

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СООТНОШЕНИЯ ФИНАНСОВОГО И НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Неткачев Сергей Викторович¹,

e-mail: netkachevsv683@mgpu.ru

¹Московский городской педагогический университет (МГПУ), г. Москва, Россия

Статья посвящена исследованию некоторых аспектов финансового контроля государственных (муниципальных) расходов в сопоставлении с налоговым контролем. Приводится специфика налогового контроля: наличие особого контрольного механизма, правовые процедуры контроля, производства по его результатам и их обжалования, налоговая ответственность. Сравниваются результаты двух видов контроля, реакция на них проверяемых субъектов и правовые последствия. Для реализации задач исследования автором использованы методы анализа, сопоставления, а также применен формально-юридический метод: проанализированы существующие научные подходы к проблеме, исследованы отдельные нормы законодательства, посвященные финансовому и налоговому контролю, проанализированы результаты проверочных мероприятий двух видов контроля. Сделан вывод о том, что результаты налогового контроля оказываются более значимыми для публичных общественных отношений, нежели результаты контроля расходов. В заключение статьи также сделан вывод о необходимости соответствия налоговых средств контроля историческим изменениям в жизни государства.

По тексту статьи Российская Федерация сокращенно указывается – РФ.

Ключевые слова: финансовое и налоговое право, финансовый контроль, налоговый контроль, цель контрольной деятельности, финансовая дисциплина, налоговый результат, исполнение налоговой обязанности, налоговая ответственность

THEORETICAL ASPECTS OF THE RATIO OF FINANCIAL AND TAX CONTROL

Netkachev S.V.¹,

e-mail: netkachevsv683@mgpu.ru

¹Moscow City University, Moscow, Russia

The article describes some specific features of financial control over state (municipal) expenditures as measured against tax control. The study outlines the specifics of tax control: the presence of a special control mechanism, the legal procedures for control, the proceedings based on its results, and the possibility of appealing them, as well as tax liability. In the article the results of two types of control are compared; the responses of audited entities, and the legal consequences are discussed. To achieve the research objectives, the author used methods of analysis and comparison, and also applied the formal-legal method: existing scientific approaches to the problem were analyzed, individual legislative norms concerning financial and tax control were examined, and the results of inspection activities of the two types of control were analyzed. The author concludes that the results of tax control are more significant for public social relations than the results of expenditure control. The article also concludes that it is necessary for tax control tools to adapt to historical changes in the life of the state.

In the text of the article, the Russian Federation is abbreviated as RF.

Keywords: financial and tax law, financial control, tax control, purpose of control activities, financial discipline, tax result, fulfillment of tax obligations, tax liability

Введение

Налоговый контроль обладает большим набором средств (налоговые проверки, получение информации о движении денежных средств по расчетным счетам налогоплательщиков, осмотры помещений и т.п.). Контролеры осуществляют юридическую квалификацию хозяйственных операций налогоплательщиков, в результате которой может быть изменена оценка фактических обстоятельств по сравнению с той оценкой, которую плательщик задекларировал для целей налогообложения. Изучению подвергаются не только сделки, непосредственно создающие (или непосредственно участвующие в создании) объект обложения, но и сделки, которые, по мнению проверяющих, могут иметь косвенное отношение к возникновению такого объекта (элементов объекта). Допускаемое контролерами усердие в работе, иногда выражающееся в нарушении норм закона (например, нарушение сроков совершения контрольных действий), не всегда встречает порицание при административном или судебном его обжаловании. Налоговый контроль никогда не отменяется, в исключительных случаях приостанавливается осуществление отдельных контрольных процедур. Он стоит особняком относительно всех иных видов государственного контроля. Очень ярко его исключительность проявляется при сравнении реакции государства на налоговые нарушения и нарушения, выявляемые, например, финансовым контролем государственных (муниципальных) расходов.

Цель настоящей работы: сравнить финансовый контроль государственных (муниципальных) расходов и налоговый контроль по их практическим результатам, правовым последствиям и ответственности, к которой могут быть привлечены правонарушители. Определить основные различия.

Новизна исследования заключается в выборе предметов сравнения.

Актуальность исследования заключается в необходимости показать, что налоговые контрольные средства должны обеспечивать получение полной и достоверной информации об объектах обложения (их элементах) во всякий период жизни государства, независимо от существования других видов государственного контроля и их результативности. Совершенствование контроля следует за развитием общественных отношений, его проведение должно оставаться в рамках закона. Решение этой задачи посредством сравнения результатов двух видов финансового контроля еще не производилось.

Методы исследования

Системный подход и анализ, формально-юридический. Исследовались существующие научные подходы к определению места налогового права в системе права, отдельные нормы законодательства, посвященные финансовому и налоговому контролю, проанализированы результаты проверочных мероприятий двух видов контроля.

Результаты исследования

Содержание предмета финансового права изменялось исторически сообразно требованиям времени и обстоятельств. На этот процесс оказывает влияние политический режим и правовая система государства, а также изменения в экономических отношениях. Э.Д. Соколова определяет финансовое право как «публичную отрасль российского права, представляющую собой совокупность норм права, регулирующих общественные (денежные, организационные, учетные, контрольные и иные) отношения, возникающие в процессе распределения ВВП и части национального дохода путем создания, распределения (перераспределения) и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств государства, муниципальных образований, в определенных случаях и других фондов денежных средств, входящих в финансовую систему общества, методом власти и подчинения, основанным, как правило, на функциональной зависимости субъектов при осуществлении ими финансовой деятельности» [1, с. 18].

Государственная финансовая деятельность является одной из форм проявления суверенитета. Финансы служат дополнением, хотя и необходимым для выполнения функций и решения задач госу-

дарства и местного самоуправления. Общественные потребности диктуют необходимость изыскания средств для их удовлетворения. Государственный бюджет – это план государственного хозяйства [2, с. 40]. В нем указываются ожидаемые доходы, общие направления расходов и их общие суммы. Расходный бюджет дисциплинирует и граждан, и государство, не позволяя последнему изыскивать непредусмотренные планом способы сбора средств или собирать больше, чем необходимо.

Любая деятельность осуществляется по правилам. Правила можно назвать ограничением, но не произвольным, а обусловленным конкретными целями, возникающими в человеческом общении. Ограничение в виде создания правил означает возможность контроля их соблюдения. Финансовая деятельность также осуществляется по правилам и предполагает контроль. Его предметом являются процессы образования, распределения и использования денежных фондов государства и органов местного самоуправления. По мнению Е.Ю. Грачевой, «финансовый контроль – сложная категория, рассматриваемая как инструмент реализации политики государства и как управленческая деятельность, имеющая свои цели, задачи, методы, формы реализации, принципы» [3, с. 273]. Финансовый контроль в значительной мере – это бюджетный контроль. Отрасли государственного хозяйства, не связанные с государственным бюджетом, не могут быть подчинены требованиям финансового контроля.

К публичным расходам относятся расходы на оказание государственных (муниципальных) услуг, на закупки товаров, работ, услуг для общих нужд (в том числе строительство различных объектов), на социальное обеспечение населения, на обслуживание государственного (муниципального) долга, выплаты по судебным актам. Оценка расходов, осуществляемая в ходе финансового контроля, дает заключение о соответствии или несоответствии расходов в первую очередь нормам закона или муниципального акта о бюджете, а также нормам документов, в рамках которых произведены расходы. С точки зрения финансового права, выявленное органами финансового контроля нарушение закупки (например, некачественный ремонт автодороги) означает, что закупка не соответствует региональному закону о бюджете. Кроме этого, некачественная закупка является гражданско-правовым нарушением, а ненадлежащие действия должностных лиц ее заказчика, могут быть квалифицированы как бюджетное и как административное правонарушение (ст. 306.1 Бюджетного кодекса РФ (БК РФ) и ст. 7.30.2 Кодекса РФ об административных правонарушениях).

Сложностью, возникающей на пути оценки, является отсутствие понятных, не допускающих многообразия в толковании норм, посвященных установлению параметров эффективности расходов, и, как следствие, невозможность привлечения к ответственности нарушителей. В БК РФ эффективность использования бюджетных средств обозначена как обязанность участников бюджетного процесса соблюдать экономность и обеспечивать результативность расходов при достижении заданных результатов. На практике государственные и муниципальные заказчики без затруднений могут обосновать превышение расходов (или, по крайней мере, невозможность их экономии) утверждением о том, что расходы сформировались исходя из фактических рыночных обстоятельств. Опровержение этого утверждения имеет совершенно неясные перспективы, в том числе судебные. Например, согласно отчету Счетной палаты РФ о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Аудит реализации мероприятий федерального проекта “Спорт – норма жизни”». В ходе аудита Счетная палата обратила внимание на значительную разницу в стоимости строительства однотипных спортивных объектов. Так, стоимость создания 25-метровых бассейнов различается до 2,75 раза, крытых катков – до 4,1 раза¹. Из отчета Счетной палаты РФ о результатах контрольного мероприятия «Проверка использования федеральным государственным унитарным предприятием «Росморпорт» бюджетных средств, выделенных на выполнение дноуглубительных работ на внутренних водных путях, входящих в международный транспортный коридор «Север-Юг», в том числе в рамках развития Волго-Каспийского морского судоходного канала»² следует, что для выполнения дноуглубительных работ Росморпорт привлек сторонних подрядчиков. При этом стоимость дноуглубительных работ, проводимых силами собственного флота предприятия (199,9 руб. за 1 куб. м), значительно меньше стоимости аналогичных работ, осуществля-

¹ Отчет Счетной палаты РФ. – URL: <https://ach.gov.ru/checks/itogi-realizatsii-federalnogo-proekta-sport-norma-zhizni> (дата обращения: 27.03.2025).

² Отчет Счетной палаты РФ. – URL: <https://ach.gov.ru/checks/effektivnost-ispolzovaniya-sredstv-na-uglublenie-volgo-kaspiyskogo-kanala> (дата обращения: 27.03.2025).

емых сторонними организациями, привлекаемыми Росморпортом (от 550 до 800 руб. за 1 куб. м). При этом земснаряд «Донской-301», переданный предприятию в 2022 году для проведения работ по углублению канала, в 2023 году к указанным работам не привлекался. Сравнение минимальной стоимости работы частного подрядчика (550 руб/м³) и стоимости работы собственного земснаряда государственного предприятия (199,9 руб/м³) показало, что неэффективное, завышенное расходование средств федерального бюджета составило 175 %.

По мнению В.М. Корельского, «суть финансовой дисциплины – это бережливое, рациональное расходование государственных денежных средств, безусловное выполнение гражданами, предприятиями, организациями, учреждениями финансовых обязательств перед государством» [4, с. 111]. Осуществление дисциплины предполагает подчинение человеческих действий, чувств, воли некоторым общим требованиям, необходимым для государства, общества. Такое подчинение должно быть не механическим, но основанным на совпадении общей и индивидуальной воли, что превращает подчинение в заинтересованное, инициативное. Но пока что заинтересованность и инициатива не измерены в числовых показателях и не закреплены нормативно, чтобы, во-первых, исключить фактор субъективности, во-вторых, установить правовой набор контрольных средств и правовые критерии для оценки неисправности исполнителей, их привлечения к ответственности и для возврата в бюджет денежных средств, потраченных нерезультативно.

Многие исследователи придерживаются той точки зрения, что налоговое право является подотраслью финансового права (Е.Ю. Грачева, Т.А. Серебрякова, В.В. Гриценко, А.С. Титов, В.В. Попов). Оно имеет четкое оформление и развитую структуру, содержит большой массив нормативного материала, который разделен на нормы общего характера и специальные нормы, что свойственно крупным подразделениям отрасли права, регулирует разнообразные налоговые отношения.

В.В. Гриценко определяет предмет налогового права как «урегулированные нормами налогового права общественные финансовые властные отношения, возникающие по поводу установления, введения, взимания налогов и сборов в РФ с организаций и физических лиц, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действия (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» [5, с. 19]. Стороны этих отношений не равны, отношениям свойственно преобладание воли и действий одного из участников над волей и действиями другого. Неравенство компенсируется тем, что собранный доход государства используется для решения общественно-значимых задач, т.е. в интересах всего населения, включая интересы подчиненных участников указанных отношений.

Налоговый контроль является одним из видов государственного финансового контроля. Его целью является обеспечение имущественных интересов государства и муниципальных образований, которые выражаются в добровольном и, при необходимости, принудительном исполнении плательщиками налоговой обязанности. А.С. Титов определяет налоговый контроль как «деятельность наделенных соответствующей компетенцией государственных органов, целью которой является создание эффективной системы налогообложения, обеспечивающей высокий уровень налоговой дисциплины налогоплательщиков, которая позволяет в значительной степени исключить их противоправное поведение и свести к минимуму количество налоговых правонарушений» [6, с. 40]. Движение к цели налогового контроля осуществляется посредством решения следующих задач: полнота учета плательщиков и объектов обложения, правильность расчета, своевременность и полнота уплаты рассчитанных налогов, предупреждение нарушений, привлечение к ответственности нарушителей и возмещение ущерба государству.

Законодатель предоставил налоговым органам широкие полномочия, установил обширный перечень контрольных средств, определил контрольные процедуры, процедуру привлечения к ответственности и процедуру обжалования действий (бездействия) налоговых органов. В налоговом праве существуют презумпции (добросовестность налогоплательщика, должная осмотрительность), которые учитываются в контроле. Неустранимые сомнения, противоречия и неясности в законодательных актах по вопросам, связанным с контролем, толкуются в пользу налогоплательщиков. С целью определения действительного размера налоговой обязанности контролеры изучают не только гражданские правоотношения конкретных лиц, в результате которых возник объект налогообложения, но и отношения лиц,

которые были причастны или могли быть причастны к его возникновению, может осуществляться, так называемая, налоговая реконструкция, контролеры могут изменять юридическую квалификацию сделок, являющихся предметом проверки. Налоговые органы активно оценивают экономическую необходимость хозяйственных операций налогоплательщиков. Круг лиц, подпадающих под налоговый контроль, самый широкий, по сравнению с другими видами контроля. В отличие от других видов контроля потенциальные налогоплательщики имеют возможность (которая, конечно, не является правовой) не раскрывать контролерам информацию о себе и об объектах обложения, с чем налоговым органам приходится бороться. Налогоплательщики стремятся сохранить свою собственность, не допустить государственного изъятия ее части в виде налогов и сборов. Государственные (муниципальные) заказчики при осуществлении расходов, в лучшем случае, относятся равнодушно к величине расходов или результативности их осуществления (в худшем – противоправно способствуют их необоснованному завышению). Отдельные налоговые мероприятия осуществляются постоянно (камеральные проверки), другие – в случае необходимости. Контрольные мероприятия в отношении расходов осуществляются выборочно, на основании планов.

Ничего подобного нет в других видах контроля (внешнего и внутреннего контроля государственных (муниципальных) расходов, бюджетного контроля). Налоговые органы иницируют процесс принудительного взыскания неуплаченных налогов и проводят соответствующие процедуры взыскания, предусмотренные налоговым законодательством. Напротив, органы внешнего и внутреннего финансового контроля не наделены полномочием по истребованию в бюджет необоснованно или неэффективно истраченных средств в ходе осуществления расходных операций.

Другой особенностью налогового контроля является следующее. А.Д. Карпухин и А.В. Лапин правильно отмечают, что «принципиально важным является вопрос о юридических последствиях реализации финансового контроля» [7]. Изменить, поправить направления государственных (муниципальных) расходов можно и иногда нужно. Нарушения в этой сфере являются исключением, хотя нередко и очень существенным для бюджета. Нарушения в уплате налогов, даже незначительные по размеру, при ослаблении налогового контроля быстро станут «нормой». Возможность осуществления любого другого вида государственного контроля подвергается риску, поскольку контроль требует расходов, а единственным источником их финансирования являются налоги.

Налоги являются обезличенным поступлением. Они обеспечивают резерв, в том числе и на случай непредвиденных ситуаций, связанных с изменением видов расходов. Поэтому поступление налогов всегда должно быть стабильным. Являясь стороной гражданского правоотношения и следующего за ним налогового правоотношения, налогоплательщик стремится к уменьшению налоговой обязанности. Будучи участником государственных (муниципальных) расходов, т.е. только гражданского правоотношения, налогоплательщик не заботится об их эффективности и результативности, а преследует только предпринимательские интересы. Государство может императивно влиять на размер налоговой обязанности, в том числе отыскивая скрытые объекты обложения или их элементы. Но оно не может заставить налогоплательщика стать участником расходов (за некоторым исключением, например, тех, которые привлекаются к исполнению государственного оборонного заказа) и не может императивно влиять на условия гражданских сделок в ходе их заключения и/или исполнения. Нарушение налогового закона устраняется посредством компенсации бюджету недополученных сумм и санкций в отношении нарушителей.

Еще одной особенностью налогового контроля является наличие особого вида юридической ответственности. А.З. Арсланбекова определяет налоговую ответственность как «добровольное соблюдение правовых требований физическими лицами и организациями, основанное на сознательно надлежащем выполнении ими своих налоговых обязанностей перед государством, а в случае их неисполнения – обязанность претерпевать предусмотренные законодательством о налогах и сборах меры государственного принуждения, применяемые к правонарушителю за совершенное налоговое правонарушение, заключающиеся в лишениях имущественного характера» [8, с. 33]. Налоговая ответственность, главным образом, связана с имущественным характером отношений между государством и налогоплательщиками, а потому восстановление нарушенного права – неуплата (или неполная уплата) налогов – осуществляется посредством компенсации казне имущественных интересов. Кроме того, на-

логовая ответственность включает в себя репрессивный (штрафной) элемент. В российском налоговом законе все санкции носят только имущественный характер. Их можно условно разделить на две группы: те, которые применяются за нарушения, приведшие к неполному поступлению налогов в бюджет (например, ст. 120, 122, 123 НК РФ), и те, которые применяются за нарушение процедур, предусмотренных законом (например, ст. 119, 126, 128, 129 НК РФ). Нарушения из первой группы могут повлечь и уголовную ответственность (ст. 199 и 199.1 Уголовного кодекса РФ, далее – УК РФ) в случае, если неисполнение налоговых обязанностей произошло в особо крупном размере. Нарушения из второй группы по существу являются административными правонарушениями, и их выделение в особую отрасль законодательства можно объяснить высокой значимостью для публичных интересов, в частности для эффективности налогового контроля.

Неплательщик нарушает право, поступает несправедливо (нарушает равновесие). Очевидно, что при этом добросовестному плательщику наносится вред, хотя и не напрямую. И такой вред является не только частной потерей конкретного налогоплательщика, но и становится частью общей, публичной потери всех граждан государства. В случае угрозы сохранности имущества (в данном случае общего имущества, формируемого за счет индивидуальных налоговых платежей) отпор должен быть в той мере, насколько имущество необходимо для поддержания мирного сосуществования людей в государственном общежитии. Такой отпор дает налоговый контроль, восстанавливая равновесие, баланс общих и индивидуальных интересов.

Саттарова Н.А. определяет «публичные интересы как общие интересы, своего рода усреднение личных, групповых интересов, без удовлетворения которых невозможно, с одной стороны, реализовать частные интересы, с другой – обеспечить целостность, устойчивость и нормальное развитие общества в целом» [9, с. 192]. Применительно к налоговому праву Щекин Д.М. называет публичный интерес «одобренной публичным субъектом в правовой форме общественной потребностью в области налоговых отношений, ориентированной на увеличение общественного блага» [3, с. 682]. Худяков А.И. отметил, что «в налоговых правоотношениях государство выступает и как собственник, и как субъект публичной власти. В результате в механизм правового регулирования этих отношений объективно заложены предпосылки отдания предпочтения интересам государства-собственника и игнорирования интересов налогоплательщика» [10, с. 647].

Нередко контролеры переоценивают потенциальную угрозу бюджету в виде возможного сокрытия объектов налогообложения (или подозревают ее там, где ее быть не может) и применяют избыточные меры для предотвращения. И тогда баланс интересов нарушается уже не неплательщиками, а государством. Ядрихинский С.А. предложил концепцию законных интересов налогоплательщика как «закрепленное правомочие требования соответствующего поведения от органа публичной власти, который, в свою очередь, рассматривается обязанной стороной в налоговых правоотношениях» [3, с. 688]. Он сделал вывод, что «достижение компромисса между двумя правомерными, но разнонаправленными интересами, возможно лишь в том случае, когда и частному, и публичному интересу изначально придаются равноценное значение и взаимное уважение» [3, с. 689].

По мнению Нерсисянца В.С., «представленная в норме права и в праве в целом общая воля (общее благо, общий интерес) – это и есть правовой способ и правовая форма учета, согласования, сочетания публичных и частных интересов в соответствующей сфере и отрасли нормативно-правовой регуляции» [11, с. 433]. Такой правильный общий подход на практике иногда оказывается недостаточным и требует уточнения, например, через законодательное закрепление принципов налогового права. Винницкий Д.В. так сформулировал один из них – принцип минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права, который «предполагает соблюдение социальных прав налогоплательщиков и низкий уровень затрат на процедуры взимания налога» [12, с. 30]. Гессен В.М. отметил, что «необходимо такое законодательство, которое сводило бы к возможному минимуму дискреционный характер полномочий правительственной власти; такое законодательство, которое, налагая на власть обязанности, предоставляло бы гражданам соответствующие этим обязанностям субъективные публичные права» [13, с. 95].

Словосочетание «баланс интересов» предполагает величину. К правовым способам создания и поддержания баланса относятся недопустимость отклонения от соблюдения действующих норм, пре-

сечение произвольного понимания оценочных категорий в собственных интересах. Например, целесообразно обязать контролеров раскрывать перед налогоплательщиком содержание «обоснованной необходимости» истребования документов по сделке, содержание «достаточных оснований» для решения вопроса об изъятии оригиналов документов, ввести в практику контроля привлечение к ответственности соучастников налогового правонарушения и т.п.

Один из распространенных на практике показателей несоразмерности – произвольное продление (или нарушение) сроков проведения отдельных процессуальных действий. Его целесообразно выделить потому, что указание этих сроков в налоговом законе, как правило, осуществляется недвусмысленно, не требует особенностей толкования во взаимосвязи с иными нормами, не требует специального подхода к соблюдению сроков в зависимости от особенностей того или иного общественного отношения. Тем удивительнее оказывается подход к допускаемым нарушениям сроков со стороны правоприменителей и со стороны судов. Так, согласно п. 6 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, этот срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев. Формулировка ясная, различных вариантов толкования не предполагает. Такой вариант изложения нормы, как указал Конституционный суд, имеет особое значение и не предполагает произвольного применения³. О недопустимости произвольного применения сроков Конституционный суд высказался в Определении от 27.12.2023 № 3537-О⁴. Между тем, в мае 2025 года Конституционный суд рассмотрел⁵ жалобу налогоплательщика, из которой следует, что выездная налоговая проверка длилась почти шесть лет, из них сами проверочные действия длились год, а на вручение акта налогоплательщику контролерам потребовалось более трех лет, вместо пяти дней, предусмотренных п. 5 ст. 100 НК РФ. Тем не менее, нижестоящие суды и Верховный суд РФ не усмотрели в таком нарушении признака существенности, указав: что само по себе несоблюдение налоговым органом установленного законом пятидневного срока вручения налогоплательщику акта налоговой проверки с даты составления этого акта не является существенным нарушением процедуры рассмотрения материалов проверки, не возлагает на заявителя каких-либо не предусмотренных налоговым законодательством обязанностей, не создает препятствий в осуществлении им предпринимательской и иной экономической деятельности, а также не является безусловным основанием для признания решения налогового органа недействительным. Конституционный суд в целом этот вывод поддержал, но с оговоркой о том, что нарушение срока может быть признано существенным в соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ. Вывод о существенности, по мнению суда, может быть сделан «при определенных обстоятельствах», но в чем выражается определенность обстоятельств, не уточняется.

Вывод

Налоговый контроль является элементом правового института – финансового контроля, обладает самым широким правовым набором контрольных средств, по сравнению с другими видами финансового контроля. Законом определены права и обязанности участников налогового контроля, правовые процедуры контроля, производства по его результатам и их обжалования, особый вид государственного принуждения – налоговой ответственности. Налоговый контроль призван обеспечить стабильное поступление доходов в бюджет, независимо от изменчивости публичных потребностей. История создается человеком, а значит, субъективна, но для нее всегда требуются материальные ресурсы. Поэтому существование налогового контроля объективно необходимо. Он постоянно совершенствуется, чтобы соответствовать историческим изменениям в жизни государства. Предметом контроля, как правовой

³ Информация «Конституционно-правовая защита предпринимательства: актуальные аспекты (на основе решений Конституционного Суда РФ 2018–2020 годов)» (одобрено решением Конституционного Суда РФ от 17.12.2020) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_374913/76d6e371c9956235c4b329710ca52f5fd91f8c9/ (дата обращения: 09.04.2024).

⁴ Определение Конституционного суда РФ от 27.12.2023 № 3537-О [Электронный ресурс]. – URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-27122023-n-3537-o/> (дата обращения: 21.05.2025).

⁵ Постановление Конституционного суда РФ от 13.05.2025 № 20-П [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_505045/ (дата обращения: 21.05.2025).

конструкции, являются урегулированные нормами права общественные отношения по поводу взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в связи с наблюдением за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов. Такое наблюдение необходимо и в качестве частной, и в качестве публичной пользы. В связи с изложенным, по мнению автора, принцип минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права следует закрепить в Налоговом кодексе, определить в кодексе критерии существенности нарушения сроков проведения контрольных процедур, при которых такие нарушения станут основанием для отмены решений налоговых органов, а также рассмотреть вопрос о включении в кодекс норм об ответственности за содействие налоговым правонарушениям.

Список литературы

1. Соколова, Э.Д. Теоретические аспекты правового регулирования финансовой деятельности государства и муниципальных образований: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Москва, 2008 [Электронный ресурс]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01003173058?page=1&rotate=0&theme=white> (дата обращения: 25.07.2025).
2. Понтович, Э.Э. Казна и контроль / Э.Э. Понтович. – Москва: Финансовое издательство НКФ СССР, 1927. – 135 с.
3. Российская наука финансового права конца XX – начала XXI в.: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Д.М. Щекин. – Москва: Проспект, 2025. – 704 с.
4. Корельский, В.М. Все начинается с дисциплины / В.М. Корельский. – Москва: Мысль, 1985. – 204 с.
5. Гриценко, В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2005 [Электронный ресурс]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01003257350?page=1&rotate=0&theme=white> (дата обращения: 25.07.2025).
6. Титов, А.С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Москва, 2007 [Электронный ресурс]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01003158479?page=1&rotate=0&theme=white> (дата обращения: 25.07.2025).
7. Карпухин, А.Д. Специфические признаки финансового контроля и формы его осуществления / А.Д. Карпухин, А.В. Лапин // Вестник финансового университета. – 2016. – № 4.
8. Арсланбекова, А.З. Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2009 [Электронный ресурс]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01003469030?page=1&rotate=0&theme=white> (дата обращения: 25.07.2025).
9. Самтарова, Н.А. Принуждение в финансовом праве: дис. ... д-ра юрид. наук. – Москва, 2006.
10. Худяков, А. Избранные труды по финансовому праву / А. Худяков. – Санкт Петербург: Юридический центр Пресс, 2010.
11. Нерсисянц, В.С. Общая теория права и государства: учебник для вузов / В.С. Нерсисянц. – Москва: Норма, 2004. – 552 с.
12. Винницкий, Д.В. Основные проблемы теории Российского налогового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Екатеринбург, 2003 [Электронный ресурс]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01002653242?page=19&rotate=0&theme=white> (дата обращения: 25.07.2025).
13. Гессен, В.М. Основы конституционного права / В.М. Гессен. – Москва: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2010. – 496 с.

References

1. Sokolova, E.D. Teoreticheskie aspekty pravovogo regulirovaniya finansovoj deyatel'nosti gosudarstva i municipal'nyh obrazovaniy: avtoref. dis. ... d-ra yurid. nauk. – Moskva, 2008 [Elektronnyj resurs]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01003173058?page=1&rotate=0&theme=white> (data obrashcheniya: 25.07.2025).
2. Pontovich, E.E. Kazna i kontrol' / E.E. Pontovich. – Moskva: Finansovoe izdatel'stvo NKF SSSR, 1927. – 135 s.
3. Rossijskaya nauka finansovogo prava konca XX – nachala XXI v.: monografiya / отв. red. E.Yu. Gracheva, D.M. Shchekin. – Moskva: Prospekt, 2025. – 704 s.
4. Korel'skij, V.M. Vse nachinaetsya s discipliny / V.M. Korel'skij. – Moskva: Mysl', 1985. – 204 s.
5. Gricenko, V.V. Konceptual'nye problemy razvitiya teorii nalogovogo prava sovremennogo Rossijskogo gosudarstva: avtoref. dis. ... d-ra yurid. nauk. – Saratov, 2005 [Elektronnyj resurs]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01003257350?page=1&rotate=0&theme=white> (data obrashcheniya: 25.07.2025).

6. *Titov, A.S.* Teoretiko-pravovye osnovy nalogovogo administrirovaniya v Rossijskoj Federacii: avtoref. dis. ... d-ra jurid. nauk. – Moskva, 2007 [Elektronnyj resurs]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01003158479?page=1&rotate=0&theme=white> (data obrashcheniya: 25.07.2025).
7. *Karpuhin, A.D.* Specificheskie priznaki finansovogo kontrolya i formy ego osushchestvleniya / A.D. Karpuhin, A.V. Lapin // Vestnik finansovogo universiteta. – 2016. – № 4.
8. *Arslanbekova, A.Z.* Finansovo-pravovye sankcii v sisteme mer juridicheskoy otvetstvennosti: avtoref. dis. ... d-ra jurid. nauk. – Saratov, 2009 [Elektronnyj resurs]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01003469030?page=1&rotate=0&theme=white> (data obrashcheniya: 25.07.2025).
9. *Sattarova, N.A.* Prinuzhdenie v finansovom prave: dis. ... d-ra jurid. nauk. – Moskva, 2006.
10. *Hudyakov, A.* Izbrannye trudy po finansovomu pravu / A. Hudyakov. – Sankt Peterburg: Yuridicheskij centr Press, 2010.
11. *Nersesyanc, V.S.* Obshchaya teoriya prava i gosudarstva: uchebnik dlya vuzov / V.S. Nersesyanc. – Moskva: Norma, 2004. – 552 s.
12. *Vinnickij, D.V.* Osnovnye problemy teorii Rossijskogo nalogovogo prava: avtoref. dis. ... d-ra jurid. nauk. – Ekaterinburg, 2003 [Elektronnyj resurs]. – URL: <https://viewer.rsl.ru/ru/rsl01002653242?page=19&rotate=0&theme=white> (data obrashcheniya: 25.07.2025).
13. *Gessen, V.M.* Osnovy konstitucionnogo prava / V.M. Gessen. – Moskva: Rossijskaya politicheskaya enciklopediya (ROSSPEN), 2010. – 496 s.

Статья поступила в редакцию: 25.11.2025

Received: 25.11.2025

Статья принята к публикации: 28.05.2026

Accepted: 28.05.2026