Дата поступления рукописи в редакцию: 06.07.2025 г.
Дата принятия рукописи в печать: 21.07.2025 г.
DOI: 10.24412/2782-3830-2025-6-62-66

ИЛЬИН Александр Юрьевич,
доцент кафедры государственно-правовых
и уголовно-правовых дисциплин
Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова,
доцент кафедры юриспруденции
Херсонского государственного педагогического университета,
кандидат юридических наук, доцент,
e-mail: mail@law-books.ru

ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ НАЗНАЧЕНИЯ И ПРОВЕДЕНИЯ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Аннотация. *Современная практика государственного управления свидетельствует о том, что налоговый контроль выступает ключевым инструментом мониторинга соблюдения налогоплательщиками норм действующего законодательства, регулирующего налогообложение и взимание обязательных платежей. Реализацию функций данного вида контроля осуществляют посредством организации и проведения комплексных проверочных мероприятий, именуемых налоговыми проверками.*

Однако результаты основной налоговой проверки, преимущественно реализуемой в формате выездного контроля, могут оказаться недостаточными для формирования объективной картины относительно степени добросовестности конкретного субъекта налогообложения. Статья посвящена исследованию вопросов, связанных с процедурой инициирования указанных дополнительных мероприятий, определением правовых полномочий налоговых органов в процессе реализации соответствующих действий, а также выявлению возможных направлений совершенствования нормативного регулирования указанной сферы.

Ключевые слова: *налоговый кодекс, налогоплательщики, налоговые органы, налоговая проверка, налоговый контроль, налоговое правонарушение, контрольные мероприятия.*

ILYIN Alexander Yuryevich,
Associate Professor,
Department of State Law and Criminal Law Disciplines,
Plekhanov Russian University of Economics,
Associate Professor, Department of Jurisprudence,
Kherson State Pedagogical University,
Candidate of Law, Associate Professor

LEGAL MECHANISM FOR APPOINTMENT AND IMPLEMENTATION OF ADDITIONAL TAX CONTROL MEASURES

Annotation. *Modern public administration practice shows that tax control is a key tool for monitoring taxpayers' compliance with the current legislation governing taxation and collection of mandatory payments. The functions of this type of control are implemented through the organization and conduct of comprehensive verification activities, called tax audits. However, the results of the main tax audit, mainly implemented in the format of an on-site audit, may be insufficient to form an objective picture of the degree of integrity of a particular tax entity. The article is devoted to the study of issues related to the procedure for initiating these additional measures, determining the legal powers of tax authorities in the process of implementing relevant actions, as well as identifying possible areas for improving the regulatory framework in this area.*

Key words: *tax code, taxpayers, tax authorities, tax audit, tax control, tax offense, control measures.*

Налоговый контроль представляет собой совокупность мероприятий контролирующих органов, направленных на обеспечение соблюдения субъектами налогообложения норм действующего налогового законодательства, включая правильность исчисления, полноту и

своевременность уплаты установленных законом обязательных платежей — налогов, сборов и страховых взносов.

Контролирующие налоговые структуры обладают правомочиями осуществления широкого спектра процедурных действий, ориентированных на проверку исполнения налогоплательщиками и налоговыми агентами требований налогового законодательства. К таким процедурам относятся камеральная проверка документации субъектов налогообложения, выездная форма инспекции непосредственно на территории хозяйствующего субъекта, а также дополнительные мероприятия налогового контроля, проводимые уполномоченными должностными лицами государственных фискальных служб в целях выявления нарушений и предотвращения уклонений от уплаты налогов и иных обязательных платежей.

Налоговый кодекс разрешает налоговым органам:

- проводить налоговые проверки;
- стребовать документы у плательщиков или налоговых агентов в рамках проверки;
- истребовать документы и информацию у контрагентов проверяемого лица (третьих лиц), то есть проводить встречную проверку;
- истребовать документы и информацию у контрагента или иных лиц, касающиеся деятельности организации, в отношении которой проводится налоговый мониторинг;
- истребовать у налогоплательщика (налогового агента) определенные документы (информацию) о его имуществе, имущественных правах и обязательствах, если в течение 10 рабочих дней не исполнено решение о взыскании с него задолженности, превышающей 1 млн руб. Если лицо не представит эти документы, инспекция вправе истребовать их у иных лиц1;
- запрашивать у госорганов (учреждений, организаций, нотариусов) сведения, связанные с учетом организаций и физлиц;
- запрашивать у банков, оператора платформы цифрового рубля отдельные документы (информацию) в отношении налогоплательщика (налогового агента). В частности, у банков запрашивают справку о наличии счетов (специальных банковских счетов);
- получать пояснения плательщиков и налоговых агентов, в том числе путем вызова в инспекцию. Причем налоговый орган может вызвать по любым вопросам, которые связаны с уплатой налогов, сборов, страховых взносов;
- проводить осмотр территорий, помещений, предметов и документов. Его проводят в присутствии понятых и оформляют протоколом (ст. 92НК РФ). Осмотр в связи с неисполнением в течение 10 рабочих дней решения о взыскании с организации задолженности, превышающей 1 млн руб., налоговый орган вправе провести только с ее согласия и не более одного раза по одному решению о взыскании;
- проводить налоговый мониторинг. Эту форму налогового контроля применяют к достаточно крупным организациям. Налоговый мониторинг возможен исключительно на добровольной основе, по заявлению организации и решению налогового органа. При проведении данной формы налогового контроля проверяющие получают доступ к данным бухгалтерского и налогового учета организации.

В случае недостаточности результатов мероприятий налогового контроля, осуществляемых преимущественно посредством выездных проверок, вследствие недостаточной доказательственной базы для однозначного установления факта нарушений законодательства о налогах и сборах либо поступления уточненных налоговых деклараций или дополнительной документации после завершения выездной ревизии, но до вынесения итогового постановления, уполномоченные налоговые органы обладают правомочием инициирования проведения расширенного комплекса мер дополнительного налогового контроля.

Вопрос о реализации дополнительных контрольных процедур принимается руководителем органа налоговой инспекции либо уполномоченным заместителем руководителя. В соответствующем нормативном акте фиксируются конкретные условия и основания для инициирования указанных мероприятий.

Продолжительность осуществления дополнительных контрольных мероприятий ограничена одним месяцем. Однако в случае проведения проверки в отношении отдельных категорий нерезидентов указанные процедуры допускаются сроком до двух месяцев от момента принятия соответствующего решения.

Дополнительно допустимыми формами мероприятий налогового контроля являются получение необходимых документов согласно положениям статей 93 и 93.1 НК РФ, проведение опроса свидетелей, назначение экспертиз специализированного характера.

Инспекторы также вправе проводить изъятие документов, осмотр помещений и территорий. Хотя эти действия не включены в перечень

дополнительных мер. Тем не менее суды обычно поддерживают такую практику и принимают к рассмотрению полученные данным образом доказательства. Кроме того, налоговые органы могут запросить у банков, оператора платформы цифрового рубля отдельные документы (информацию) в отношении проверяемого налогоплательщика.

При проведении контрольных мероприятий налоговые органы обладают правом обращения к кредитным организациям и Центральному банку Российской Федерации — оператору цифровой рублёвой платформы — с целью получения сведений относительно наличия банковских счетов налогоплательщиков, остатков и движения денежных средств по данным счетам, а также операций с электронными денежными средствами и цифровых рублей.

Запрашиваемая информация ограничивается сведениями исключительно о счетах, открываемых на основе заключённого между банком и клиентом договора банковского счёта. Информация касательно иных видов счетов, оформленных вне рамок данного соглашения, банками не предоставляется.

Информация о состоянии счетов цифрового рубля подлежит получению налоговыми органами от Центрального банка Российской Федерации, являющегося оператором данной системы, согласно положениям пунктов 2, 2.1 статьи 86 Налогового кодекса Российской Федерации и статье 82.10 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации».

Дополнительно налоговые органы наделены полномочиями требовать от банков предоставления документов, подтверждающих факт списания денежных средств со счетов налогоплательщика и корреспондентов кредитных организаций, поступление указанных сумм в государственный бюджет в счёт погашения налоговых обязательств, включая уплату единого налогового платежа (ЕНП).

Налоговая инспекция запрашивает у банков, а также у Банка России как оператора платформы цифрового рубля:

- справки о наличии счетов, вкладов (депозитов), счетов цифрового рубля;
- справки об остатках денег (драгметаллов)на счетах, вкладах, счетах цифрового рубля;
- выписки по операциям на счетах, по вкладам, по счетам цифрового рубля;
- справки об остатках электронных денег;
- справки о переводах электронных денег.

Информация запрашивается о счетах, которые открыты по договору банковского счета.

Обратиться за информацией возможно в следующих случаях:

- при проведении налогового мониторинга организации;
- камеральной, выездной или повторной выездной проверке организации;
- истребовании у организации документов и информации в рамках встречной проверки или в не проверки по ст. 93.1НК РФ;
- неисполнении требования об уплате задолженности;
- вынесении решения о взыскании задолженности с организации;
- вынесении решения о блокировке счета, переводов электронных денег или решения об отмене блокировки.

Кроме того, уполномоченные фискальные структуры вправе инициировать запросы относительно сведений о банковских счетах, депозитах, цифровых активах в форме электронного рубля и виртуальных денежных средствах организаций на основании официального обращения компетентного органа иностранного государства согласно положениям соответствующих межгосударственных соглашений.

Что касается иностранных хозяйствующих субъектов, а также юридических лиц, подвергшихся процессу реорганизации либо ликвидации, налоговыми органами осуществляется сбор следующей документации:

- справки о наличии счетов, вкладов (депозитов), счетов цифрового рубля;
- справки об остатках средств на счетах, вкладах (депозитах), счетах цифрового рубля;
- выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам), по счетам цифрового рубля.

Относительно инвестиционных товариществ контрольная инстанция обладает правом истребования аналогичной информации и в идентичных ситуациях, предусмотренных применительно к юридическим лицам. Однако данное положение распространяется исключительно на расчетные счета инвестиционного товарищества, открываемые уполномоченным управляющим партнером, корпоративные электронные платежные средства, используемые для осуществления расчетов электронными денежными средствами согласно договору инвестиционного товарищества, а также соответствующие цифровые рублевые счета указанных субъектов экономической деятельности.

В отношении физических лиц, налоговая инспекция может запрашивать у банков, а также у Банка России как оператора платформы цифрового рубля [3]:

- справки о наличии счетов, вкладов, счетов цифрового рубля;

– справки об остатках денег (драгметаллов) на счетах, вкладах, счетах цифрового рубля;
– выписки по операциям на счетах, по вкладам, счетам цифрового рубля;
– справки об остатке электронных денег;
– справки о переводах электронных денег.

При этом для направления запроса необходимо согласие руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя ФНС России (его заместителя).

Если инспекция запрашивает у банка сведения по физическому лицу не как по ИП, то банк должен предоставить сведения обо всех его счетах, открытых по договору банковского счета, включая открытые для предпринимательской деятельности7.

В отношении индивидуальных предпринимателей и физических лиц налоговые органы обладают правом запроса информации аналогично процедурам, применяемым относительно юридических лиц, однако предоставляемые данные ограничиваются исключительно информацией, относящейся непосредственно к предпринимательскому функционированию указанных субъектов, исключая сведения о банковских счетах, используемых физическим лицом вне рамок коммерческой активности.

Аналогичным образом осуществляется сбор данных о счетах и электронных платежных инструментах частных нотариусов и адвокатов, открытых ими исключительно для целей осуществления профессиональной деятельности, а также корпоративные электронные средства платежей и цифровые рублевые счета.

Дополнительно налоговым органам предоставляется возможность инициирования запросов касательно счетов, вкладов, цифровых рублей и электронных денег физических лиц в контексте выполнения международных обязательств Российской Федерации перед иностранными государствами, установленными соответствующими межгосударственными соглашениями. В частности, справка о наличии счетов может быть запрошена, когда физическое лицо заявляет о возврате денежных средств через указанный банковский счет, информация о котором отсутствует в налоговых органах.

Процедура предоставления инспекциями налогового органа сведений о счетах налогоплательщиков регламентирована пунктом 2 статьи 86 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Запросы оформляются исключительно в электронном формате и адресуются кредитным учреждениям либо Центральному банку Российской Федерации, выполняющему функции оператора цифровой инфраструктуры, предназначенной для обращения цифрового рубля. Форма и формат направления подобного запроса определены Приказом Федеральной налоговой службы №ММВ-7-2/460@ от 19 июля 2018 года. Использование иных способов оформления запросов, отличающихся от установленных стандартов, недопустимо.

Запрос включает указание основания истребования соответствующей информации и конкретизацию запрашиваемых сведений. В ситуации поступления бумажного запроса от налогового органа, кредитные организации обязаны исполнять такие требования.

Получение копии документации возможно в порядке пункта 2.1 статьи 86 НК РФ посредством соответствующего запроса, направляемого банком или оператором системы цифрового рубля. Ответ на подобный запрос предоставляется кредитной организацией или Банком России в течение трёх рабочих дней после его получения.

Возможность продления срока исполнения указанного обязательства возникает при поступлении уведомления от банковской структуры о сложностях своевременного предоставления необходимых материалов с указанием предлагаемых сроков такого предоставления.

Итоговые мероприятия фиксируются дополнением к акту налоговой проверки, которое формируется в течение пятнадцати рабочих дней после завершения контрольных действий. Дополнения подлежат передаче заинтересованным лицам в установленный законом период.

Иностранным юридическим лицам, не имеющим зарегистрированных филиалов на территории Российской Федерации, указанные дополнения направляются заказным почтовым отправлением, датой вручения считается двадцатое рабочее сутки после отправления письма.

Материалы проверок вместе с дополнительными материалами предоставляются налоговому субъекту для изучения и подготовки возражений в срок до пятнадцати рабочих суток после их фактического получения. Инспекции запрещено выявление новых нарушений в процессе проведения дополнительного контроля; допускается лишь корректировка выявленных ранее нарушений, включая возможное увеличение сумм исчисленного налога.

Завершение дополнительной процедуры предполагает рассмотрение руководителем налогового органа всех собранных материалов в общем установленном порядке:

1. акта проверки и дополнение к нему;
2. материалов, полученных при проверке и в рамках дополнительных мероприятий;
3. возражения на акт проверки, дополнения к акту и представленные документы.

Рассмотрение материалов проверки проводится в течение 10 рабочих дней с даты, когда истек срок подачи возражений на дополнения к акту проверки.

На основании анализа представленных материалов и результатов исследования обстоятельств дела принимается компетентное постановление относительно привлечения субъекта к юридической ответственности либо отказа в указанном действии вследствие выявленного факта нарушения налогового законодательства. Следует отметить, что нарушение сроков рассмотрения материалов налоговой проверки само по себе не является основанием для отмены итогового решения инспекции [8].

Список литературы:

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ, в редакции от 29.11.2024, с изменениями. от 21.01.2025,с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 05.02.2025.

[2] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)от 05.08.2000 N 117-ФЗ, в редакции от 28.12.2024, с изменениями от 21.01.2025,с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 01.04.2025.

[3] Стрельников, П.А. Критерии отнесения налога к федеральным, региональным и местным налогам: Налоговый кодекс Российской Федерации и наука налогового права / П.А. Стрельников // Правовой альманах. – 2024. – № 5(36). – С. 35-41.

[4] Ильин А.Ю. Налоговый контроль: тенденция эффективности и дальнейшего развития // Финансовое право. 2014. N 7. С. 24 – 28.

[5] Ильин А.Ю. Горизонтальный мониторинг - новый метод в системе налогового контроля // Финансовое право. 2014. N 10. С. 4 – 7.

[6] Мокрецов О. Проведение дополнительных мероприятий налогового контроля при смене юридического адреса // ЭЖ-Бухгалтер. 2024. N 9. С. 12.

[7] Сурков А.А. УСН: обзор судебной практики // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2023. N 1. С. 30 - 37.

[8] Определение Конституционного Суда РФ от 20.04.2017 N 790-О, Письма Минфина России от 24.01.2023 N 03-02-07/5069, от 21.04.2022 N 03-02-07/36095// СПС Консультант Плюс , дата обращения,-8.05.2025

Spisok literatury:

[1] Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 N 146-FZ, v redakcii ot 29.11.2024, s izmeneniyami. ot 21.01.2025,s izmeneniyami i dopolneniyami, vstupivshimi v silu s 05.02.2025.

[2] Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraya)ot 05.08.2000 N 117-FZ, v redakcii ot 28.12.2024, s izmeneniyami ot 21.01.2025,s izmeneniyami i dopolneniyami, vstupivshimi v silu s 01.04.2025.

[3] Strel'nikov, P.A. Kriterii otneseniya naloga k federal'nym, regional'nym i mestnym nalogam: Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii i nauka nalogovogo prava / P.A. Strel'nikov // Pravovoj al'manah. – 2024. – № 5(36). – S. 35-41.

[4] Il'in A.Yu. Nalogovyj kontrol': tendenciya effektivnosti i dal'nejshego razvitiya // Finansovoe pravo. 2014. N 7. S. 24 – 28.

[5] Il'in A.Yu. Gorizontal'nyj monitoring - novyj metod v sisteme nalogovogo kontrolya // Finansovoe pravo. 2014. N 10. S. 4 – 7.

[6] Mokrecov O. Provedenie dopolnitel'nyh meropriyatij nalogovogo kontrolya pri smene yuridicheskogo adresa // EZh-Buhgalter. 2024. N 9. S. 12.

[7] Surkov A.A. USN: obzor sudebnoj praktiki // Uproshchennaya sistema nalogooblozheniya: buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie. 2023. N 1. S. 30 - 37.

[8] Opredelenie Konstitucionnogo Suda RF ot 20.04.2017 N 790-O, Pis'ma Minfina Rossii ot 24.01.2023 N 03-02-07/5069, ot 21.04.2022 N 03-02-07/36095// SPS Konsul'tant Plyus , data obrashcheniya,-8.05.2025