллекта открывает новые возможности для повышения эффективности налогового контроля, однако требует одновременного развития правовых механизмов, гарантирующих прозрачность алгоритмов, защиту персональных данных и недопущение дискриминационных решений.

Важным результатом исследования стало формулирование комплекса предложений по совершенствованию системы планирования выездных

налоговых проверок и предпроверочного анализа. Ключевым направлением реформирования является законодательное закрепление института предпроверочного анализа с определением его целей, задач, перечня допустимых мероприятий, временных рамок, а также гарантий прав налогоплательщиков, включая право на ознакомление с результатами анализа и их обжалование. Не менее важно формализовать и опубликовать прозрачные, объективные и измеримые критерии отбора налогоплательщиков для выездных проверок, что позволит снизить уровень субъективизма и повысить предсказуемость контрольной деятельности.

Реализация предложенных мер позволит повысить прозрачность и объективность системы налогового контроля, снизить административную нагрузку на добросовестных налогоплательщиков, обеспечить баланс между фискальными интересами государства и правами бизнеса, а также сконцентрировать ресурсы на наиболее значимых и рискованных направлениях. В перспективе это будет способствовать формированию современной, эффективной и справедливой системы налогового контроля, отвечающей требованиям цифровой экономики и способной реагировать на вызовы глобализации и роста сложности экономических процессов.

Значительное внимание в исследовании уделено вопросам цифровизации налогового контроля. Установлено, что современные информационные технологии создают новые возможности для повышения эффективности контрольной деятельности, в частности, за счет применения методов анализа больших данных и искусственного интеллекта для выявления налоговых рисков. Однако процесс внедрения этих технологий сталкивается с рядом проблем, включая недостаточную технологическую оснащенность налоговых органов, нехватку квалифицированных кадров и отсутствие должного нормативного регулирования использования цифровых инструментов в контрольной деятельности.

На основании проведенного анализа были сформулированы конкретные предложения по совершенствованию системы государственного



финансового контроля и налогового администрирования. Ключевым из них является необходимость законодательного закрепления института предпроверочного анализа в Налоговом кодексе Российской Федерации. Это должно включать четкое определение его правового статуса, целей и задач, установление временных рамок проведения, перечня допустимых мероприятий и объема документных требований, а также системы гарантий прав налогоплательщиков.

Особое значение имеет предложение о разработке и законодательном закреплении унифицированных критериев оценки налоговых рисков, которые должны быть прозрачными, объективными и доступными для всех участников налоговых правоотношений. Это позволит минимизировать субъективизм при принятии решений о проведении выездных налоговых проверок и повысит доверие бизнеса к системе налогового администрирования.

Важным направлением совершенствования является дальнейшая цифровизация налогового контроля, которая должна включать не только внедрение новых технологий, но и создание соответствующей нормативной базы, регулирующей их применение. Особого внимания заслуживает разработка правовых механизмов использования искусственного интеллекта в налоговом администрировании, включая вопросы ответственности за принимаемые автоматизированными системами решения.

Проведенное исследование показало, что эффективная система государственного финансового контроля должна основываться на сбалансированном сочетании фискальных и регулятивных функций, обеспечивающем как защиту публичных финансовых интересов, так и создание благоприятных условий для экономической деятельности. Достижение этого баланса требует комплексного подхода, включающего совершенствование нормативной базы, развитие методологии контрольной деятельности, внедрение современных технологий и обеспечение прозрачности принимаемых решений.

Реализация предложенных в исследовании мер будет способствовать созданию современной, эффективной и справедливой системы государственного финансового контроля, соответствующей вызовам цифровой эпохи и способствующей устойчивому экономическому развитию. В перспективе это открывает новые направления для дальнейших научных исследований, связанных с изучением влияния цифровых технологий на трансформацию контрольной деятельности, разработкой новых методик оценки эффективности контрольных мероприятий и анализом международного опыта гармонизации систем финансового контроля.

## Список литературы

### Нормативно правовые акты

1. Лимская декларация руководящих принципов контроля [принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 году]. – Контрольно-счетная палата Москвы. – Текст : электронный. – URL: <https://ksp.mos.ru/documents/> (дата обращения: 18.03.2025).
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон [принят Государственной Думой 16 июля 1998 года] // Собрание законодательства Российской Федерации. – № 31. – 03.08.1998. – Ст. 3824. – ISSN 1560-0580.
3. Российская Федерация. Законы. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Принят Государственной Думой 17 июля 1998 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19702/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/) (дата обращения: 19.03.2025).
4. Российская Федерация. Законы. Об основах налоговой системы Российской Федерации : Закон Российской Федерации [принят Государственной Думой 27 декабря 1991 года] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207/) (дата обращения: 19.03.2025).
5. Российская Федерация. Законы. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : федеральный закон [принят Государственной Думой 13 июля 2001 года] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32881/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32881/) (дата обращения: 19.03.2025).

6. Российская Федерация. Законы. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : федеральный закон [принят Государственной Думой 19 декабря 2008 года] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83079/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83079/) (дата обращения: 19.03.2025).

7. Российская Федерация. Законы. О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации: федеральный закон [принят Государственной Думой 22 июля 2020 года] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_358750/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358750/) (дата обращения: 19.03.2025).

8. О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти [Указ Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 года № 763] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10482/942772dce30cfa36b667bcf19ca928e4d698a928/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10482/942772dce30cfa36b667bcf19ca928e4d698a928/) (дата обращения: 20.03.2025).

9. О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации [Указ Президента Российской Федерации от 25 июля 1996 года № 1095] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_11122/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_11122/) (дата обращения: 20.03.2025).

10. Об утверждении Правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей [Постановление Правительства Российской Федерации от

30 июня 2010 года № 489] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_102225/e5df2423e468bfaf0e1f73197a895a7966135331/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102225/e5df2423e468bfaf0e1f73197a895a7966135331/) (дата обращения: 20.03.2025).

11. О порядке формирования плана проведения плановых контрольных (надзорных) мероприятий на очередной календарный год, его согласования с органами прокуратуры, включения в него и исключения из него контрольных (надзорных) мероприятий в течение года» (вместе с «Правилами формирования плана проведения плановых контрольных (надзорных) мероприятий на очередной календарный год, его согласования с органами прокуратуры, включения в него и исключения из него контрольных (надзорных) мероприятий в течение года») [Постановление Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2020 года № 2428] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_373617/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_373617/) (дата обращения: 20.03.2025).

12. Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля «Проведение проверок, ревизий и обследований и оформление их результатов» [Постановление Правительства Российской Федерации от 17 августа 2020 года № 1235] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_360482/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_360482/) (дата обращения: 20.03.2025).

13. Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации. [Постановление Правительства Российской Федерации от 13.08.1997 № 1009 (ред. от 15.11.2024)]. // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_15490/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_15490/) (дата обращения: 01.04.2025).

14. Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по контролю за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами [Приказ Минфина Российской Федерации от 4 октября 2011 года № 123н] // СПС Консультант Плюс. – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_339653/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_339653/) (дата обращения: 02.04.2025).

15. Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения [Приказ Минфина Российской Федерации от 17 октября 2011 года № 132н] // СПС Консультант Плюс. – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_125113/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_125113/) (дата обращения: 02.04.2025).

16. Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей [Приказ Минфина Российской Федерации от 17 октября 2011 года № 133н] // СПС Консультант Плюс. – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_124997/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124997/) (дата обращения: 03.04.2025).

17. Об утверждении Административного регламента Министерства внутренних дел Российской Федерации исполнения государственной функции по осуществлению государственного контроля (надзора) в сфере деятельности, связанной с оборотом прекурсоров наркотических средств и психотропных веществ [Приказ МВД России от 26 июня 2017 года № 411] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_223734/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_223734/) (дата обращения: 03.04.2025).

18. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Приказ ФНС России от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333@ (редакция от 10.05.2012)] // СПС Консультант Плюс. – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/) (дата обращения: 03.04.2025).

19. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации) [Приказ ФНС России от 7 ноября 2018 года № ММВ-7-2/628@] // СПС Консультант Плюс. – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_314075/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314075/) (дата обращения: 02.04.2025).

20. Об утверждении Административного регламента осуществления Федеральной налоговой службой контроля и надзора за соблюдением резидентами (за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, предусмотренных Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке

России)») и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля (за исключением контроля за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации), соответствием проводимых валютных операций, не связанных с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации, условиям лицензий и разрешений, а также за соблюдением резидентами, не являющимися уполномоченными банками, обязанности уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии, изменении реквизитов) счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, и представлять отчеты о движении средств по таким счетам (вкладам) [Приказ ФНС России от 26 августа 2019 года № ММВ-7-17/418@] // СПС Консультант Плюс. – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_339653/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_339653/) (дата обращения: 02.04.2025).

21. Об утверждении Перечня документов, образующихся в процессе деятельности Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков их хранения [Приказ ФНС России от 2 ноября 2021 года № ЕД-7-10/952@] // СПС Консультант Плюс. – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_400331/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_400331/) (дата обращения: 02.04.2025).

### **Акты официального толкования и применения права**

22. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав



пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации [Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2010 № 441-О-О] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_70566/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_70566/) (дата обращения: 02.04.2025).

23. О судебной практике по делам о легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем, и о приобретении или сбыте имущества, заведомо добытого преступным путем [Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 7 июля 2015 года № 32] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_182365/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182365/) (дата обращения: 03.04.2025).

24. О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы [Письмо ФНС России от 17 июля 2013 года № АС-4-2/12722] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_150125/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150125/) (дата обращения: 03.04.2025).

25. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок [Письмо ФНС России от 25 июля 2013 года № АС-4-2/13622] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_150127/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150127/) (дата обращения: 03.04.2025).

26. О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды [Письмо ФНС России от 23 марта 2017 года № ЕД-5-9/547@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_215867/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215867/) (дата обращения: 03.04.2025).

27. О направлении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах [Письмо ФНС России

от 15 января 2019 № ЕД-4-2/356@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_316633/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316633/) (дата обращения: 04.04.2025).

28. Об отмене писем ФНС России [Письмо ФНС России от 7 июля 2020 года № БС-4-11/10881@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_358904/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358904/) (дата обращения: 04.04.2025).

29. О проведении камеральных проверок налоговых деклараций по НДС [Письмо ФНС России от 6 октября 2020 года № ЕД-20-15/129] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_364224/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_364224/) (дата обращения: 04.04.2025).

30. Об усилении контроля за истребованием документов (информации) [Письмо ФНС России от 23 декабря 2021 года № СД-4-2/18103@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_407074/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_407074/) (дата обращения: 04.04.2025).

31. О проведении выемки документов при налоговых проверках [Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 4 октября 2022 года № 03-02-07/96044] // СПС «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405605329/?ysclid=mj5vzavydj839479047/> (дата обращения: 04.04.2025).

32. О риск-ориентированном подходе при проведении допросов [Письмо Федеральной налоговой службы от 10 февраля 2023 года № СД-4-2/1627@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_440108/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_440108/) (дата обращения: 02.04.2025).

33. О рекомендациях по истребованию [Письмо ФНС России от 26 июня 2023 года № СД-4-2/8096@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_454414/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_454414/) (дата обращения: 04.04.2025).

34. Регламент бюджетного мониторинга и информационного взаимодействия Федерального казначейства, Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службы в целях проведения Федеральным казначейством бюджетного мониторинга государственных контрактов (утвержденный Федеральным казначейством, Федеральной службой по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службой 09.12.2016 №№ 07-04-30/18/01-01-17/28686/MMB-23-15/30@) // СПС «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/72260472/?ysclid=mj5w2p6phk583449329> (дата обращения: 04.04.2025).

### **Судебные постановления и решения**

35. Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим пункта 7 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ [Решение Верховного Суда Российской Федерации от 18.04.2024 № АКПИ23-1033] // СПС Консультант Плюс. – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_476907/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_476907/) (дата обращения: 04.04.2025).

## Диссертации

36. Бурцев, В.В. Система государственного финансового контроля : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» ; 08.00.10 : «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Бурцев Владимир Владимирович ; Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова. – Москва, 2001. – 46 с. – Библиогр.: с. 544-546.

37. Голубев, А.В. Правовой статус субъектов государственного и муниципального финансово-бюджетного контроля : специальность 12.00.14 : «Административное право; административный процесс» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Голубев Андрей Васильевич ; Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты Российской Федерации. – Москва, 2009. – 28 с. – Библиогр.: с. 197-200.

38. Погодина, И.В. Проблемы планирования в российской юридической практике : специальность 12.00.01 : «Теория и история права и государства; история учений о праве и государстве» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Погодина Ирина Владимировна ; Научно-исследовательский институт уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации. – Москва, 2004. – 22 с. – Библиогр.: с. 181-190.

39. Тимошенко, В.А. Налогообложение в России : Исторический опыт и проблемы, 1985-1995 гг. : специальность 07.00.02 : «Отечественная история диссертация» : диссертация на соискание ученой степени доктора исторических наук / Тимошенко Владимир Александрович – Саратов, 1999. – 46 с. – Библиогр.: с. 380.

40. Тютин, Д.В. Правовые проблемы юридической ответственности налогоплательщиков : специальность 12.00.14 «Административное право; административный процесс» : диссертация на соискание ученой степени

кандидата юридических наук / Тютин Денис Владимирович ; Институт государства и права РАН. – Москва, 2003. – 22 с. – Библиогр.: – 168-170 с.

41. Шахов, И.Б. Контроль как разновидность правовой формы деятельности органов Советского государства : специальность 12.00.01: «Теория и история права и государства; история учений о праве и государстве» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Шахов Игорь Борисович – Харьков, 1983. – 183 с.

### Книги

42. Севрюкова, Л.В. Актуальные вопросы налогового администрирования на современном этапе развития российской налоговой системы : монография / Л.В. Севрюкова, Т.Ю. Ткачева, В.Л. Рыкунова [и др.] ; под редакцией Л.В. Севрюковой, Т.Ю. Ткачевой ; Министерство образования и науки Российской Федерации, Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Юго-Западный государственный университет». – Курск : Юго-Западный государственный университет, 2010. – 130 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-7681-0563-1.

43. Ашмарина, Е.М. Особенности судебно-экономической экспертизы в сфере целевого расходования бюджетных средств и экономическое право : монография / Е.М. Ашмарина. – Москва : Русайнс, 2019. – 200 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-4222-5.

44. Бит-Шабо, И.В. Государственные социальные внебюджетные фонды как субъекты финансовых правоотношений : монография / И.В. Бит-Шабо ; под редакцией Е.В. Покачаловой. – Москва : Юрлитинформ, 2015. – 229 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4396-1054-9.

45. Брызгалин, А.В. Налог на прибыль. Сложные вопросы : монография / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Екатеринбург : Налоги и финансовое право, 2004. – 255 с. – 500 экз. – ISBN 5-88819-147-7.

46. Ведомственное нормотворчество (теория и практика применения) : монография / В.А. Баранов [и др.] ; ответственные редакторы: М.А. Лапина, В.А. Баранов ; Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации – Москва : Проспект, 2014. – 236 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-392-15405-0

47. Воронов, А.Е. Налоговый контроль в Российской Федерации : монография / А. Е. Воронов. – Москва : Лаборатория книги, 2012. – 124 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-504-00847-9.

48. Горбунова, О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России : избранное : научно-популярная монография / О.Н. Горбунова. – Москва : Элит, 2012. – 295 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-902406-24-2.

49. Грачева, Е.Ю. Актуальные проблемы финансового права : монография / Е. Ю. Грачева. – Москва : НОРМА : ИНФРА-М, 2022. – 208 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-91768-733-9.

50. Даль, В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. В 4 томах (комплект) / В.И. Даль. – Москва : ТЕРРА-Книжный клуб, 1998. – ISBN 5-85255-492-8.

51. Демин, А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : монография / А.В. Демин. – Москва : Издательский Центр РИОР : Научно-издательский центр Инфра-М, 2013. – 246 с. – тираж неизвестен – ISBN 978-5-369-01089-1.

52. Зырянов, С.М. Государственный контроль (надзор) : монография / С. М. Зырянов. – Москва : Юридическая фирма Контракт, 2023. – 228 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-6047798-7-3.

53. Карпов, Э.С. Бюджетный контроль в Российской Федерации : монография / Э. С. Карпов. – Москва : ИНФРА-М, 2012. – 137 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-16-005593-0.

54. Крохина, Ю.А. Институционализация интересов собственников в гражданском праве России : монография / А.В. Рыжик, Ю.А. Ерохина. – Москва : Прометей, 2023. – 366 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-00172-557-2.

55. Лазарев, В.В. Пробелы в праве и пути их устранения : монография / В.В. Лазарев. – Москва : Норма : ИНФРА-М, 2025. – 184 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-91768-560-1.

56. Малько, А.В. Стимулы и ограничения в праве : монография / А.В. Малько ; Саратовский филиал Института государства и права Российской академии наук. – Москва : Юристъ, 2004. – 248 с. – тираж отсутствует – ISBN 5-7975-0628-9.

57. Матузов, Н. И. Актуальные проблемы теории права : монография / Н. И. Матузов. – Саратов : Саратовская академия права, 2003. – 510 с. – тираж отсутствует – ISBN 5-7924-0228-0.

58. Мурсалимов, К. Р. Правообразующая деятельность государства : теория, методология, практика : монография / К.Р. Мурсалимов. — Москва : ИНФРА-М, 2024. – 185 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-16-019236-9.

59. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях : теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса Российской Федерации : (с учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ) / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин ; под общей редакцией А.В. Брызгалина. – Екатеринбург : Налоги и финансовое право, 2007. – 264 с. – ISBN 978-5-88-819221-4.

60. Нестеров, Г.Г. Налоговое производство : исчисление, уплата, возврат : монография / Г.Г. Нестеров. – Москва : Финансы и статистика, 2009. – 239 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-279-03411-6.

61. Марченко, М.Н. Общая теория государства и права. история и современное состояние : (к 110-летию А.И. Денисова) : монография / М.Н. Марченко, В.В. Лазарев, В.М. Сырых [и др.] ; ответственный редактор

М.Н. Марченко – Москва : Проспект, 2018. – 415 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-392-24097-5. 123 123

62. Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка / С.И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – Москва : Азбуковник, 2000. – 940 с. – ISBN 5-85632-007-7.

63. Тихомиров, Ю.А. Правовое администрирование в экономике : монография / коллектив авторов ; под редакцией Ю.А. Тихомирова, — Москва : Юстиция, 2018. — 306 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-4365-2039-1.

64. Пансков, В.Г. Налоговая система Российской Федерации : проблемы становления и развития : монография / В.Г. Пансков ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва : ИНФРА-М, 2017. – 245 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-16-012598-5.

65. Перевалов, В.Д. Правовая доктрина: проблемы формирования и реализации : монография / В.Д. Перевалов. – Москва : Норма, ИНФРА-М, 2022. – 166 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-00156-206-1.

66. Правовое обеспечение контрольно-надзорной деятельности в финансовой сфере : учебник / Г.Ф. Ручкина, М.А. Лапина, А.В. Куракин [и др.] ; под общей редакцией Г.Ф. Ручкиной, М.А. Лапиной. – Москва : КноРус, 2023. – 325 с. – ISBN 978-5-406-10270-1.

67. Раянов, Ф.М. Правовое государство – судьба России : монография / Ф.М. Раянов. – Уфа : ДизайнПолиграфСервис, 2007. – 206 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-94423-135-2.

68. Смолина, О.С. Арбитражный процесс : доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: Монография / О.С. Смолина. – Москва : Норма, 2015. – 176 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-91768-540-3.

69. Соколова, Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований / Э.Д. Соколова. – Москва : Юриспруденция, 2009. – 264 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-9516-0422-4.



70. Спирина, Л.В. Развитие государственного предварительного налогового контроля : монография / Л.В. Спирина ; под редакцией Р.Р. Сякина, В.А. Тимошенко. – Саратов, 2009. – 124 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-904395-01-8. 123 123 123

71. Столбов, М.И. Финансовый рынок и экономический рост : контуры проблемы : монография / М.И. Столбов. – Москва : Научная книга, 2008. – тираж отсутствует – 208 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-91393-007-1.

72. Сырых, В.М. Основы материалистической теории права : монография : в 4 томах / В.М. Сырых. Объективное право и формы его выражения. – Москва : Юрлитинформ, 2022. – 564 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-4396-2370-9.

73. Хабриева, Т.Я. Теория государства и права в науке, образовании, практике : монография / Ю.Г. Арзамасов, В.М. Баранов, Н.В. Варламова [и др.] ; председатель редакционного совета Т.Я. Хабриева. Институт законодательства и сравнительного правоведения при правительстве Российской Федерации; Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина (МГЮА). – Москва : Издательский дом Юриспруденция, 2016 – 480 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-9516-0776-8.

74. Толстопятенко, Г.П. Европейское налоговое право : Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – Москва : Норма, 2001. – 328 с. – тираж отсутствует – ISBN 5-89123-518-8.

75. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения : монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / И.А. Майбуров [и др.] ; под редакцией И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 383 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-238-02430-1.

76. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общей редакцией А.Г. Грязновой. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 1167 с. – тираж отсутствует – ISBN 5-279-02306-X

77. Финансовое право : учебник для вузов / Г. Ф. Ручкина [и др.] ; под редакцией Г.Ф. Ручкиной. – Москва : Юрайт, 2024. – 334 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-534-20575-6.

78. Химичева, Н.И. Субъекты советского бюджетного права : монография / Н.И. Химичева ; под редакцией В.М. Манохин. – Саратов : Саратовский университет [СГУ], 1979. – 222 с. – тираж отсутствует – ISBN отсутствует.

79. Кучеров, И.И. Цифровая сущность финансового права: прошлое, настоящее, будущее : монография / И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина, Н.Е. Абрамова [и др.] ; под редакцией И.И. Кучерова, Н.А. Поветкиной. – Москва : Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, Юриспруденция, 2022. – 272 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-9516-0905-2.

80. Червонюк, В.И. Идея права и право в идеях : монография : в 2 томах / В. И. Червонюк. – Москва : Юстицинформ, 2021. Том 1 : Теория, философия и методология права – 2021. – 864 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-7205-1799-1.

81. Шохин, С.О. Управление финансово-экономической сферой на основе стратегического планирования: правовые аспекты : монография / С.О. Шохин, Е. В. Кудряшова ; Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства административного и финансового права. – Москва : МГИМО-Университет, 2018. – 246 с. – тираж отсутствует – ISBN 978-5-9228-1910-7.

82. Юридический энциклопедический словарь / Под общей редакцией В.Е. Крутских. – Москва : Термика : Инфра-М, 2001. – 367 с. – тираж отсутствует – ISBN 5-16-000271-5.

83. Tinbergen, J. Centralization and Decentralization in Economic Policy / J. Tinbergen – Amsterdam : North-Holland Pub. Co., 1954. – 143 с. – тираж отсутствует – ISBN отсутствует.

### Статьи

84. Айтхожина, Г.С. Налоговые проверки как формы налогового контроля // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». – 2010. – № 3. – С. 145–149. – ISBN 1812-3988.

85. Амосов, А.И. Индивидуальное и централизованное планирование в развитой рыночной экономике / А.И. Амосов // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2012. – № 10. – С. 94–100. – ISSN 2079-4665.

86. Андронович, С.А. Государственное стратегическое планирование в Российской Федерации: проблемы и возможные решения / С.А. Андронович // Прогрессивная экономика. – 2024. – № 5. – С. 257-271. – eISSN 2713-1211.

87. Асадов, А.М. К вопросу о формировании системы органов финансового контроля в России / А.М. Асадов // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Право. – 2005. – № 8 (48). – С. 56-66. – ISSN: 1991-9778.

88. Бакаева, О.Ю. Соотношение понятий государственного контроля и надзора: правовые позиции / О.Ю. Бакаева, И.В. Мильшина // Юридическая мысль. – 2012. – № 5 (73). – С. 56-67. – ISSN: 2071-4920.

89. Белик, Ю.Б. Экономический штаб страны / Ю.Б. Белик // Советская Россия. Москва. – 2011. – № 20. – С. 2-6. – ISSN 1606-5344.

90. Блиндюк, И.В. Понятие и задачи бюджетного контроля / И.В. Блиндюк // Современная наука. – 2011. – № 3. – С. 59–62. – ISSN 2079-4401.

91. Борзова, А.С. Отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок / А.С. Борзова // Научный вестник МГТУ ГА. – 2013. – № 10 (196). – С. 112-116. – ISSN 2079-4401.

92. Быковская, Ю.В. Роль финансового контроля в обеспечении экономической безопасности России / Ю.В. Быковская // Вестник Московского университета МВД России. – 2019. – № 1. – С. 222–229. – ISSN 2073-0454.

93. Веселкина, С.А. Автоматизированные информационные системы налогового контроля как средство повышения эффективности взаимодействия правоохранительных и налоговых органов при выявлении, предупреждении и раскрытии налоговых преступлений / С.А. Веселкина // Вестник экономической безопасности. – 2023. – № 4. – С. 149-152. – ISSN 2414-3995.

94. Воробьев, Н.Ф. Понятие и правовая сущность государственного контроля / Н.Ф. Воробьев // Правовое государство: теория и практика. – 2018. – № 4 (54). – С. 29–35. – ISSN 2500-0217.

95. Грачева, Е.Ю. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка / Е. Ю. Грачева // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. – 2014. – № 4. – С. 20–29. – ISSN 1729-5920.

96. Григорьева, К.С. Эффективность налоговой системы Российской Федерации на современном этапе / К.С. Григорьева // Вестник Томского государственного университета. – 2008. – № 317. – С. 177–179. – ISSN 1561-7793.

97. Грызунова, Е.В. Развитие института налогового контроля в России на рубеже XX-XXI веков / Е.В. Грызунова, Н.Д. Мамедов // Издательство: НАУКА. – 2015. – № 15-1 (15). – С. 131–134. – ISSN 2413-5291.

98. Данилевский, Ю.А. Финансовый контроль в обновленном бюджетном процессе / Ю.А. Данилевский, Л.Н. Овсянников // Финансы. – 2006. – № 5. – С. 69-73. – ISSN 0869-446X.
99. Дзагоева, М.Р. Налоговые проверки как одна из основных форм налогового контроля / М.Р. Дзагоева, А.А. Тедеева // Аудиторские ведомости. – 2023. – № 4. – С. 179-184. – ISSN 1727-8058.
100. Едророва, В.Н. Проблемы Концепции планирования выездных налоговых проверок и пути их решения / В.Н. Едророва, М.Н. Подоляко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 9. – С. 12–18. – ISSN 2073-5081.
101. Захарцова, Н.А. Проблемы государственного контроля и надзора в современной Российской Федерации / Н.А. Захарцова // Молодой ученый. – 2022. – № 40 (435). – С. 159-163. – ISSN 2072-0297.
102. Зубарев, С.М. О соотношении понятий «контроль» и «надзор» в публичном управлении / С.М. Зубарев // Государственная власть и местное самоуправление. – 2014. – № 10. – С. 31-36. – ISSN 1813-1247.
103. Иванова, Т.Ю. Современная система планирования в практике российских предприятий: история становления и развития / Т.Ю. Иванова, И.Ю. Орлов, Ю.А. Шиндина // Вопросы современной науки и практики. Университет им. В.И. Вернадского. – 2011. – № 3 (34). – С. 206-223. – ISSN 1990-9047.
104. Казакова, В.А. Общественная опасность деяния как критерий классификации правонарушений / В.А. Казакова // Человек: преступление и наказание. – 2019. – Том 4. – С. 435–441. – ISSN 1999-9917.
105. Кариева, Л.И., Планирование как функция менеджмента / Л.И. Кариева, Д.М. Шакирова // Скиф. – 2020. – № 4 (44). – С. 349–353. – eISSN 2587-8204.
106. Карпухин, Д.В. Специфические признаки финансового контроля и формы его осуществления / Д.В. Карпухин, А.В. Лапин // Финансы: теория и практика. – 2016. – № 4. – С. 137–145. – ISSN 2221-1632.

107. Колганов, А.И. Советское планирование: что и почему актуально в XXI в. / А.И. Колганов // ЭНСР. – 2021. – № 4 (95). – С. 127–132. – ISSN 2949-5040.
108. Роденкова, Т.Н. Концептуальные основы бюджетного контроля доходов государственного бюджета / Т.Н. Роденкова, Т.М. Рогова, И.В. Камбурова, А.Д. Мурзин // Научные труды: Институт народнохозяйственного прогнозирования РАН. – 2023. – Том 4. – С. 62-86. – ISSN. 2076-3182.
109. Красюков, А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки / А.В. Красюков // Финансовое право. – 2018. – № 1. – С. 44-46. – ISSN 1813-1220.
110. Кулажников, В.В. Мероприятия налогового контроля – средство борьбы с налоговыми преступлениями / В.В. Кулажников // Образование и право. – 2021. № 3. – С. 182–185. – ISSN 2076-1503.
111. Курбанов, С.А. Этапы развития выездного налогового контроля в России / С.А. Курбанов, Р.В. Баташев // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 12-1. – С. 194–198. – ISSN 2411-0450.
112. Курносов, В.В. Как начиналось советское планирование / В.В. Курносов // Известия СПбГЭУ. – 2010. – № 6. – С. 113–117. – ISSN 2073-0802.
113. Кучеров, И.И. Налоги в хозяйственной деятельности имеют определяющее значение / И.И. Кучеров // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2007. – № 9. – С. 14–18. – ISSN 2073-2872.
114. Лапина, М.А. Сущность государственного контроля (надзора) и генезис его законодательного определения / М.А. Лапина // Вестник финансового университета. – 2016. – № 4. – С. 152-157. – ISSN 2221-1632.
115. Лапина, М.А. Понятие и виды финансового контроля / М.А. Лапина, А.С. Лювилюков // Юридический мир. – 2012. – № 4. – С.28-31. – ISSN 1811-1475.

116. Литвиненко, А.Н. Способы уклонения от уплаты налогов на предприятиях оптовой торговли и методы их документирования / А.Н. Литвиненко, Е.В. Шубочкина // Вестник Московского университета МВД России. – 2014. – № 10. – С. 305-310. – ISSN 2073-0454.

117. Любашиц, В.Я. Социальное государство как правовой институт: проблемы теории / В.Я. Любашиц // Вопросы современной юриспруденции. – 2013. – № 27. – С. 124-135. – ISSN 2309-3536.

118. Мамедов, О.Ю. «Троянский конь» директивности / О.Ю. Мамедов // Пространство экономики. – 2016. – № 2. – С. 6–25. – ISSN 2073-6606.

119. Михайлова, Н.С. Роль финансового контроля в современной экономике / Н.С. Михайлова, Н.А. Южакова // Символ науки: международный научный журнал. – 2016. – № 2-2 (14). – С. 189-193. – ISSN 2410-700X.

120. Морозова, Ю.С. Система государственного планирования в России: становление и развитие / Ю.С. Морозова // Вестник Камчатского государственного технического университета. – 2013. – № 25. – С. 66-77. – ISSN 2079-0333.

121. Мустафаев, С.М. Налоговая проверка как форма налогового контроля / С.М. Мустафаев // Современное право. – 2023. – № 9. – С. 37-41. – ISSN 1991-6027.

122. Мустафаев, С.М. О некоторых вопросах правового регулирования мероприятий налогового контроля при проведении предпроверочного анализа налогоплательщика / С.М. Мустафаев // Финансовое право. – 2023. – № 8. – С. 25-28. – ISSN 1813-1220.

123. Мустафаев, С.М. Проблемы проявления должной осмотрительности налогоплательщика при выборе контрагентов / С.М. Мустафаев // Современное право. – 2024. – № 2. – С. 49-52. – ISSN 1991-6027.

124. Мустафаев, С.М. Место и роль предпроверочного анализа в планировании выездных налоговых проверок / С.М. Мустафаев // Российский научный вестник. – 2025. – № 1. – С. 100-103. – eISSN 2782-3830.

125. Осипов, Д.А. О понятиях «Государственный контроль», «Государственный надзор» и «Тотальный контроль над личностью» / Д.А. Осипов, В.М. Большакова // Власть. – 2015. – № 5. – С. 136-140. – ISSN 2071-5358.

126. Осипова, Е.С. Выездная налоговая проверка как основная форма налогового контроля / Е.С. Осипова // Налоги. – 2019. — № 4. – С. 19-22. – ISSN 1999-4796.

127. Пансков, В.Г. О роли показателя налоговой нагрузки в регулировании экономики / В.Г. Пансков // ЭТАП. – 2021. – № 1. – С. 99-110. – ISSN 2071-6435.

128. Парыгина, В.А. Налоговые правоотношения / В.А. Парыгина // Бизнес в законе. – 2007. – № 2. – С. 18-26. – ISSN 1816-921X.

129. Петров, А.В. Юридическая природа государственного контроля и надзора / А.В. Петров, А.Е. Епифанов // Журнал российского права. 2013. – № 7 (199). – С. 36-49. – ISSN 1605-6590.

130. Поветкина, Н.А. Государственное управление и система государственных органов в механизме обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации / Н.А. Поветкина // Государственная служба. – 2017. – № 2 (106). – С. 18-26. – ISSN 2070-8378.

131. Попова, Е.В. Индикативное планирование как основной метод формирования долгосрочной социально-экономической стратегии России / Е. В. Попова // Инновации. – 2008. – № 9. – С. 15-27. – ISSN 2071-3010.

132. Ряховский, Д.И. Оптимизация форм и методов налогового контроля / Д.И. Ряховский // Бизнес в законе. – 2011. – № 6. – С. 202-205. – ISSN 1816-921X.



133. Сабитова, Е.Ю. Система налогово-правовых принципов / Е.Ю. Сабитова // Вестник Челябинского государственного университета. – Серия: Право. – 2021. – № 2. – С. 9-14. – ISSN 2618-8236.

134. Свечникова, Н.В. Оптимизация истребования документов в рамках статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации с помощью цифровизации процесса / Н.В. Свечникова, Д.А. Филиппов // Вестник науки. – 2019. – №11 (20). – ISSN 2712-8849.

135. Стенькин, Д.С. Внедрение цифровых технологий в деятельность органов исполнительной власти (на примере контрольных и надзорных органов) / Д.С. Стенькин, Д.А. Чучадаев // Российское право: образование, практика, наука. – 2023. – № 4. – С. 64-75. – ISSN 2410-2709.

136. Теремецкий, В.И. Принципы налогового администрирования / В.И. Теремецкий // Человек: преступление и наказание. – 2013. – № 1 (80). – С. 203-206. – ISSN 1999-9917.

137. Тихомиров, Ю.А. Публично-правовое регулирование: динамика сфер и методов / Ю.А. Тихомиров // Журнал российского права. – 2001. – № 5. – С. 6-12. – ISSN 1605-6590.

138. Тихомиров, Ю.А. Научная школа публичного права / Ю.А. Тихомиров // Журнал российского права. – 2015. – № 9 (225). – С. 16-24. – ISSN 1605-6590.

139. Фролова, Е.Е. Виды государственного контроля в рамках финансовой деятельности государства / Е.Е. Фролова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2010. – № 5. – С. 136-143. – ISSN 1993-3541.

140. Химичева, Н.И. Российское финансовое право на современном этапе / Н.И. Химичева // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 3 (33). – С. 10-12. – ISSN 1813-6230.

141. Шестакова, Н. Н. Налоговые проверки в системе налогового контроля / Н. Н. Шестакова // Социально-экономический и гуманитарный журнал. – 2018. – № 1 (7). – С. 15-27. – ISSN 2500-1825.

142. Ялбулганов, А.А. Финансовый контроль как институт финансового права / А.А. Ялбулганов // Юрист. – 1999. – № 4. – С. 43–50. – ISSN 1812-3929.

### **Электронные ресурсы**

143. Высшая Школа : Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant33.ru/index.php?option=com\\_content&view=article&id=204&Itemid=77](http://www.consultant33.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=204&Itemid=77) (дата обращения 24.05.2023 г.).

144. Отчет по форме № 2-НК за 2023 год // Федеральная налоговая служба : сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/13191993/?ysclid=m8bprwjt5591524191](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/13191993/?ysclid=m8bprwjt5591524191).

145. Счетная палата оценила эффективность выездных налоговых проверок ФНС России // Счетная палата Российской Федерации : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://ach.gov.ru/checks/effektivnost-vyezdnykh-nalogovykh-proverok> (дата обращения: 10.04.2023).