

*Посвящается 270-летию
Московского университета*

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

правовые проблемы и риски

Под редакцией С.Г. Пепеляева

Составитель С.А. Сосновский

*Рекомендовано Ученым советом Юридического факультета
Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова
в качестве учебного издания для студентов, обучающихся
по направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция,
квалификация Бакалавр*

*Рекомендовано Кафедрой административного и финансового права
Санкт-Петербургского государственного университета
в качестве учебного издания для студентов, обучающихся
по направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция*

Москва • 2025

УДК 336.201
ББК 67.402.23
Н25

Н25 Налоговый контроль : правовые проблемы и риски / под ред. С. Г. Пепеляева ; сост. С. А. Сосновский. — Москва : Статут, 2025 — 400 с. — (Библиотека «Налоговеда»).

ISBN 978-5-8354-2087-2 (в обл.)

Налоговый контроль переживает глубокую трансформацию, которая происходит под воздействием серьезного технологического сдвига. В сборник вошли статьи об острых вопросах налогового контроля, опубликованные в журнале «Налоговед» с 2019 по 2025 г. Наряду с наболевшими проблемами затронута тематика переходного периода: новые информационно-аналитические возможности налоговых органов, неформализованные способы согласования позиций, проведение налогового мониторинга и представление мотивированных мнений.

Авторы — практикующие российские юристы, налоговые специалисты, бухгалтеры, сотрудники налоговых органов, представители судебной власти, ученые.

Читатель найдет рекомендации, как снизить риск конфликтов, предложения, как улучшить административную и правоприменительную практику и нормативные акты.

УДК 336.201
ББК 67.402.23

ISBN 978-5-8354-2087-2

© Пепеляев С. Г., вступ. слово, 2025
© Сосновский С. А., составление, вступ. слово, 2025
© «Пепеляев Групп», 2025
© Редподготовка, оформление. Издательство «Статут», 2025

СОДЕРЖАНИЕ

От редактора (С.Г. Пепеляев)	8
От составителя (С.А. Сосновский)	12
1. ПРЕДПРОВЕРОЧНЫЙ АНАЛИЗ	13
1.1. Виды и содержание предпроверочных мероприятий	13
С.А. Сосновский. Необходимость формализации предпроверочного анализа (2020. № 4)	13
В.В. Ваюкин. Комиссии по легализации налоговой базы нуждаются в легализации (комментарий к статье А.С. Селиванова) (2021. № 12)	23
К.А. Сасов. О налоговых комиссиях (2020. № 12)	31
А.В. Захаров, А.В. Туркина. Предпроверочный анализ: обоснование правового регулирования (2023. № 10)	40
М.Ю. Краснов. Вызов налогоплательщика на комиссию: за и против (комментарий к статье К.Ю. Литвиновой) (2022. № 12)	47
1.2. Правовое значение результатов предпроверочного анализа	58
К.А. Сасов. Материалы предпроверочного анализа: доказательство или версия налогового правонарушения? (2024. № 8)	58
П.С. Алпатов. Доказательственное значение сведений АИС «Налог-3» (2019. № 10)	66
2. МЕРОПРИЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ	75
2.1. Налоговые проверки	75
С.Г. Пепеляев. Договорные начала контроля: трудности первых шагов (2024. № 8)	75
С.Г. Пепеляев. Выездные проверки: эффективность в ущерб законности (2023. № 8)	80
Е.В. Мартемьянова. Повторные дополнительные мероприятия налогового контроля: по закону или нет? (2024. № 8)	84
С.А. Черепанов. Повторная выездная налоговая проверка как пример несовершенства процедурных норм Налогового кодекса РФ (2019. № 11)	91

2.2. Иные мероприятия налогового контроля	101
С.А. Сосновский, В.В. Григорьев. Отмена деклараций по транспортному и земельному налогам: первый опыт, первые проблемы (2021. № 10)	101
С.А. Сосновский, В.В. Григорьев. Новый порядок администрирования транспортного и земельного налогов: теоретические аспекты (2021. № 11)	107
3. НАЛОГОВЫЙ МОНИТОРИНГ	113
3.1. Общие вопросы налогового мониторинга	113
А.А. Яковлев. Внедрение системы налогового мониторинга. Как обеспечить успешный переход? (<i>комментарий к статье Н.С. Коваленко и Е.М. Леонова</i>) (2023. № 3)	113
И.Г. Жданова. Как организовать процесс вступления в налоговый мониторинг (2023. № 9)	120
Н.С. Коваленко, Е.М. Леонов. Риски для целей налогового мониторинга: что отражать, как оценивать, чего ждать? (2024. № 10)	124
В.В. Лазарева. Как хранить документы в компаниях на налоговом мониторинге (<i>комментарий к статье Н.С. Коваленко и Е.М. Леонова</i>) (2024. № 9)	131
3.2. Мотивированные мнения	138
Н.С. Коваленко, Е.М. Леонов. Мотивированные мнения налогового органа (<i>комментарий к статье Е.В. Куликовой</i>) (2020. № 11)	138
А.Р. Султанов. Мотивированное мнение налогового органа как обжалуемый в суде ненормативный акт (2023. № 8)	146
Н.С. Коваленко, Е.М. Леонов. Судебное обжалование мотивированных мнений: первые прецеденты (2024. № 5)	154
Д.В. Винницкий, Д.А. Курочкин. Мотивированное мнение и проблемы судебного контроля (2024. № 5)	159
Д.В. Винницкий, Д.А. Курочкин. Мотивированное мнение и проблемы контроля за качеством интерпретации налогового законодательства (<i>комментарий к статье Н.С. Коваленко и Е.М. Леонова</i>) (2023. № 8)	162
К.А. Пономарева. Правовая природа налоговых рулингов в контексте принципа законных ожиданий налогоплательщика (2023. № 12)	172

М.Д. Надточий. Правовая природа налоговых рулингов: правовой акт или административный договор? (2024. № 8)	180
4. КОНТРОЛЬНЫЕ ДЕЙСТВИЯ	188
4.1. Истребование документов и информации	189
Е.В. Тарибо. Конституционные рамки для истребования документов и информации на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ (2022. № 8)	189
К.А. Сасов. Как налогоплательщику исполнять требования налогового органа о представлении документов (2022. № 4).....	194
А.Б. Кузнецов. (Не)правомерность истребования документов: развитие событий (2023. № 5)	202
К.Ю. Литвинова, И.Б. Штукмастер. Истребование документов вне налоговой проверки (2021. № 1)	208
В.В. Цыганков. Истребование налоговым органом документов вне рамок проведения налоговых проверок. Пределы допустимого (2021. № 10).....	216
А.Б. Кузнецов. Истребование документов при проверках: пределов нет? (2022. № 1)	224
С.А. Сосновский, Н.И. Кононов. Законность истребования документов и информации у физических лиц по статье 93.1 НК РФ (2022. № 9)	230
А.М. Крохина. Суд ЕС о представлении информации юристами-посредниками (2023. № 2)	237
4.2. Истребование пояснений налогоплательщиков	240
О.А. Виноградова. Вызов налогоплательщика вне налоговой проверки: чем ограничены полномочия налоговых органов? (2023. № 1)	240
К.А. Сасов. Как вести себя налогоплательщику, вызванному в инспекцию для дачи пояснений (2022. № 2).....	249
4.3. Получение свидетельских показаний.....	259
К.А. Сасов. О риск-ориентированном подходе при проведении допросов (2023. № 4)	259
А.Л. Потапов. Доказательства и средства доказывания в налоговых спорах: приглашение к дискуссии (2024. № 2)	268
С.А. Ядрихинский. Свидетельские показания как доказательства в налоговом контроле: области улучшения (2024. № 3)	274

А.Р. Султанов. Адвокатские опросы. Сложности использования в налоговых спорах (2024. № 3)	279
А.Р. Султанов. Подтвержденные нотариусом обстоятельства в налоговых спорах (2024. № 4)	283
Свидетельские показания: возможности и реальность (мнения экспертов <i>А.Л. Потапова, С.А. Ядрихинского, А.Р. Султанова</i>) (2024. № 7)	287
А.А. Давлетбаев. Участие представителя налогоплательщика в допросах свидетелей (2024. № 11)	297
4.4. Осмотр и выемка	301
Н.Р. Хачатрян, Е.И. Семкина. Способы защиты прав налогоплательщика при возврате изъятых документов и имущества (<i>комментарий к статье Л.В. Кравчинского</i>) (2024. № 6)	301
С.А. Ядрихинский. Выемка документов и предметов в налоговом контроле: проблемы достаточности оснований (2024. № 8)	309
Е.Р. Щербак. Выемка электронных документов: можно ли установить границы изымаемого? (2024. № 9)	312
4.5. Экспертиза и привлечение специалистов	319
А.Б. Кузнецов. Процедурные особенности назначения экспертизы по налоговым делам (2018. № 2)	319
Н.Р. Хачатрян, Е.И. Семкина. Как оспорить экспертизу налогового органа (2025. № 4)	325
В.П. Семенова. Проверка назначенного налоговым органом эксперта: какие документы запрашивать (2018. № 10)	331
Е.О. Павлишина, А.А. Руднева. Комплексные исследования в налоговых делах о дроблении бизнеса (<i>комментарий к статье Н.Р. Хачатрян и Е.И. Семкиной</i>) (2024. № 12)	339
С.А. Черепанов. Вспомогательные мероприятия налогового контроля. Риски фрагментарного регулирования (2023. № 11)	345
4.6. Международный обмен информацией.	
Российский и зарубежный опыт	353
А.В. Кириллов. Полученная ФНС России в рамках автообмена информация — основание для проверки или доказательство вины налогоплательщика? (2021. № 3)	353

А.М. Крохина. Обжалование налогоплательщиками в Европейском союзе запросов иностранных налоговых органов (2021. № 3)	357
А. Бурхард. Принцип предполагаемого отношения информации к делу в рамках административной помощи по налоговым вопросам в Швейцарии (2021. № 3)	363
С.С. Агеев. Обеспечение права на конфиденциальность граждан США, проживающих в ЕС, при автоматическом обмене информацией (2021. № 3)	372
С.С. Агеев. Влияние публичности на автоматический обмен информацией по налоговым вопросам: опыт ЕС (комментарий к статье А.В. Кириллова) (2021. № 11)	380
5. РАССМОТРЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ	388
Ю.А. Осипова, А.А. Щербинин. Дистанционное рассмотрение материалов налоговой проверки: проблемы правового регулирования (2020. № 5).....	388
А.В. Дулина. Использование видео-конференц-связи в налоговых правоотношениях: необходимость законодательного закрепления (комментарий к статье Ю.А. Осиповой и А.А. Щербинина) (2020. № 12)	395

От редактора

Налоговый контроль, как и многие другие предметные области налогообложения, переживает серьезную трансформацию. Она происходит под воздействием революционного технологического сдвига, распространения «цифры», которые диктуют принципиальные изменения глубинных подходов к контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В основе традиционного налогового контроля лежат фиксация и систематизация хозяйственных операций в бумажном виде. Его характеристика — неспешность: финансовый результат определяется значительно позже совершения хозяйственных операций, завершения налогового периода. Отсюда традиционные формы контроля — камеральные и выездные проверки. Это постконтроль, нацеленный на сформированные и систематизированные активы: имущество, финансовый результат.

Предмет инновационных форм администрирования — трансакции. Активы контролируются косвенно: не по завершении их формирования, а в ходе этого процесса. А целью становятся системы внутреннего контроля налогоплательщиков, позволяющие предотвратить неправомерное применение налогового законодательства. Идея проста: если к таким системам нет претензий, то активы сформированы и оценены верно, все хозяйственные операции подтверждены. Если шли в правильном направлении, то и пришли куда надо. Преимущества этого подхода есть для всех участников налоговых отношений. Эти преимущества — в скоростях, в том, что снимаются риски, связанные с поздним выявлением нарушений.

В стратегической перспективе, причем не столь отдаленной (замечу, однако, что реальные изменения нередко происходят чуть позже, чем мечтали футуристы), прямой контроль активов станет излишним, а выездные налоговые проверки и связанные с ним инструменты контроля — истребование и выемка документов, запрос информации и др. превратятся в атавизм.

Но, как и при любых серьезных общественных преобразованиях, практика внедрения новых технологий отличается от плакатных представлений о светлом будущем. На это не надо закрывать глаза, чтобы

не дискредитировать инновации, не усиливать сопротивление им. Отношение к «издержкам переходного периода» по принципу «лес рубят — щепки летят» недопустимо.

Обозначу три главные правовые проблемы внедрения инновационных форм налогового контроля.

Снижение уровня нормативного регулирования

Поскольку инновационные формы контроля основаны на информационных технологиях, то, регулируя сами ИТ-процессы, можно влиять на решения правовых задач, в том числе де-факто устанавливать новые обязанности, вводить ответственность и др. Уклон в технологические аспекты контроля приводит к тому, что НК РФ все шире используется для рамочных установлений и все больший объем правил приходится на ведомственные акты.

Эти акты нередко получают форму технических предписаний. Например, для обозначения ведомственных инструкций о передаче информации участниками налогового мониторинга по электронным каналам связи используется понятие «сервисы информационного взаимодействия». Но за техническими аспектами скрывается нечто большее. В действительности электронный сервис мало чем отличается от налоговой декларации: и то и другое имеет общее назначение — передачу информации от налогоплательщика налоговому органу. Поэтому электронный сервис — способ представления налоговой отчетности. А утверждаются эти формы отчетности по-разному: форма декларации — приказом ФНС России, сервис — простой публикацией на сайте Службы.

О масштабе проблемы свидетельствует и то, что для обозначения единой цифровой методологической модели расширенного информационного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками (алгоритмы автоматического контроля) используется понятие «цифровой налоговый кодекс», уводящее в мир параллельной регуляторной реальности. Как следствие происходит обесценение административного процесса, в том числе административных процедур налогового контроля. Результат — нарушение прав подконтрольных лиц.

Задвоение форм налогового контроля

В период активного внедрения контрольных инноваций желание вернуться к отживающим формам традиционного контроля, присовокупить их к высокотехнологичным бывает очень сильным. Например, провести у участников налогового мониторинга еще и выездные налоговые проверки.

Как сочетаются традиционные и инновационные формы контроля, в каких случаях и при каких условиях возможен «контрольный декаданс» — регресс, возвращение к изжившим формам?

Важно учитывать, что внедрение новых форм контроля весьма затратно и для государства, и для налогоплательщиков: разработка и внедрение ИТ-систем требуют многомиллионных, а в крупных холдингах и миллиардных затрат. Задвоение форм контроля в таких условиях — непозволительная роскошь и серьезное непропорциональное обременение. Если в исключительных ситуациях допустить это, то надо четко и недвусмысленно определить правовые условия. Ясно, что в отношении участников мониторинга должен применяться повышенный стандарт доказывания фактических оснований для назначения выездной налоговой проверки.

Непроработанные согласительные процедуры

Новым формам контроля должны соответствовать взаимосогласительные способы урегулирования, а лучше — избежания спорных отношений. Получение по запросу налогоплательщика мотивированного мнения налогового органа, казалось бы, предназначено быть таким способом. Но он работает с «низким кпд», поскольку участие налогоплательщика в согласительных процедурах не гарантировано, а фактически исключено, так что название «согласительная процедура» установлено лишь для отвода глаз.

К тому же правовое значение мотивированных мнений небольшое. К сожалению, часто приходится слышать, что они имеют характер разъяснений, а их цель — всего лишь предупредить налогоплательщика о возможных неблагоприятных последствиях «ослушания». Мотивированные мнения не обладают признаками ненормативных правовых актов и не подлежат обжалованию в суде.

* * *

Сказанное свидетельствует о том, что фундаментальные правовые проблемы новых высокотехнологичных форм налогового контроля требуют серьезного осмысления. Право часто не поспевает за инновациями, но когда отставание становится значительным, сами инновации рискуют обрушиться без правовой опоры.

Ряд публикаций сборника так или иначе отражают тематику переходного периода: новые информационно-аналитические возможности налоговых органов, неформализованные способы согласования позиций, проведение налогового мониторинга и представление

мотивированных мнений и т.д. Поскольку период трансформации будет длительным, важно четко определять источники напряженности и осмысленно идти по пути снижения конфликтности налоговых отношений, притирать друг к другу традиционные и инновационные формы контроля, предлагать такие правовые решения, которые учитывают и историю становления традиционных форм контроля, и вектор развития технологий и общественных отношений.

С.Г. Пепеляев,
управляющий партнер «Пепеляев Групп»,
главный редактор журнала «Налоговед»,
доцент кафедры финансового права юридического
факультета Московского государственного университета
имени М.В. Ломоносова,
адвокат, канд. юрид. наук

От составителя

Самая «напряженная» часть налоговой сферы — налоговый контроль. Прямое взаимодействие налогоплательщиков, а равно и прочих субъектов налоговых отношений (налоговых агентов, свидетелей, etc) с налоговыми органами непосредственно затрагивает права и обязанности частных лиц и может вызывать наибольшие трения.

В сборник вошли статьи о налоговом контроле, опубликованные в «Налоговеде» в последние несколько лет — с 2019 по апрель 2025 г. Для удобства они распределены по тематическим рубрикам, хотя в некоторых случаях это сделано с долей условности и в одной статье может освещаться несколько тем. Авторы — практикующие российские юристы, бухгалтеры, налоговые специалисты, сотрудники налоговых органов, представители судебной власти, ученые*.

Читатель найдет практические примеры, советы, как снизить риск конфликтов, предложения, как улучшить административную и правоприменительную практику и нормативные акты. Представлен и зарубежный опыт, который может быть интересен для наших специалистов. Некоторые статьи публикуются с сокращениями.

Надеемся, это издание окажется полезным для практической работы, обучения начинающих специалистов, а также научной деятельности.

Не претендуем на то, что сборник закроет тему. Новые статьи о налоговом контроле регулярно выходят в нашем журнале.

Интересного и полезного чтения!

С.А. Сосновский,
заместитель главного редактора журнала «Налоговед»,
доцент юридического факультета Санкт-Петербургского
университета, канд. юрид. наук

* Должности авторов указаны на момент публикации статьи в журнале «Налоговед».