

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

АВТОРЕФЕРАТ  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Научный руководитель

Лапина Марина Афанасьевна,  
доктор юридических наук, профессор

Москва – 2026

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 23 апреля 2026 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.112 по адресу: Москва., Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: [www.fa.ru](http://www.fa.ru).

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Ручкина Г.Ф., д.юрид.н., профессор;  
заместитель председателя – Илюшина М.Н., д.юрид.н., профессор;  
ученый секретарь – Галушко Д.В., д.юрид.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Алексеева Д.Г., д.юрид.н., профессор;  
Андреева Л.В., д.юрид.н., профессор;  
Арзуманова Л.Л., д.юрид.н., профессор;  
Бит-Шабо И.В., д.юрид.н., доцент;  
Лапина М.А., д.юрид.н., профессор;  
Павликов С.Г., д.юрид.н., профессор;  
Павлов В.П., д.юрид.н., профессор;  
Петюкова О.Н., д.юрид.н., доцент;  
Рузакова О.А., д.юрид.н., профессор;  
Сизимова О.Б., д.юрид.н., доцент;  
Синельникова В.Н., д.юрид.н., профессор;  
Тарасенко О.А., д.юрид.н., доцент;  
Тория Р.А., д.юрид.н., доцент;  
Хаванова И.А., д.юрид.н.;  
Чердаков О.И., д.юрид.н., профессор.

Автореферат диссертации разослан 18 февраля 2026 г.

Ученый секретарь диссертационного совета  
Финансового университета Д 505.001.112

Д.В. Галушко

## **I Общая характеристика работы**

**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 другие.

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 другие.

Вопросы планирования налогового контроля и предпроверочного анализа исследуются в экономической науке, в частности, в диссертациях на соискание ученой 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 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 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 исследования подтверждается научными работами, судебной практикой по рассмотрению споров, возникающих 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 мероприятиях: на Всероссийском Фестивале науки «Nauka 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, 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. Текст диссертации изложен на 162 странице и включает один рисунок.

## II Основное содержание работы

**Во введении** обосновывается актуальность выбранной темы диссертации. Указывается цель и задачи исследования, а также определяются его предмет и объект. Описана научная новизна работы и перечислены основные положения, выносимые на защиту. Включены сведения о внедрении и апробации полученных научных результатов. В разделе, посвященном актуальности, отдельно подчеркивается, что множество вопросов, связанных с планированием выездных налоговых проверок, все еще остаются нерешенными.

**Первая глава** исследования «Теоретико-правовые основы планирования контрольно-надзорной деятельности государства в финансовой сфере» состоит из двух параграфов.

**Первый параграф** «Контрольно-надзорная деятельность государства и ее особенности в финансовой сфере» посвящен анализу понятий «контроль» и «надзор». В исследовании отмечается, что данные понятия имеют разные определения в научной литературе. Доказано отсутствие единого мнения среди ученых и недостаточная разработанность понятийного аппарата в отечественном законодательстве в части определения понятий «государственный контроль» и «государственный надзор», их сущность, содержание и соотношение.

На основе определения, данного в ст. 1 Федерального закона от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации», аргументировано, что в понимании рассматриваемого нормативного правового акта государственный контроль (надзор) представляет не только меры, направленные на устранение выявленных нарушений, но и меры по восстановлению правового положения, существовавшего до возникновения противоправных деяний, что обеспечивает эффективное функционирование правовой системы и защиту общественных интересов.

Государственный контроль в финансовой сфере является фундаментальной составляющей системы управления публичными финансами, играя ключевую роль в обеспечении законности, эффективности и прозрачности использования

бюджетных средств. В работе отмечено, что финансовый контроль, осуществляемый государственными органами, подразделяется на следующие виды: 1) государственный финансовый контроль (бюджетный контроль); 2) налоговый контроль; 3) валютный контроль; 4) таможенный контроль; 5) банковский контроль и иные.

Поскольку в Бюджетном кодексе Российской Федерации, содержится законодательное определение государственного (муниципального) финансового контроля, применяемого в бюджетных правоотношениях, в работе для анализа различных видов финансового контроля использовано словосочетание «государственный контроль в финансовой сфере».

Указывается на значимость превентивной, обеспечительной и социальной функций. Превентивная функция направлена на предупреждение нарушений посредством системного мониторинга, что способствует снижению рисков финансовых злоупотреблений. Обеспечительная функция гарантирует законность финансовых операций, обеспечивая тем самым соблюдение бюджетной дисциплины. Социальная функция связана с защитой интересов граждан через повышение прозрачности бюджетных процессов, что укрепляет доверие общества к государственным институтам. Анализируется необходимость внедрения современных технологий и риск-ориентированных методов планирования для повышения эффективности и прозрачности контроля. Такой подход способствует укреплению финансовой дисциплины, снижению коррупционных рисков и повышению доверия общества к государственным институтам. Доказано, что планирование является ключевым этапом контрольной деятельности, обеспечивающим систематизацию и эффективность контрольных мероприятий.

Современные вызовы в области государственного контроля в финансовой сфере связаны с необходимостью повышения уровня автоматизации и внедрения современных технологий.

**Второй параграф** «Планирование как элемент контрольно-надзорной деятельности государства» посвящен вопросам планирования при реализации различных контрольных функций государства. В исследовании доказано, что планирование является системообразующим этапом контрольно-надзорной

деятельности, обеспечивающим систематизацию и эффективность контрольных мероприятий.

В области налогового контроля как вида государственного контроля в финансовой сфере, Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, а далее ФНС России, являются одним из первых государственных органов взявшим курс на риск-ориентированный подход при планировании проверок.

Отдельное внимание уделяется развитию законодательства в области налогового контроля. Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам 2003 года впервые закрепил на подзаконном уровне регламент подготовки выездных налоговых проверок. Согласно документу, подготовка выездных налоговых проверок представляла собой комплекс проводимых налоговым органом процедур, обеспечивающих углубленное изучение информации о налогоплательщиках, включенных в план проведения выездных налоговых проверок, а также других мероприятий, направленных на создание условий для наиболее эффективного проведения указанных проверок.

Важной стратегической задачей налоговых органов на тот период являлось внедрение риск-ориентированного подхода, предусматривающего категорирование объектов контроля по степени риска и соответствующую частоту проверок, что позволило бы более эффективно использовать ресурсы контрольных органов.

Впоследствии, Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ была введена Концепция планирования выездных налоговых проверок, которая закрепила внедрение риск-ориентированного подхода в контрольно-надзорную деятельность. Данная методология была закреплена в Концепции планирования выездных налоговых проверок на 2008–2010 годы, а впоследствии развита в рамках Стратегии развития налоговых органов до 2024 года. Применение риск-ориентированного подхода позволило оптимизировать распределение ресурсов налоговых органов, сосредоточив внимание на налогоплательщиках с высоким уровнем налоговых рисков.

Определено, что иные государственные органы, осуществляющие государственный контроль в финансовой сфере, позднее начали переход к риск-ориентированному подходу при планировании проверок.

Перспективы развития планирования выездных налоговых проверок связаны с закреплением предпроверочного анализа в нормативных-правовых актах и полной цифровизацией процессов к 2026 году, включая интеграцию с Единой государственной информационной системой «Цифровой профиль бизнеса». Именно данные меры позволят повысить прозрачность, эффективность и объективность контрольной деятельности налоговых органов.

**Вторая глава** «Финансово-правовая характеристика выездных налоговых проверок и роль планирования для принятия решения для их проведения» состоит из двух параграфов.

**В первом параграфе** «Выездная налоговая проверка как результат деятельности по планированию: нормативное регулирование, стадии и виды» доказано, что выездная налоговая проверка является результатом деятельности по планированию и представляет собой ключевой инструмент выявления нарушений законодательства о налогах и сборах. Нормативное регулирование данного института осуществляется положениями Налогового кодекса Российской Федерации и ведомственными актами ФНС России, среди которых особое значение имеет Приказ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, утвердивший Концепцию системы планирования выездных проверок. Доказано, что отсутствие законодательного закрепления понятий «планирование выездных налоговых проверок» и «предпроверочный анализ» создает существенную правовую неопределенность, что неоднократно становилось предметом судебных разбирательств.

На основе анализа современной практики проведения выездных проверок выявлен ряд системных проблем правового регулирования. Основной из них выступает существенный дисбаланс между расширенными контрольными полномочиями налоговых органов и недостаточно развитыми механизмами защиты прав налогоплательщиков. Широкие полномочия по истребованию документов, проведению выемки и допросов зачастую применяются без должных

процессуальных гарантий для проверяемых субъектов. Распространение практики массовых и необоснованных запросов документов создает неоправданную административную нагрузку на хозяйствующие субъекты.

В ходе исследования выявлены существенные недостатки действующего финансово-правового регулирования такие, как отсутствие закрепленных критериев отбора объектов для выездных проверок, что приводит к субъективности при принятии соответствующих решений. Процедуры истребования документов, реализуемые при планировании выездных налоговых проверок и формально регламентированные статьями 93 и 93.1 НК РФ, на практике применяются без должного обоснования необходимости запрашиваемой информации. Отсутствие прозрачности в критериях риск-ориентированного отбора создает атмосферу правовой неопределенности для налогоплательщиков.

Для решения выявленных проблем в работе предложен комплекс системных мер совершенствования правового регулирования. Первоочередной задачей является разработка и законодательное закрепление прозрачных критериев отбора объектов контроля, что позволит минимизировать субъективный фактор при планировании проверочных мероприятий. Совершенствование процедуры истребования документов требует внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, включая установление требований к содержанию запросов и введение механизмов ограничения объема запрашиваемой информации.

Особое значение имеет оптимизация процессуальных механизмов проведения проверок, включающая стандартизацию процедур истребования документов с обязательным обоснованием каждого запроса, а также усиление контроля за соблюдением установленных сроков. Цифровизация налогового контроля должна предусматривать развитие непосредственного взаимодействия с налогоплательщиком, автоматизацию документооборота и повышение прозрачности контрольной деятельности.

Обоснована необходимость существенных изменений в законодательстве, а также разработка и реализация мер, которые позволят достичь оптимального баланса между фискальными интересами государства и необходимостью



минимизации административного давления на бизнес, что будет способствовать повышению эффективности налогового контроля и укреплению доверия к налоговой системе в целом.

По результатам проведенного исследования в целях совершенствования действующего законодательства о налогах и сборах в рассматриваемой сфере предлагается предложить законодательную инициативу ст. 89.3 Налогового Кодекса Российской Федерации:

«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 РФ 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.

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

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

6. По результатам предпроверочного анализа налоговым органом составляется мотивированное заключение, в котором фиксируются выявленные

риски и рекомендации по устранению нарушений. Это заключение направляется налогоплательщику для ознакомления».

**Второй параграф** «Планирование выездных налоговых проверок: правовая природа и характеристика его этапов» посвящен исследованию влияния эффективного и качественного предпроверочного анализа на уровень экономической стабильности государства и благосостояние общества. Повышение результативности налоговых проверок ведет к росту поступлений в бюджет еще на стадии контрольно-аналитических мероприятий.

Рассмотрена эволюция правового обеспечения планирования выездных налоговых проверок в Российской Федерации, которая прошла несколько ключевых этапов. На начальном этапе (1991–1998 гг.) проверки носили хаотичный характер из-за отсутствия единых критериев отбора и четкой нормативной базы. Низкий уровень информатизации и ручная обработка документов ограничивали возможности качественной и эффективной реализации деятельности по планированию выездных налоговых проверок и, в частности, предпроверочного анализа, а ретроспективный характер контроля снижал его эффективность. Критерий количественного охвата проверок, доминировавший в этот период, негативно влиял на качество контрольных мероприятий, увеличивая административную нагрузку на бизнес.

Переломным моментом стало принятие в 2007 году Концепции ФНС России, внедрившей риск-ориентированный подход и системное планирование выездных налоговых проверок. Второй этап (1999–2006 гг.) ознаменовался значительным прогрессом благодаря принятию первой части Налогового кодекса Российской Федерации, который установил правовые основы проверок, ввел ограничения на их количество и сроки. Внедрение электронного документооборота и риск-ориентированных методов повысило обоснованность проверок, однако недостаточная совместимость информационных систем сохраняла проблему низкой эффективности предпроверочного анализа.

Современный этап (с 2007 года по настоящее время) характеризуется активной цифровизацией налогового контроля. Используются такие инструменты, как система «АСК НДС-2» для отслеживания цепочек контрагентов,

«Контроль-Налог» для выявления нестандартных операций и методы AI-анализа данных. Тем не менее, выявлено, что сохраняются системные проблемы, включая недостаточную правовую регламентацию планирования выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа: процедуры до сих пор регулируются преимущественно ведомственными актами, что противоречит принципу определенности налоговых обязательств и порождает правовые риски.

Вместе с тем, несмотря на значительный прогресс, сохраняются существенные проблемы нормативного и организационного характера. Действующее законодательство не содержит четких определений понятий «планирование выездных налоговых проверок» и «предпроверочный анализ налогоплательщика», что ведет к отсутствию прямого правового регулирования и создает предпосылки для расширительного толкования полномочий налоговых органов. Регулирование процедур планирования и предпроверочного анализа на уровне ведомственных актов лишает налогоплательщиков процессуальных гарантий и специальных механизмов правовой защиты, что негативно сказывается на доверии к налоговой системе и эффективности налогового контроля.

В качестве ключевых направлений совершенствования в работе предложено законодательное закрепление процедур планирования выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа на уровне Налогового кодекса Российской Федерации. Доказана необходимость формализации критериев отбора налогоплательщиков для проверок, обеспечения их прозрачности и доступности, а также внедрения комплексных цифровых инструментов для объективной оценки налоговых рисков. Обоснован вывод, что введение четких временных рамок и процедурных ограничений, а также создание механизмов защиты прав налогоплательщиков при проведении предпроверочного анализа, позволят повысить эффективность и справедливость налогового контроля, снизить административную нагрузку на бизнес и обеспечить баланс интересов государства и налогоплательщиков.

**Третья глава** «Финансово-правовая характеристика предпроверочного анализа как этапа деятельности по планированию выездных налоговых проверок» состоит из двух параграфов.

**В первом параграфе** «Финансово-правовое регулирование и порядок закрепления и оформления результатов предпроверочного анализа» сделан акцент на том, что основными перспективными направлениями повышения эффективности реализации этапов проведения предпроверочного анализа являются:

1) Законодательные инициативы: закрепление предпроверочного анализа в Налоговом кодексе Российской Федерации, введение уведомительного порядка их проведения и, наконец, расширение прав налогоплательщиков при проведении предпроверочного анализа.

2) Технологические тренды: полный переход на AI-анализ к 2026 г., интеграция с ЕГИС «Цифровой профиль бизнеса», а также предиктивная аналитика налоговых нарушений.

Определено, что предпроверочный анализ трансформируется в ключевой инструмент превентивного налогового контроля, сочетающий: технологии big data, риск-ориентированный подход, профилактическую функцию. Указывается на важность того, чтобы налогоплательщики обладали сведениями/информацией о том, какие процедуры могут быть проведены и применены к ним, а также имели возможность оспаривать действия налоговых органов. Аргументирована необходимость разработать и закрепить перечень мероприятий налогового контроля, который должен включать различные методы и инструменты, используемые налоговыми органами для оценки рисков.

Выявлены особенности правового регулирования: документы, формируемые налоговыми органами при проведении предпроверочного анализа, определены и регламентированы внутренним приказом с грифом «для служебного пользования» (как следует из материалов судебной практики). Уже на этой стадии происходит ограничение права налогоплательщика на возможность ознакомления с материалами проверки, что нарушает принцип определенности норм законодательства о налогах и сборах. Описаны процессуальные документы оформления итогов проведения предпроверочного анализа: формируется заключение о наличии или отсутствии риска нарушений законодательства о налогах и сборах. В заключении подробно описывается не

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

Отсутствие правового статуса 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. Обосновано, что локальный характер этих Заключений и их недоступность для налогоплательщиков определяют необходимость более прозрачного и открытого подхода со стороны налоговых органов. Установление четких механизмов информирования налогоплательщиков о результатах предпроверочного анализа и других внутренних документов значительно повысит уровень взаимодействия между бизнесом и налоговыми органами.

**Второй параграф** «Предпроверочный анализ как предварительный налоговый контроль. Перспективы развития законодательства о налогах и сборах в области предпроверочного анализа» содержит выводы о том, что полномочия по налоговому контролю помимо налоговых органов принадлежат и другим субъектам: таможенным органам, органам внутренних дел, следственным органам и органам управления государственными внебюджетными фондами. Перечисленные субъекты реализуют полномочия по налоговому контролю посредством информационного взаимодействия. Обеспечение доступа налогоплательщиков к информации о результатах предпроверочного анализа позволит им своевременно корректировать свою деятельность и избегать нарушений.

В рамках исследования сформулированы предложения по совершенствованию правового регулирования предпроверочного анализа. В частности, предложено внести соответствующие изменения в Налоговый кодекс

Российской Федерации, которые должны включать: четкое законодательное определение предпроверочного анализа; исчерпывающий перечень мероприятий, которые могут проводиться в его рамках (анализ отчетности, рабочие встречи с налогоплательщиками, анализ контрагентов и другие); закрепление права налогоплательщиков на ознакомление с материалами предпроверочного анализа. Особое внимание уделено перспективам внедрения цифровых технологий, таких как искусственный интеллект и система «цифровой профиль», которые позволят существенно повысить объективность оценки налоговых рисков. Доказано, что существующая практика проведения планирования выездных налоговых проверок существенно снижает уровень доверия к системе налогового администрирования в целом, что обусловлено отсутствием надлежащих процессуальных гарантий для налогоплательщиков.

Ключевыми направлениями необходимых реформ должны стать: обеспечение прозрачности процедур предпроверочного анализа, в том числе через предоставление налогоплательщикам доступа к заключениям налоговых органов; установление четких и объективных критериев отбора объектов для проведения проверок; активное внедрение современных цифровых технологий, которые позволят реализовать риск-ориентированный подход в налоговом администрировании. Реализация этих мер будет способствовать созданию более сбалансированной и эффективной системы налогового контроля, отвечающей современным экономическим реалиям.

### **III Заключение**

В результате проведенного исследования достигнута поставленная цель и решены соответствующие задачи. Комплексно проанализировано правовое регулирование финансово-правового обеспечения планирования выездных налоговых проверок и выявлены возможные пути его совершенствования. Разработаны практические рекомендации по совершенствованию и развитию действующего законодательства, регламентирующего отношения, возникающие между налоговыми органами и налогоплательщиком (плательщиком сборов,

страховых взносов, налоговых агентов) при планировании выездных налоговых проверок.

#### **IV Список работ, опубликованных по теме диссертации**

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,  
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. 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.
2. Мустафаев, С.М. Налоговая проверка как форма налогового контроля / С.М. Мустафаев // Современное право. – 2023. – № 9. – С. 37-41. – ISSN 1991-6027.
3. Мустафаев, С.М. Проблемы проявления должной осмотрительности налогоплательщика при выборе контрагентов / С.М. Мустафаев // Современное право. – 2024. – № 2. – С. 49-52. – ISSN 1991-6027.
4. Мустафаев, С.М. Место и роль предпроверочного анализа в планировании выездных налоговых проверок / С.М. Мустафаев // Российский научный вестник. – 2025. – № 1. – С. 100-103. – ISSN 2782-3830.