

Трансформация института налогового контроля в системе налогового права Российской Федерации

Аннотация. Настоящая статья посвящена рассмотрению вопросов, связанных с трансформацией подходов понимания сущности налогового контроля и его места в системе налогового права РФ.

В результате анализа правоприменительной практики авторами установлено, что интеграция автоматизированных информационных систем в деятельность налоговых органов, реализация концепции риск-ориентированного подхода при планировании выездных налоговых проверок привела к видоизменению механизма реализации налогового контроля и, соответственно, целей и задач, возлагаемых на фискальный орган. Авторами установлено, что одной из основных задач, реализуемых в рамках контрольных мероприятий, является создание синергии между государством и налогоплательщиками в результате партнерского взаимодействия.

Авторы полагают, что существующая модель налогового контроля, помимо функций контроля за исполнением налоговой обязанности, в первую очередь возлагает на себя задачи превенции добросовестных налогоплательщиков от совершения правонарушений, служит системой гарантий, обеспечивая баланс частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях. При этом сохраняется необходимость в дальнейшем исследовании и совершенствовании модели в части нормативного закрепления внепроверочного налогового контроля, механизма урегулирования налоговых разногласий.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль; налоговый контроль; налоги; внепроверочный налоговый контроль; правовая определенность; налоговое администрирование; система налогового права

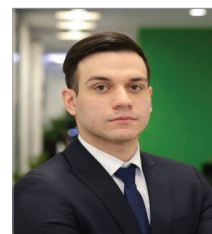
DOI: 10.17803/2311-5998.2025.130.6.115-123



**Дарья Михайловна
МОШКОВА,**

заведующий кафедрой
налогового права,
профессор кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
доктор юридических наук,
доцент

d.m.moshkova@mail.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9



**Рустам Махмад оглы
СУЛЕЙМАНОВ,**

аспирант кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)
s2021998@edu.msa1.ru

125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Daria M. MOSHKOVA,

Head of the Department of Tax Law,
Professor of the Department of Financial Law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
Dr. Sci. (Law), Associate Professor
d.m.moshkova@mail.ru
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Rustam M. SULEIMANOV,

Postgraduate student of Department in Financial Law
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
s2021998@edu.msal.ru
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Transformation of Tax Control in the Tax Law of the Russian Federation System

Abstract. *This article is devoted to the consideration of issues related to the transformation of approaches to understanding the essence of tax control and its place in the system of tax law of the Russian Federation.*

As a result of the analysis of law enforcement practice, the authors found that the integration of automated information systems in the activities of tax authorities, the implementation of the concept of risk-oriented approach in planning field tax audits has led to a change in the mechanism of implementation of tax control and, accordingly, the goals and objectives assigned to the fiscal authority. The authors found that one of the main tasks realised in the framework of control measures is to create synergy between the state and taxpayers as a result of partnership interaction on the basis of the tax control mechanism.

The authors believe that the existing model of tax control, in addition to the functions of control over the execution of the tax obligation, first of all, assigns the tasks of prevention of bona fide taxpayers from committing offences, serves as a system of guarantees ensuring the balance of private and public interests in tax legal relations. At the same time, there is a need for further research and improvement of the model in terms of normative fixation of non-controversial tax control, the mechanism of settlement of tax disputes.

Keywords: *state financial control; tax control; taxes; non-audit tax control; legal certainty; tax administration; system of tax law*

Государственный финансовый контроль представляет собой важнейший институт управления экономикой, направленный на обеспечение законности, целесообразности и эффективности использования публичных ресурсов. Его ключевая роль заключается в минимизации финансовых рисков, поддержании баланса бюджетной системы и создании условий для устойчивого социально-экономического развития. Уровень проработки механизмов контроля

напрямую коррелирует с целями и задачами, которые формулирует государство в конкретный исторический период. Например, в условиях экономической нестабильности акцент смещается на предотвращение дефицита бюджета, тогда как в фазу роста приоритетом может стать оптимизация распределения средств для реализации стратегических проектов.

При этом существенное развитие финансового права, правоприменительной практики и множественных законодательных изменений привели к тому, что государственный финансовый контроль вырос в самостоятельную подотрасль финансового права, включающую в себя нормы налогового, бюджетного, валютного и иного законодательства. При этом его содержание является комплексным и неоднородным. Следует признать, что в финансовом праве отсутствует общее нормативное регулирование государственного контроля, несмотря на наличие общих целей, принципов и задач финансового права.

Если, например, развитие бюджетного контроля осуществляется более формализованно, то в валютном и налоговом праве порядок, процедуры проведения контрольных мероприятий формируются ненапрямую — в основном за счет развития судебной практики и (или) разъяснений контролирующих органов.

Бюджетный контроль отличается повышенной формализацией по сравнению с налоговым контролем в силу своей строгой законодательной регламентации, цикличности и ориентации на плановые показатели. Его процессы детально прописаны в нормативных актах (например, в Бюджетном кодексе РФ), которые четко определяют этапы формирования, исполнения и отчетности по бюджету, включая распределение средств, сроки их использования, обязательную публичную прозрачность и ответственность за целевое расходование. Формализация бюджетного контроля также усиливается его привязкой к фискальным циклам (годовым или многолетним), обязательной сверке с плановыми цифрами, тогда как налоговые проверки часто носят точечный характер и зависят от динамики экономической деятельности, что требует большей оперативности и менее жестких рамок.

Это связано с необходимостью обеспечения дисциплины при управлении государственными финансами, где отклонения от утвержденных параметров могут привести к значимым социально-экономическим последствиям. Налоговый же контроль, хотя и регулируется Налоговым кодексом РФ, носит более гибкий характер: он адаптируется к изменчивой налоговой базе, индивидуальным обстоятельствам налогоплательщиков и чаще использует риск-ориентированный подход, что допускает вариативность в методах проверок и реагирования на нарушения.

Указанная дифференциация в механизмах контроля преимущественно обусловлена различием целевых установок, функциональных задач, а также воздействием внешних объективных детерминант, включая динамику геополитической конъюнктуры. Нормативно-институциональное оформление контрольных процедур реализуется асимметрично, что коррелирует с приоритетами государственной политики в контексте регулирования отдельных отраслей экономики и социальной сферы.

В данном контексте особую актуальность приобретает исследование трансформационных процессов, затрагивающих институт налогового контроля и его функционально-правовой статус в системе налогового права. Эволюция данного института требует комплексного анализа с позиций адаптации к меняющимся



фискальным вызовам, цифровизации экономических процессов и оптимизации баланса между фискальной эффективностью и правами субъектов налоговых правоотношений.

Раскрывая сущность и место налогового контроля в системе налогового права, современные ученые традиционно исходят из анализа его функций и задач, подчеркивая, что ключевым элементом этого института является деятельность компетентных государственных органов, направленная на проверку соблюдения налогового законодательства.

Так, согласно позиции Е. Ю. Грачевой и Э. Д. Соколовой, налоговый контроль определяется как «регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет»¹.

Е. В. Поролло отмечает, что сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: «во-первых, как функцию или элемент государственного управления экономикой, во-вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства. Эти стороны налогового контроля находятся в неразрывном единстве, что позволяет представить налоговый контроль в виде классической кибернетической системы, сочетающей в себе разнообразие статических элементов и их динамическое взаимодействие, непрерывное развитие и совершенствование»².

Иными словами, в понимании современных теоретиков финансового права налоговый контроль определяется как системная работа компетентных органов, обеспечивающая не только фискальные интересы государства, но и баланс публичных и частных интересов в налоговой сфере. Его сущность проявляется через комплекс мер, включающих мониторинг правильности исчисления, полноты уплаты налогов и сборов, а также пресечение нарушений. При этом, на наш взгляд, такое определение налогового контроля допустимо только в случае буквального анализа и трактования положений НК РФ.

Как уже было отмечено, налоговое право как подотрасль довольно гибкая, нормативное регулирование ее во многом определяется за счет судебной практики, разъяснений контролирующих органов. При этом последние тенденции правоприменительной практики свидетельствуют о трансформации налогового контроля, который с учетом современных вызовов эволюционировал от традиционной модели одностороннего надзора за соблюдением налоговых обязательств к системе синергетического взаимодействия государства и бизнеса. В основе данных изменений лежит переосмысление роли налоговых органов, которые все чаще выступают как партнеры, заинтересованные в создании прозрачной и предсказуемой налоговой среды. Эволюция налогового контроля в России отражает трансформацию государственных приоритетов и технологических возможностей. В дореволюционный период фискальные функции выполняли казенные палаты, основным методом контроля были ревизии, направленные на борьбу с

¹ Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Налоговое право: вопросы и ответы. М. : Юриспруденция, 2001. С. 101.

² Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М., 1998. С. 6—7.

недоимками. Однако отсутствие системного подхода и централизации ограничивало их эффективность.

Отправной точкой является разработка новой концепции планирования выездных налоговых проверок, а именно риск-ориентированного подхода к выбору объектов проверки. Внедрение риск-ориентированного подхода в деятельность налоговых органов стало возможным благодаря глубокой интеграции автоматизированных информационных систем и цифровых технологий, которые трансформировали традиционные методы контроля. Этот подход, основанный на анализе и прогнозировании рисков, позволил оптимизировать трудовые ресурсы, сосредоточив внимание на налогоплательщиках с высокой вероятностью нарушений. Ключевым условием его реализации стало создание единых цифровых платформ, способных обрабатывать огромные массивы данных: от налоговой отчетности и банковских транзакций до сведений из государственных реестров и открытых источников.

В развитие риск-ориентированного подхода в правоприменительной практике начала формироваться новая форма налогового контроля — внепроверочный налоговый контроль. Так, вне рамок проверки налоговые органы, проанализировав деятельность налогоплательщика, направляют уведомления о наличии потенциальных рисков налоговых правонарушений по операциям с отдельными контрагентами.

Более того, в правоприменительной практике известны случаи, когда в рамках выездной налоговой проверки за конкретный период налоговым органом были выставлены претензии в отношении учета операций с определенным контрагентом, с которым у налогоплательщика установлены длительные отношения. Для исключения рисков доначислений в случае проверки будущих периодов налогоплательщик заявлял о возможности прийти к соглашению с налоговым органом в части учета отражения отдельных операций и (или) взаимодействия с контрагентом.

Угроза проверок и санкций формирует «эффект сдерживания», побуждая субъектов экономики соблюдать налоговое законодательство. При этом налоговый контроль выполняет и социально-экономическую функцию: перераспределяя ресурсы через бюджет, он способствует реализации государственных программ, поддержанию инфраструктуры и социальной сферы.

Современная практика налогового контроля демонстрирует, что добросовестные налогоплательщики заинтересованы в конструктивном взаимодействии с налоговыми органами в рамках контрольных мероприятий, а не в конфронтации. Их цель — оперативное разрешение разногласий, что позволяет минимизировать издержки и правовые риски. Со своей стороны, налоговые органы, при наличии обоснованных аргументов в позиции налогоплательщика, также проявляют готовность к диалогу и поиску компромиссных решений. Такой подход подчеркивает взаимную заинтересованность сторон в снижении конфликтности: бизнес стремится к прозрачности и стабильности, а государство — к эффективному администрированию без избыточного давления. Это сотрудничество формирует новую парадигму налогового контроля в системе налоговых правоотношений, где диалог и превентивные механизмы становятся основой для укрепления доверия и соблюдения баланса интересов.



Сейчас ФНС России ставит в качестве приоритетной задачи в деятельности налоговых органов аналитическую и превентивную работу. И если мы обратимся к статистике, то можем увидеть, что при сокращении числа выездных налоговых проверок увеличилось количество добровольных уточнений.

Так, на этапе камеральных проверок система АИС «Налог-3» автоматически ранжирует компании по уровню риска, что позволяет избежать избыточного давления на добросовестных плательщиков и сокращению числа выездных налоговых проверок.

26.11.2024 на расширенном заседании коллегии ФНС России в Казани Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов за 10 месяцев 2024 г. Так, снизилось количество жалоб на выездные налоговые проверки юридических лиц на 28 %. Это связано с сокращением не только количества выездных налоговых проверок, но и доли решений, с которыми налогоплательщики не согласны. Так, согласно данным ФНС России за период с 2015 по 2024 г. их количество сократилось в 6,2 раза с 29 393 до 4 736³.

Кроме того, на трансформацию налогового контроля существенное влияние оказало развитие цифровых технологий. Информационные технологии стерли границы между контролирующими органами и бизнесом, превратив налоговое администрирование в диалог. Например, цифровая платформа «Прозрачный бизнес», разработанная ФНС России, позволяет налогоплательщику самостоятельно осуществить оценку собственного контрагента, стать активным участником процесса налогового контроля, проанализировать потенциальные налоговые риски.

Налоговые органы делегируют часть контрольных функций, позволяя им минимизировать риски возникновения претензий. Такие нововведения ФНС России демонстрируют, что сотрудничество с бизнесом, открытость и цифровизация — это не только необходимость соблюдения налогового законодательства, но и инструменты развития экономики и роста компаний.

Таким образом, цифровизация создает систему взаимной ответственности: налогоплательщики получают возможность управлять рисками, укрепляя свою устойчивость, а ФНС фокусируется на поддержке добросовестных компаний, формируя прозрачную и конкурентную среду через технологии и открытость.

С точки зрения синергетики такой подход отражает рекомендованную Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) модель «развитых налоговых правоотношений» (*enhanced tax relationship model*), основанную на смещении акцента с контроля на партнерское взаимодействие между налоговым органом и налогоплательщиком, где контрольные механизмы применяются лишь в отношении не желающих сотрудничать.

То есть акцент в деятельности налоговых органов с функции по проверке уже допущенных нарушений сместился на превентивное пресечение потенциальных правонарушений и формирование системы партнерского взаимодействия с налогоплательщиками. Это означает, что в настоящий момент функция налогового контроля не сводится к буквальной проверке правильности исполнения налоговой обязанности. Налоговый контроль теперь выполняет не только фискальную,

³ URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 14.05.2025).

но и стимулирующую функцию, косвенно влияя на инвестиционный климат и поведение экономических агентов через систему льгот и санкций. Первостепенным аспектом налогового контроля становится сотрудничество с налогоплательщиками. Налоговые органы все чаще выступают в роли партнеров, предлагая механизмы добровольного исправления ошибок, консультационную поддержку и превентивные уведомления о выявленных рисках.

Современные тенденции правоприменительной практики и нормативного регулирования способствовали эволюции механизма налогового контроля, расширив его функционал и усилив значимость в системе налогового права за счет внедрения новых инструментов. Сегодня налоговый контроль рассматривается не только как инструмент надзора, но и как система гарантий, обеспечивающая баланс частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях. Однако действующая модель сохраняет ряд существенных пробелов, требующих глубокого анализа и методичной доработки для достижения заявленных целей.

Ключевой проблемой действующей модели налогового контроля является отсутствие в налоговом законодательстве положений, регулирующих процедуру внепроверочного налогового контроля, механизма урегулирования налоговых разногласий, гарантий реализации прав участников таких отношений, что с учетом публично-правовой природы налоговых правоотношений прямо противоречит принципам законности и правовой определенности.

Принцип правовой определенности, хотя и не имеет прямого закрепления в НК РФ, является базовым принципом регулирования налоговых правоотношений, соблюдение которого обеспечивается за счет реализации двух аспектов:

- правового (определенность и недвусмысленность положений НК РФ);
- экономического (понятность и простота алгоритма расчетов налогооблагаемой базы и суммы налога).

По вопросу применения и реализации принципа правовой определенности в налоговых отношениях Конституционным Судом РФ сформированы следующие подходы:

- конституционные принципы равенства перед законом и судом, равной защиты государственной и частной собственности (ч. 2 ст. 8, ч. 3 ст. 17, ч. 1 ст. 19, ст. 55 Конституции РФ) в сочетании с требованиями справедливости и соразмерности при регулировании прав и их ограничений предполагают, в частности, что участники правоотношений должны в разумных пределах предвидеть последствия своих действий; быть уверенными в стабильности своего правового статуса и приобретенных прав; рассчитывать на эффективную государственную защиту. Этот подход основан на принципе поддержания доверия к закону и действиям государства, который вытекает из конституционных начал равенства и справедливости в правовом демократическом государстве. Данные принципы требуют не только четкости правовых норм, но и предсказуемости правового регулирования;⁴
- формальная определенность налоговых норм требует их достаточной точности, что обеспечивает их правильное толкование и применение. Нечеткость

⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П // СЗ РФ. 2020. № 28. Ст. 4498.



налоговой нормы может привести к произвольному и дискриминационному применению со стороны государственных органов и должностных лиц, что противоречит принципу правового государства (ч. 1 ст. 1 Конституции РФ). Такое нарушение подрывает принцип юридического равенства (ст. 19 Конституции РФ) и вытекающее из него требование равного налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ⁵).

С учетом позиции Конституционного Суда РФ принцип правовой определенности имеет своей целью обеспечить участников соответствующих налоговых правоотношений возможностью точно спрогнозировать правовые последствия осуществляемых действий, оценить возможность применения соответствующих положений НК РФ и гарантировать соблюдение правомерных ожиданий налогоплательщиков на то, что права данных лиц будут защищены и что при осуществлении налоговым органом мероприятий налогового контроля действия правоприменителя также будут прогнозируемы и предсказуемы.

Это означает, что поведение участников налоговых правоотношений, реализация налоговых норм должны быть очевидными, не создавать ситуации неоднозначного толкования норм, которая не будет зависеть от иных, не предусмотренных НК РФ фактических обстоятельств, предположений и (или) от экономического статуса налогоплательщика.

Иными словами, принцип правовой определенности предполагает стабильность правового регулирования и существующих правоотношений. Реализация указанного принципа необходима для того, чтобы участники налоговых правоотношений могли в разумных пределах ожидать правомерных формально определенных в НК РФ последствий совершаемых ими операций и быть уверенными в неизменности собственного статуса как добросовестного участника хозяйственного оборота, справедливого определения налоговой обязанности и возможности реализации прав, в частности, применения преференциальных льгот, установленных НК РФ.

Изложенное означает существенную значимость реализации и соблюдения принципа правовой определенности. Исходя из публично-правовой природы и принудительного характера налоговых отношений, регулирование и реализация налоговых норм предполагает повышенный стандарт строгости и полноты формулировки нормативно установленных законоположений, что позволит обеспечить стабильность в контексте социально-правовых взаимодействий.

Совокупный анализ подходов, сформированных Конституционным Судом РФ показывает, что реализация положений НК РФ требует их неукоснительного соблюдения с учетом буквального толкования нормы. Применение налоговых норм в целом предполагается правомерным при соблюдении предусмотренных условий. Данный подход фактически является гарантией защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Таким образом, именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства обеспечивает эффективность налогообложения и реальность его целей и

⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П // СЗ РФ. 2017. № 15 (ч. VII). Ст. 2283.

позволяет налогоплательщикам своевременно уплатить налог, реализовывать права и выполнять возложенные обязанности.

Реализация механизма налогового контроля в отсутствие нормативного регулирования противоречит существу налоговых правоотношений, их принципам и ставит налогоплательщиков изначально в неравноправное положение, поскольку реализация тех или иных контрольных полномочий зависит от иных условий, не предусмотренных соответствующим положением НК РФ.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Налоговое право. — М. : Юриспруденция, 2001.
2. *Поролло Е. В.* Налоговый контроль: принципы и методы проведения. — М., 1998.