Контрольно-надзорная деятельность налоговых органов в решениях высших судов

Григорьева Наталья Владимировна
кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры международного и публичного права, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, navalagri@mail.ru

В статье рассматривается налоговый контроль в условиях цифровизации и риск-ориентированного подхода, реализованного законодательством о контроле с учетом правовых позиций, изложенных в судебной практике. Особое внимание уделено толкованию контрольных полномочий налоговых органов высшими судами, включая анализ коллизий в статьях 82–89 Налогового кодекса Российской Федерации. На основе сравнительно-правового и формально-юридического методов выявлены пробелы в регулировании предписаний, уведомлений. Подтвержден вывод о том, что предписания налогового органа об устранении нарушений норм законодательства о применении контрольно-кассовой техники могут быть оспорены в судебном порядке исключительно при условии соблюдения заявителем досудебного порядка разрешения спора. Предложены меры по гармонизации норм налогового законодательства для баланса интересов государства и налогоплательщиков, включая уточнение сроков проверок контролируемых сделок и расширение контрольной (надзорной) деятельности в налоговой сфере.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговый орган, судебная практика, Закон о контроле, контролируемые сделки.

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финуниверситета.

Результативность и эффективность деятельности контрольных (надзорных) органов являются ключевыми показателями успешного функционирования системы государственного контроля в Российской Федерации. Результативность контрольно-надзорной деятельности налоговых органов напрямую влияет на наполнение бюджета и снижение теневой экономики.

По данным ФНС России, только за девять месяцев 2025 года сумма доначислений по результатам налоговых проверок выросла в полтора раза, достигнув 443 млрд рублей, что является максимальным показателем с 2022 года [2]. В целом за 2024 год этот показатель составил 466,1 млрд рублей [12]. Статистика свидетельствует о том, что, несмотря на ужесточение контроля, остается множество вариантов ухода от налогообложения, что требует постоянного совершенствования правовых механизмов повышения результативности и эффективности деятельности налоговых органов.

Вопрос о сущности налогового контроля, определении его содержания как вида контрольной (надзорной) деятельности государства довольно многогранно рассматривается специалистами. Вместе с тем, на современном этапе развития российского права особое значение приобретает анализ практики высших судебных органов, которые вырабатывают правовые стандарты и механизмы, направленные на оптимизацию контрольно-надзорной деятельности.

Согласно пункту 1 части 5 статьи 2 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» нормы данного закона не распространяются на организацию и реализацию налогового контроля, который тем не менее квалифицируется как самостоятельный вид государственного контроля (надзора). В указанном положении проявляется правовой механизм эволюционного перехода к формированию и функционированию единой системы контрольных (надзорных) органов, который обусловлен признанием деятельности налоговых органов в рамках налогового контроля государственным контролем.

Нормы законодательства о государственном контроле (надзоре), исключающие из своей сферы регулирования отношения, связанные с осуществлением налоговыми органами налогового контроля, отражают императив части 3 статьи 30 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Эта норма обязывает налоговые органы действовать строго в рамках своей компетенции и в соответствии с налоговым законодательством страны.

При системной дифференциации в законодательстве о государственном контроле (надзоре) процедур специального (ведомственного) контроля, с одной стороны, и деятельности налоговых органов – с другой, такое регулирование нельзя трактовать как лишение налоговых органов статуса законных субъектов государственной контрольно-надзорной функции. Налоговые органы, опираясь на собственную нормативную основу и применяя установленные для них процедуры, в том числе реализуют меры по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений обязательных требований.

Таким образом ограничительное толкование государственного контроля (надзора), исключающее из сферы своего действия деятельность ФНС России, является несостоятельным.

Система действующего правового регулирования позволяет ФНС России инициировать проверку правильности исчисления и уплаты налогов по сделкам между взаимозависимыми лицами в отношении конкретной сделки в течение двух лет с момента получения уточненного уведомления по контролируемым сделкам.

При этом уточненное уведомление может содержать уточняющие данные о сделках из первичного уведомления, которые не имеют существенного значения для вынесения налоговым органом решения о проверке этих или связанных с ними сделок. Например, это корректировки технических ошибок или неточностей первоначального документа, не влияющие на идентификацию соответствующих сделок.

Налоговые органы обязаны избегать формального подхода к решению вопроса о назначении и проведении проверок, включая проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Законодательство о налогах и сборах должно предусматривать четкие критерии для определения исходной точки отсчета двухлетнего срока, в течение которого возможно принятие решения о проверке контролируемой сделки, обеспечивая таким образом равновесие между интересами налогоплательщика и государства.

При этом выбор отсчета срока с даты получения уточненного уведомления требует мотивировки в решении налогового органа, кроме ситуаций, когда сведения о сделке впервые появились именно в таком уведомлении – здесь новизна информации для органа очевидна. Эти критерии дополнительно должны быть закреплены в статье 105.17 НК РФ как гарантия прав налогоплательщика и одновременно пределы допустимых ограничений.

Следовательно, исчисление двухлетнего срока для принятия решения о проведении проверки контролируемой сделки во всех случаях со дня получения уточненного уведомления налогоплательщика – независимо от объема, содержания и характера уточняемых сведений, времени получения первоначального и уточненного уведомления налогоплательщика – не допустимо [9].

Правоприменитель, принимая решение о проведении проверки контролируемой сделки со дня получения уточненного уведомления в том случае, когда в первоначальном уведомлении были приведены сведения об этой сделке, должен обосновать, что новые содержащиеся в уточненном уведомлении сведения об этой или иных сделках являются значимыми для целей принятия соответствующего решения.

Правовой механизм цифровой трансформации деятельности контрольных (надзорных) органов, в том числе налоговых, а также предложения по внедрению инновационных правовых решений для повышения эффективности органов власти изложены в решении Конституционного Суда Российской Федерации [4], в котором даны соответствующие разъяснения, что предписания налогового органа об устранении нарушений норм законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники могут быть оспорены в судебном порядке исключительно при условии соблюдения заявителем досудебного порядка разрешения спора. Жалоба при этом подается только в электронной форме через Единый портал государственных и муниципальных услуг (функций), либо заявитель обязан подтвердить наличие технических препятствий для такой подачи (например, обращением в службу поддержки портала). Другими словами, правоприменителю определена правомерность непринятия письменных жалоб.

Временные сбои в функционировании Единого портала государственных и муниципальных услуг не признаются непреодолимым препятствием для соблюдения установленного порядка подачи жалобы. При этом законодательство предусматривает возможность восстановления пропущенного срока на подачу жалобы по уважительным причинам, к которым может относиться подтвержденная неисправность указанного электронного ресурса в конкретный период времени.

Эта позиция подкрепляется судебной практикой Верховного Суда Российской Федерации [3], указавшего, что технические сбои со считыванием QR-кода и доступом к ЕРКНМ не ставят под сомнение размещение данных о проверке в реестре на моменте ее начала; права проверяемого не нарушаются. Рекомендуется заранее запросить у оператора выписку истории изменений паспорта проверки для подтверждения своевременного размещения сведений в соответствии с Законом № 248-ФЗ.

Для предотвращения признания проверки незаконной из-за несвоевременной доставки уведомления контролируемому лицу [6] целесообразно направлять юридически значимые уведомления в условиях ограниченных сроков не только традиционным почтовым способом, но и дополнительными каналами – через портал Госуслуг, известные электронные адреса, телеграмма, приложения, мессенджеры [10]. При этом риск неполучения подобного уведомления, направленного заблаговременно, как правило, лежит на самом контролируемом лице [11].

В документах, составляемых по итогам контрольного (надзорного) мероприятия, необходимо указывать способ уведомления контролируемого лица о предстоящем мероприятии или проведенном контрольном действии (электронная почта, телеграмма, почтовое отправление с уведомлением и описью) [1].

При использовании для информирования Единого портала государственных и муниципальных услуг суды в спорах поддержат позицию контрольного органа, если у лица имеется подтвержденная учетная запись и доступ к личному кабинету через систему идентификации, а данные о размещении уведомления о внеплановой выездной проверке зафиксированы в системе заблаговременно [5].

При осуществлении налогового контроля возникает значительная пробельность в урегулировании вопроса об изменении цены длящегося договора (или о его расторжении) в связи с изменениями налогового законодательства, произошедшими после заключения договора. В силу таких изменений у поставщика возникает обязанность по уплате налога на добавленную стоимость (НДС), что допускает взыскание с покупателя дополнительного вознаграждения для компенсации соответствующих потерь. При этом покупатель лишен возможности принять указанные суммы НДС к вычету, что усугубляет дисбаланс интересов сторон и порождает риски налоговых споров. Данная проблематика подчеркивает необходимость совершенствования правовых механизмов, обеспечивающих предсказуемость и справедливость в условиях динамики налогового регулирования [8].

Пропуск налоговым органом пятидневного срока вручения налогоплательщику акта налоговой проверки со дня его составления (абз. 1 п. 5 ст. 100 НК РФ) не квалифицируется как существенное нарушение процедуры рассмотрения материалов проверки. Данное нарушение не влечет для налогоплательщика дополнительных обязательств сверх налогового законодательства, не ограничивает его предпринимательскую или иную экономическую деятельность и не является само по себе безусловным основанием для признания решения налогового органа недействительным [7].

В соответствии со статьей 75 НК РФ начисление пени строго привязано к дате возникновения налоговой недоимки и ее погашения, без учета действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов при оформлении ре-

зультатов проверки. Если налогоплательщик не воспользовался возможностью своевременной уплаты недоимки для прекращения начисления пени, то их начисление за весь период со дня возникновения недоимки до исполнения обязанности по налогу остается правомерным, даже при нарушении срока вручения акта проверки.

Вместе с тем длительное невручение акта выездной налоговой проверки, приводящее к утрате налоговым органом права на принудительное взыскание задолженности – как в бесспорном, так и в судебном порядке, – указывает на чрезмерную продолжительность контрольных мероприятий и существенность такого нарушения. Вывод об утрате права на взыскание недоимки и пени может быть сделан в рамках судебного оспаривания налогоплательщиком действий (бездействия) налогового органа и решений, принятых по итогам выездной проверки. В этом случае отпадает необходимость в отдельном производстве по признанию налоговой задолженности безнадежной к взысканию в связи с истечением срока взыскания (подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ).

Данная позиция подчеркивает пробельность правового регулирования в части отсутствия единых критериев оценки «существенности» процессуальных нарушений, что создает риски произвольного толкования и дисбаланса интересов, требуя дальнейшего законодательного уточнения для повышения предсказуемости налогового контроля.

Дополнительно отметим дальнейший вектор исследования положений главы 14 НК РФ, обусловленный преимущественно противоречиями и неясностью норм, регулирующих налоговый контроль и административные процедуры налогового администрирования:

- неопределенность понятия «налоговая проверка», которое упоминается в статье 82 НК РФ, однако четкое определение отсутствует, вызывает трудности в правоприменительной практике и порождает судебные споры;

- в статье 88 НК РФ определены виды и характер документов, пояснений, сведений и информации, которые могут быть истребованы у налогоплательщика при проведении камеральной налоговой проверки. При этом не указано, сколько запросов может сделать налоговый орган, можно ли требовать документы, относящиеся не только к одной, но и к нескольким конкретным сделкам;

- в пункте 8 статьи 89 НК РФ закреплен порядок исчисления срока проведения выездной налоговой проверки. Однако в статье нет указания на срок вручения решения о проведении выездной проверки налогоплательщику, что допускает возможность налоговым органам проводить проверки без ведома налогоплательщика.

В этой связи предлагается рассмотреть вопрос о внесении в статью 89 НК РФ четкого срока вручения решения (например, 3–5-7 рабочих дней с момента вынесения), привязав начало проверки к дате предъявления налогоплательщику;

- дублирование и конкуренция норм КоАП РФ и НК РФ, при котором за одно нарушение (например, непредставление налоговой декларации) возможно применение одновременно статьи 15.5 КоАП РФ и статьи 119 НК РФ, порождает правовую неопределенность. Учитывая различия в природе санкций, это может привести к необоснованной двойной ответственности. Разумно разграничить ответственность, предусмотрев применение КоАП РФ только за процедурные нарушения, а налоговые обязательства оставить в сфере НК РФ;

- различия между нормами налогового права, предусматривающими трехлетний срок давности привлечения к ответственности, и административным правом, устанавливающим общий срок в один год (а иногда даже сокращенный до трех месяцев), способны привести к ситуации, при которой одни и те же правонарушения могут перестать подпадать под административную ответственность, оставаясь одновременно в пределах налоговых санкций.

Для устранения этих проблем необходима детальная законодательная работа и разработка разъяснений высших судебных инстанций.

В заключении отметим, что федеральный законодатель, определяя конкретные виды государственного контроля (надзора), основания, формы, методы, процедуры и сроки его проведения, а также меры принуждения по итогам проверок, обладает широким усмотрением, но обязан руководствоваться конституционными принципами организации государственной власти. Правовое регулирование должно учитывать характер общественных отношений в области контроля (надзора), а правоограничения предпринимательской деятельности – быть обоснованными и целесообразными, не создавая препятствий экономической самостоятельности и деловой активности.

Литература

1. Апелляционное определение Пятого апелляционного суда общей юрисдикции от 22.12.2021 по делу № 66а-1523/2021 (УИД 38OS0000-01-2021-000290-33) // СПС КонсультантПлюс.

2. Налоговые доначисления бизнесу выросли в 1,5 раза: почему ФНС усиливает контроль / Контур. URL: https://kontur.ru/articles/2910 (дата обращения: 23.02.2026).

3. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12.10.2022 № 307-ЭС22-18584 по делу № А66-12225/2021 // СПС КонсультантПлюс.

4. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 29.11.2024 № 3250-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Интернэшнл Ресторант Брэндс» на нарушение его конституционных прав частью 1 статьи 40 Федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

5. Постановление Верховного Суда Российской Федерации от 12.12.2024 № 67-АД24-9-К8 (УИД 54MS0075-01-2023-003689-92) // СПС КонсультантПлюс.

6. Постановление Двадцать первого арбитражного апелляционного суда от 14.11.2024 № 21АП-7304/2024 по делу № А83-1857/2024 // СПС КонсультантПлюс.

7. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 13.05.2025 № 20-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 и абзаца первого пункта 3 статьи 75, абзаца первого пункта 1, абзаца первого пункта 2, пункта 3 и абзаца первого пункта 5 статьи 100, пунктов 1 и 7, абзаца первого пункта 8 и пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Научно-производственное предприятие КлАСС» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2025. № 21. ст. 2753.

8. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 25.11.2025 № 41-П «По делу о проверке конституционности пунктов 1 и 2 статьи 424 Гражданского кодекса Российской Федерации, пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, подпункта "а" пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с жалобой публичного акционерного общества «Банк ВТБ» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2025. № 48 (Часть IV). ст. 7476.

9. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2023 № 41-П «По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 2 статьи 10517

Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой публичного акционерного общества «ВымпелКоммуникации» // СПС КонсультантПлюс.

10. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» (п. 63-65) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2015. - № 8.

11. Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 31.01.2022 по делу № А33-26100/2021 // СПС КонсультантПлюс.

12. Сумма среднего налогового доначисления бизнесу выросла на 9% в 2024 г. – исследование / Financial One. URL: https://fomag.ru/news-streem/summa-srednego-nalogovogo-donachisleniya-biznesu-vyrosla-na-9-v-2024-g-issledovanie/ (дата обращения: 23.02.2026).

Control and supervisory activities of tax authorities in decisions of higher courts

Grigoreva N.V.
Financial University under the Government of Russian Federation

This article examines tax control in the context of digitalization and the risk-based approach implemented by tax control legislation, taking into account the legal position set forth in judicial practice. Particular attention is paid to the interpretation of tax authorities' supervisory powers by the highest courts, including an analysis of conflicts in Articles 82–89 of the Tax Code of the Russian Federation. Using comparative legal and formal legal methods, gaps in the regulation of orders and notifications are identified. It confirms the conclusion that tax authority orders to eliminate violations of legal provisions on the use of cash register equipment may be challenged in court only if the applicant complies with the pre-trial dispute resolution procedure. Measures are proposed to harmonize tax legislation to balance the interests of the state and taxpayers, including clarifying the timeframes for audits of controlled transactions and expanding control (supervisory) activities in the tax sphere.

Keywords: tax control, tax authority, judicial practice, Law on Control, controlled transactions.

References

1. Appellate ruling of the Fifth Court of Appeal of General Jurisdiction dated December 22, 2021, in case No. 66a-1523/2021 (UID 38OS0000-01-2021-000290-33) // SPS ConsultantPlus.
2. Additional tax assessments for businesses have increased by 1.5 times: why the Federal Tax Service is strengthening its controls / Kontur. URL: https://kontur.ru/articles/2910 (accessed: February 23, 2026).
3. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated October 12, 2022, No. 307-ES22-18584 in case No. A66-12225/2021 // SPS ConsultantPlus.
4. Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated November 29, 2024 No. 3250-O "On Refusal to Accept for Consideration the Complaint of International Restaurant Brands Limited Liability Company Regarding the Violation of Its Constitutional Rights by Part 1 of Article 40 of the Federal Law "On State Control (Supervision) and Municipal Control in the Russian Federation" // SPS ConsultantPlus.
5. Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation dated December 12, 2024 No. 67-AD24-9-K8 (UID 54MS0075-01-2023-003689-92) // SPS ConsultantPlus.
6. Resolution of the Twenty-first Arbitration Court of Appeal dated November 14, 2024 No. 21AP-7304/2024 in case No. A83-1857/2024 // SPS ConsultantPlus.
7. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation dated May 13, 2025 No. 20-P "In the case of verifying the constitutionality of clause 1 and paragraph one of clause 3 of Article 75, paragraph one of clause 1, paragraph one of clause 2, clause 3 and paragraph one of clause 5 of Article 100, clauses 1 and 7, paragraph one of clause 8 and clause 14 of Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of the joint-stock company Scientific and Production Enterprise KLASS" // Collection of Legislation of the Russian Federation. 2025. No. 21. Art. 2753.
8. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of November 25, 2025 No. 41-P "On the case of verifying the constitutionality of paragraphs 1 and 2 of Article 424 of the Civil Code of the Russian Federation, paragraph 1 of Article 168 of the Tax Code of the Russian Federation, subparagraph "a" of paragraph 1 of Article 1 of Federal Law No. 265-FZ of July 31, 2020 "On Amendments to Part Two of the Tax Code of the Russian Federation" in connection with the complaint of VTB Bank Public Joint-Stock Company" // Collected Legislation of the Russian Federation. 2025. No. 48 (Part IV). Art. 7476.
9. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 14, 2023 No. 41-P "On the Case Concerning the Verification of the Constitutionality of the First Paragraph of Clause 2 of Article 10517 of the Tax Code of the Russian Federation in Connection with the Complaint of VimpelCommunications Public Joint-Stock Company" // SPS ConsultantPlus.
10. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of June 23, 2015 No. 25 "On the Application by Courts of Certain Provisions of Section I of Part One of the Civil Code of the Russian Federation" (paragraphs 63-65) // Bulletin of the Supreme Court of the Russian Federation. - 2015. - No. 8.
11. Resolution of the Third Arbitration Court of Appeal of January 31, 2022 in Case No. A33-26100/2021 // SPS ConsultantPlus.
12. The average additional tax assessment for businesses increased by 9% in 2024 – study / Financial One. URL: https://fomag.ru/news-streem/summa-srednego-nalogovogo-donachisleniya-biznesu-vyrosla-na-9-v-2024-g-issledovanie/ (accessed: 23.02.2026).