



НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВА: ПРЕДЕЛЫ И ОГРАНИЧЕНИЯ

А.В. Савина

Тамбовский государственный университет им. Г.Р. Державина, г. Тамбов, Россия

Информация о статье

Дата поступления –
01 декабря 2025 г.
Дата принятия в печать –
20 марта 2026 г.
Дата онлайн-размещения –
20 июня 2026 г.

Ключевые слова

Финансовая деятельность
государства, финансовый
контроль, налоговый контроль,
налоговые проверки, налоговый
мониторинг, пределы правового
регулирования, правовые
ограничения

Анализируются сущность, принципы и процедурные аспекты налогового контроля как одного из направлений финансовой деятельности государства, включая баланс интересов государства и налогоплательщиков. Рассматриваются процедурные особенности налоговых проверок с акцентом на пределы их правового регулирования. Ставится вопрос о сравнении пределов правового регулирования налогового контроля и ограничений налогового контроля на примере налоговых проверок, выявляются их признаки. Анализируются правовые основы налогового мониторинга, его отличия от налоговых проверок. Сформулированы предложения по уточнению границ налогового мониторинга, восстановлению баланса между эффективностью налогового контроля и защитой прав налогоплательщиков.

TAX CONTROL IN THE FINANCIAL ACTIVITIES OF THE STATE: LIMITS AND LIMITATIONS

Anna V. Savina

Derzhavin Tambov State University, Tambov, Russia

Article info

Received –
2025 December 01
Accepted –
2026 March 20
Available online –
2026 June 20

Keywords

Public financial activity, financial
control, tax control, tax audits, tax
monitoring, limits of legal
regulation, legal restrictions

The subject of this study is tax control as one of the key forms of financial control in public finance, including its traditional manifestations – tax audits – and its modern form – tax monitoring. Particular attention is paid to the legal foundations, procedural mechanisms, and regulatory dynamics of these instruments, as well as the contradictions between the state objectives of tax control and the rights of taxpayers.

The aim of the study is a systemic analysis of the legal regulation of tax control in Russia and the limits of such legal regulation.

The methodological basis of the study includes a comparative legal method (comparison of tax audits and monitoring), a formal legal method for identifying contradictions in legislation, and a systems approach for assessing the interaction of tax control institutions within the rule of law.

Main results. A clear understanding of the limitations and limits of legal regulation of tax control is essential for ensuring the effectiveness and legitimacy of tax control. Limitations and limits of legal regulation of tax control are two different concepts that must be clearly distinguished. Limitations in tax control are, rather, temporary and procedural measures introduced due to special circumstances. They do not completely suspend tax control, but merely modify procedures to make tax control more resilient to circumstances and crises. Limitations do not affect all tax control, but only certain aspects. Limits in tax control are the framework established by tax legislation (primarily the Tax Code of the Russian Federation). It can be said that the limits of legal regulation are stable frameworks, while limitations (as a supplement to limits) are more flexible tools within the established limits, changing individual rules for conducting tax control without affecting it entirely. For example, in certain cases, the deadlines established by Article 88 of the Tax Code are suspended but not cancelled, and exceptions ensure a balance between the interests of the state (budget revenues) and taxpayers (crisis support). Limits are permanent frameworks defined by the Tax Code, where tax control is autonomous from general laws. Research

shows that restrictions apply within these limits without changing them: for example, deadlines are suspended, but the procedures and powers of control bodies remain in the Tax Code. In a form of tax control such as tax monitoring, expanding the powers of tax authorities cannot be justified solely by the goal of increasing the efficiency of tax and fee collection if it occurs outside a strict legal framework and without ensuring a balance with taxpayer rights. It seems that it is the limits of legal regulation, enshrined in legislation, that should determine where legitimate control ends and unjustified interference begins, so as not to undermine the trustworthy basis of tax monitoring.

1. Введение

Подходы государства к управлению различными сферами общественных отношений постепенно меняются. Это затрагивает и сферу управления финансами, одна из функций которых – контрольная [1, с. 25]. Финансовый контроль – сложный и многогранный правовой институт, от эффективности правового регулирования которого зависит вся публичная финансовая деятельность в стране. Исторически финансовый контроль был направлен на контроль за законностью и целесообразностью использования государственных средств. В дореволюционный период понятие финансового контроля отсутствовало как в законодательстве, так и в научной литературе. Вместо него широко употреблялся термин «государственный контроль», которым обозначалась процедура проверки исполнения решения, принятого каким-либо государственным органом, или наблюдения с целью проверки, а также само учреждение (государственный орган), ведающий такой проверкой [2, с. 84].

Со временем рамки функционала финансового контроля расширились, и он стал включать в себя разные виды контроля, включая налоговый. Вопросам финансового и налогового контроля посвящено значительное количество научных работ. К ним относятся фундаментальные исследования Е.Ю. Грачевой [3], С.О. Шохина [4] и других ученых.

Налоговый контроль занимает особое место в системе финансового контроля, вместе с тем выступая важнейшим направлением публичной финансовой деятельности.

Не случайно В.В. Кикавец и Ю.К. Цареградская называют финансовый контроль видом публичного контроля [5, с. 87]. Он направлен на обеспечение полноты и своевременности налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы страны. В литературе отмечается: «Главной задачей налогового контроля является обеспечение экономической безопасности государства» [6, с. 351]. Эта мысль находит подтверждение в Стратегии национальной безопасности Российской Федерации (утв. Указом Президента РФ от

2 июля 2021 г. № 400), где совершенствование системы государственного контроля (надзора) в сфере экономической деятельности является одной из ключевых задач в достижении целей обеспечения экономической безопасности России.

В современных условиях правовое регулирование налогового контроля постепенно преобразуется, и, несмотря на очевидный императивный характер правовых норм, регулирующих налоговые отношения, можно отметить тенденцию к появлению в налоговом законодательстве новой формы налогового контроля – налогового мониторинга, регулирование которого, на наш взгляд, имеет более гибкие правовые рамки, в отличие от регулирования иных форм налогового контроля. Осмысливая этот аспект с философской точки зрения, можно отметить, что подобные изменения отражают политику государства, направленную на формирование в обществе налоговой дисциплины. Это становится особо востребованным в условиях развития цифровой экономики, что актуализирует перед государством новые задачи, включая правовое регулирование налогообложения в цифровой среде и, как следствие, осуществление налогового контроля в этой сфере.

2. Налоговый контроль в системе финансового контроля

Имея самостоятельную цель, содержание и способы осуществления, налоговый контроль представляет собой важный элемент публичной финансовой деятельности, обеспечивающий соблюдение законодательства о налогах и сборах.

В ч. 1 ст. 82 Налогового кодекса (далее – НК) РФ закреплено определение понятия «налоговый контроль», которое раскрывается через деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

В науке финансового права понятие налогового контроля представляется более широко: деятельность, включающая не только обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах, но и правильность исчисления, полноту и своевременность

внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – правильность исчисления, полноту и своевременность внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей (сборов, страховых взносов) [7, с. 317].

По мнению А.И. Худякова, в процессе осуществления налогового контроля проверке подвергается реализация такого направления финансовой деятельности государства, как сбор доходов, идущих на формирование денежных фондов, входящих в состав финансовой системы государства [8, с. 486]. К общегосударственному финансовому контролю относят налоговый контроль Е.Ю. Грачева и Э.Д. Соколова [9, с. 141]. Ю.А. Крохина пишет, что налоговый контроль служит формой реализации контрольной функции налогов [10, с. 183].

Ученые-финансоведы посвящают научные работы различным аспектам, связанным с налоговым контролем: акцентируют внимание на ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах [11]; рассматривают теоретические аспекты налогового контроля [12], указывают на особенности реализации риск-ориентированного подхода в налоговом контроле [13]. Всё более актуальной становится тема налогового контроля в цифровой экономике (в частности, в сфере безналичных платежей) [14].

Так, тема налогового контроля не нова для научного внимания. Однако в свете современных экономических и технологических тенденций актуализируются вопросы о пределах правового регулирования налоговых отношений, необходимости их установления для обеспечения прав человека как базовой политической ценности современного государства. Повышается и необходимость выстраивания эффективных правовых рамок, обеспечивающих баланс между интересами государства и налогоплательщиков. Видится, что именно такой баланс – основа легитимности всей системы налогового администрирования.

Поэтому всё более очевидной является проблема исследования налогового контроля через осмысление пределов его правового регулирования.

В налоговом контроле пределы правового регулирования можно обозначить через систему внешних и внутренних рамок, где внешние пределы обусловлены теми рамками, которые выстраивает государство в нормативных правовых актах, регулируя в

целом институт налогового контроля и упреждая компетентные органы власти менять условия и порядок его проведения. Внутренние же пределы представляют собой процедурные аспекты для отдельных направлений налогового контроля, а также закрепляют полномочия налоговых органов, осуществляющих налоговый контроль.

Представляется, что основным инструментом защиты законных интересов налогоплательщика выступают принципы налогового права, которые справедливо можно считать внешними пределами правового регулирования налоговых отношений.

Институт налогового контроля занимает в налоговом праве особое место и именно при закреплении правовых основ его проведения. Следовательно, при его осуществлении могут нарушаться права граждан или юридических лиц. Однако в налоговом законодательстве отсутствует легальное закрепление принципов налогового контроля. Тем не менее в науке эта тема не лишена внимания и активно развивается.

Так, Д.Е. Нелюбин выделяет три группы принципов построения системы налогового контроля: принципы налогообложения, принципы взаимодействия элементов налоговой системы и принципы управления [15, с. 9]. А.В. Брызгалин выделяет ряд принципов осуществления налогового контроля [16, с. 47–58] и, несмотря на отсутствие в законодательстве принципов налогового контроля, в науке существует обоснование наличия таких принципов. Так, принципы находят закрепление в различных нормативных правовых актах (помимо НК РФ), судебных актах [17].

В этой связи можно обозначить, что осуществление налогового контроля имеет свои рамки, которые в отдельных случаях зависят от внешних обстоятельств и государственной политики.

Обратим внимание на ст. 4 НК РФ, а именно пп. 1 п. 3, где закрепляется право Правительства РФ издавать нормативные правовые акты в период 2020, а также 2022–2028 гг., предусматривающие приостановление, отмену или перенос на более поздний срок мероприятий налогового контроля, а также приостановления течения сроков, предусмотренных НК РФ, включая сроки назначения (проведения) проверок.

Например, в 2025 г. действуют ограничения на проведение камеральных налоговых проверок, установленные рядом постановлений Правительства РФ¹.

риториях Курской области». Здесь и далее, если не указано иное, нормативные правовые и судебные акты приводятся по СПС «Гарант».

¹ См. постановления Правительства РФ от 20 октября 2022 г. № 1874 «О мерах поддержки мобилизованных лиц» и от 4 сентября 2024 г. № 1222 «О мерах поддержки лицам, осуществляющим деятельность на отдельных тер-

Следует сделать промежуточный вывод о том, что внешние пределы правового регулирования налогового контроля выражаются не только в НК РФ, устанавливающем основы его осуществления, но также в нормативных правовых актах органов власти, принимаемых ввиду экономической или политической необходимости, а также в судебных актах, раскрывающих сущность той или иной правовой нормы, регуливающей налоговые отношения и, в частности, налоговый контроль.

Далее, соглашаясь с позицией, что «налоговый контроль является прежде всего деятельностью, осуществляемой в рамках налоговых процедурных отношений» [7, с. 318], внутренние правовые пределы в налоговом контроле возможно рассматривать через осмысление процедурных особенностей его проведения. Помимо этого, осмысление налогового контроля в контексте внутренних правовых пределов возможно через исследование пределов полномочий налоговых органов, осуществляющих налоговый контроль.

Размышляя о процедурных особенностях налогового контроля, необходимо подчеркнуть, что он реализуется преимущественно посредством проведения налоговых проверок (камеральных и выездных), а также посредством инновационного подхода – налогового мониторинга. Каждому виду проверок свойственны свои правовые рамки, которые выражаются в методах проведения, сроках, условиях и др.

Порядок проведения камеральной налоговой проверки закреплен в ст. 88 НК РФ, ее можно считать более упрощенным видом налогового контроля, поскольку она инициируется автоматически с момента представления налогоплательщиком налоговой декларации или расчета в налоговый орган, а также из-за отсутствия необходимости в решении руководителя налогового органа на проведение подобного контроля. Упрощена и процедура оформления результатов камеральной проверки.

Внутренние пределы проведения камеральных проверок включают в себя конкретные периоды, формы отчетности и иные документы, связанные с проводимой проверкой и оформлением ее результата, а также вид ответственности.

Исследователями отмечается, что при проведении налоговых проверок любой разновидности устанавливаются следующие основные гарантии процедурного характера. Среди таких гарантий выделяют период охвата деятельности налогоплательщика – три календарных года; осуществление проверки в

случае и в порядке, предусмотренных законодательством о налогах и сборах; осуществление проверки только налоговыми органами; исследование в ходе проверки только тех документов и обстоятельств, которые имеют отношение к исчислению и уплате налогов и сборов; соблюдение налоговыми органами налоговой тайны относительно полученной в ходе проверки информации; право налогоплательщика на ознакомление с результатами проверки и предоставление мотивированных возражений [7, с. 320–321].

Видится, что выделенные гарантии схожи с принципами осуществления налогового контроля. Однако они более уже и имеют отношение к налоговым проверкам. Их анализ позволяет прийти к закономерному выводу о том, что данные гарантии являются внутренними пределами правового регулирования налогового контроля, проводимого в форме налоговых проверок. Однако важно обратить внимание на такой аспект, как ограничения на проведение налоговых проверок.

3. Пределы и ограничения в налоговом контроле: сравнительно-правовой аспект

Как было указано, в 2022 и в 2024 гг. постановлениями Правительства РФ были введены некоторые ограничения на проведение камеральных налоговых проверок. Эти ограничения продолжают действовать и в настоящее время.

Так, Правительством РФ в 2022 г. было приостановлено проведение мероприятий налогового контроля, предусмотренных НК РФ (за исключением отдельных мероприятий налогового контроля, проводимых в рамках налоговых проверок в отношении некоторых налоговых деклараций по НДС, акцизам, НДС/Л с суммами налогов «к возмещению», «к возврату»), в отношении мобилизованных лиц и продлены для них сроки предоставления налоговых деклараций. Сроки действия ограничений – весь период службы и до 28 числа третьего месяца, следующего за месяцем окончания частичной мобилизации.

В 2024 г. Правительством РФ были предусмотрены меры поддержки организаций и осуществляющим предпринимательскую деятельность физическим лицам, местом осуществления предпринимательской деятельности которых является приграничная территория Курской области или ее территория, на которой введен режим контртеррористической операции и принято решение о временном отселении жителей этой территории.

В число мер поддержки входит продление сроков уплаты налогов и приостановление выездных

налоговых проверок. Так, приостановлено на 24 месяца течение сроков проведения камеральных налоговых проверок, предусмотренных ст. 88 НК РФ, за исключением отдельных камеральных налоговых проверок².

Проводя ретроспективный анализ и обращаясь к 2020 г., когда государством предпринимались меры по предупреждению распространения коронавирусной инфекции (COVID-19), следует отметить, что Постановлением Правительства РФ от 2 апреля 2020 г. № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» было принято решение приостановить до 30 июня 2020 г. включительно вынесение решений о проведении выездных (повторных выездных) налоговых проверок, проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами; проведение назначенных выездных (повторных выездных) налоговых проверок, проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицам, а также течение определенных сроков, предусмотренных НК РФ.

Позднее на налоговые проверки не стали распространяться моратории на проведение проверок, установленные постановлениями Правительства РФ от 10 марта 2022 г. № 336, от 1 октября 2022 г. № 1743, от 16 марта 2023 г. № 402, в отношении проведения плановых контрольных (надзорных) мероприятий, плановых проверок, порядок организации и осуществления которых регулируется федеральными законами от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ³ и от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ⁴.

Как было отмечено в Письме Департамента налоговой политики Минфина России от 15 июня 2022 г. № 03-02-07/56732, «налоговый контроль в силу статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации является предметом правового регулирования законодательства о налогах и сборах. Основания и порядок проведения выездных налоговых проверок как одной из форм налогового контроля регламентируются Налоговым кодексом Российской Федерации. Следовательно, моратория на проведение выездных налоговых проверок в 2022 году не вводилось, проведение выездной налоговой проверки в

2022 году соответствует действующему законодательству».

Анализируя данный пример, можно сделать вывод, что ограничения на осуществление налогового контроля и пределы правового регулирования налогового контроля являются двумя различными понятиями в праве. Ограничения на осуществление налогового контроля подразумевают временные или процедурные ограничения, которые могут быть установлены в связи с конкретными обстоятельствами (например, частичная мобилизация или контртеррористическая операция на той или иной территории).

В отличие от этого, пределы правового регулирования налогового контроля определяют собой рамки, в которых осуществляется налоговый контроль и которые устанавливаются законодательством. То, что налоговый контроль не подпадает под действие некоторых законов, регулирующих в целом государственный контроль (надзор) и муниципальный контроль в Российской Федерации (федеральные законы от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ и от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ), означает, что налоговый контроль имеет свои собственные правила и процедуры. Правовое регулирование налогового контроля имеет свои специфические особенности, которые отличают его от других видов государственного контроля. Так же тот факт, что налоговый контроль не подпадает под общие правила мораториев относительно государственного контроля, установленных Правительством РФ, показывает, что налоговые проверки могут проводиться даже в тех случаях, когда другие виды проверок приостановлены. Более того, налоговый контроль имеет свои процедуры и сроки, которые не подпадают под регулирование других законов.

Такая правовая автономия сделала его не просто инструментом выявления правонарушений в налоговой сфере, а постоянным экономическим регулятором: пока другие виды проверок приостанавливаются, налоговые проверки продолжают осуществляться, обеспечивая тем самым предсказуемый поток денежных средств в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

² Камеральная налоговая проверка // Энциклопедия решений. URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/58076672> (дата обращения: 27.08.2025).

³ Федеральный закон от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации».

⁴ Федеральный закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

Обобщая изложенное, можно выделить признаки пределов правового регулирования налогового контроля и признаки ограничений на проведение налогового контроля. К первым относятся постоянство, непрерывность действия, автономия от общих правил государственного контроля, определенность процедур и сроков проведения. Ко вторым можно отнести временный характер, ситуативность, исключительность, отсутствие влияния на основу правового регулирования налогового контроля.

4. Налоговый мониторинг и пределы его проведения

Современные вызовы экономике России в новых условиях санкционного давления обуславливают эволюцию налогового контроля в гибридную систему «контроль и мониторинг», способную предупреждать риски, а не только фиксировать нарушения в налоговой сфере.

Если на первом этапе формирования налогового контроля основной задачей налоговых органов было обеспечить собираемость налогов и пресечь негативную тенденцию массового уклонения от уплаты налогов [18, с. 3], то в настоящее время круг задач расширяется: существенное значение приобретает вопрос совершенствования налоговой дисциплины в государстве и обеспечения конкурентоспособности налоговой системы России в отношении других государств, что в свою очередь способно содействовать привлечению иностранных инвестиций и поддерживать налоговую нагрузку на уровне, сопоставимом с лучшими юрисдикциями в мире.

К.А. Пономарева справедливо указывает на необходимость трансформации сущностных подходов к нормативно-правовому регулированию налоговых отношений и нейтрализации угроз, вызванных международной налоговой конкуренцией [19, с. 607].

Еще в 2009 г. представителем экономической науки А.С. Кизимовым в диссертационном исследовании был предложен термин «налоговый мониторинг» как специализированная система постоянного наблюдения, оценки и прогноза изменения состояния налоговой системы государства [18, с. 4]. Однако тогда это оставалось лишь научным понятием.

В ноябре 2014 г.⁵ то же словосочетание было закреплено в законе, но приобрело иное содержа-

ние: с 1 января 2016 г. налоговый мониторинг стал практикой оперативного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов с учетом высокой степени открытости между ними. Следует подчеркнуть, что такая открытость обеспечивается регламентом информационного взаимодействия⁶, и при неисполнении организацией данного регламента налоговый мониторинг прекращается досрочно (ст. 105.28 НК РФ).

Налоговый мониторинг – одна из форм налогового контроля, его «новая реальность, отвечающая потребностям цифрового мира» [20, с. 50]. В научных трудах его называют «инновационным методом налогового администрирования» [21, с. 133]. М.Р. Дзгоева справедливо отметила: «Главная задача, решить которую было необходимо в процессе внедрения этой концепции, заключается в том, чтобы механизм налогового контроля в РФ встал на путь устойчивой цифровизации» [21, с. 581]. Схожая точка зрения высказывается и И.А. Цинделиани, Т.А. Гусевой и А.В. Изотовым: «Правоотношения в сфере осуществления налогового контроля находятся в стадии активного развития ввиду эволюционного совершенствования цифровых технологий» [23, с. 78].

Важной особенностью налогового мониторинга является добровольное предоставление налогоплательщиком налоговому органу доступа к документам (информации) бухгалтерского и налогового учета, раскрывая информацию и действующей системе внутреннего контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов. В свою очередь, налоговый орган проверяет правильность и своевременность отражения хозяйственных операций налогоплательщиком для целей налогообложения в режиме реального времени, предупреждая налогоплательщика о выявленных нарушениях и сообщая ему свою позицию по спорным вопросам налогообложения.

Если налоговый орган выявляет противоречия между представленными налогоплательщиком сведениями либо несоответствие сведений, представленных организацией, имеющимся у налоговых органов, то налоговый орган требует от налогоплательщика пояснение или внесение исправлений. Если пояснения не подходят, представлены неполным

⁵ Федеральный закон от 4 ноября 2014 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

⁶ Приказ ФНС России от 11 мая 2021 г. № ЕД-7-23/476@ «Об утверждении форм и форматов документов, исполь-

зуемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним» // Федеральная налоговая служба: офиц. сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/10924413/ (дата обращения: 18.11.2025).

образом или вообще отсутствуют, то налоговый орган составляет мотивированное мнение.

Налоговый мониторинг распространяется на ограниченный круг налогоплательщиков, закрепленный в ст. 105.26 НК РФ.

Сравнивая формы налогового контроля, в частности налоговый мониторинг и налоговые проверки, можно отметить, что, с одной стороны, они очевидно различимы между собой, но с другой – есть определенные сходства. Стоит предположить, что существенное значение имеет соотношение диспозитивного и императивного методов правового регулирования налогового контроля по отношению к налогоплательщикам.

Налоговый мониторинг освобождает организацию от камеральных выездных проверок (что следует из п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89, п. 4.1 ст. 89.1 НК РФ), но сохраняет за налоговым органом возможность проверки полноты и своевременности исчисления (уплаты) налогов и сборов.

Так, в отличие от традиционных проверок, налоговый мониторинг не сопровождается камеральными или выездными проверками в классическом понимании, что предоставляет организации-налогоплательщику некую стабильность. Однако такая стабильность не означает полного освобождения от ответственности. В.В. Громов справедливо указывает на то, что налоговый мониторинг в собственном регулировании имеет слабые места и пробелы, препятствующие формированию предсказуемой и стабильной налоговой среды деятельности организаций [24, с. 48].

Налоговое законодательство постепенно меняется в сторону усиления налогового контроля в налоговом мониторинге. С 1 января 2026 г. внесены изменения в НК РФ, согласно которым в ходе проведения налогового мониторинга представители налоговых органов могут осматривать помещения налогоплательщика, у которого проводится мониторинг. Согласно пояснительной записке к законопроекту № 1026190-8⁷, подобная мера предполагает применение при выявлении фактов совершения налогоплательщиком нарушения законодательства.

Это свидетельствует о переходе от диспозитивной модели взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, основанной на диалоге, добровольном раскрытии информации и доверии, к более

императивной, где контроль приобретает элементы принудительного вмешательства даже в рамках так называемого предупредительного механизма.

Такое смещение ставит перед правовой системой вопрос о пределах правового регулирования налогового контроля. Если налоговый мониторинг изначально задумывался как инструмент снижения административной нагрузки и повышения прозрачности хозяйственной деятельности для крупного бизнеса, то расширение полномочий налоговых органов до уровня осмотра помещений и изъятия документов рискует превратить налоговый мониторинг в скрытую форму выездной проверки, лишая его изначальной легитимности как инструмента доверительного взаимодействия.

В этой связи подчеркнем, что дальнейшее развитие налогового мониторинга требует не только его юридического совершенствования, но и переосмысления границ допустимого вмешательства государства в хозяйственную деятельность юридических лиц.

5. Заключение

Обобщая вышеизложенное, следует констатировать, что ограничения и пределы правового регулирования налогового контроля являются двумя разными понятиями, которые должны быть четко различаемы. Ограничения в налоговом контроле – это, скорее, временные и процедурные меры, вводимые в связи с особыми обстоятельствами. Они не приостанавливают налоговый контроль полностью, а лишь изменяют процедуры, чтобы сделать налоговый контроль более устойчивым к обстоятельствам и кризисным ситуациям. Ограничения не затрагивают весь налоговый контроль, а лишь его отдельные аспекты.

Пределы в налоговом контроле – это рамки, устанавливаемые налоговым законодательством (в первую очередь НК РФ). Можно сказать, что пределы правового регулирования – это устойчивые рамки, а ограничения (как дополнение пределов) – это более гибкие инструменты внутри установленных пределов, меняющие отдельные правила проведения налогового контроля, но не затрагивающие его полностью. В этой связи различимы признаки пределов правового регулирования налогового контроля и признаки ограничений на проведение налогового контроля. К первым относятся постоянство, непрерывность действия, автономия от общих пра-

⁷ URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1026190-8> (дата обращения: 18.11.2025).

вил государственного контроля, определенность процедур и сроков проведения. Ко вторым – временный характер, ситуативность, исключительность, отсутствие влияния на основу правового регулирования налогового контроля.

Исследование показывает, что ограничения действуют внутри пределов, не изменяя их: например, сроки приостанавливаются, но процедуры и полномочия контрольных органов остаются ровно теми, что прописаны в НК РФ.

В такой форме налогового контроля, как налоговый мониторинг, расширение полномочий налого-

вых органов не может быть оправдано исключительно целями повышения эффективности собирания налогов и сборов, если оно происходит вне строгих правовых рамок и без обеспечения баланса с правами налогоплательщиков. Думается, что именно пределы правового регулирования, закрепленные в законодательстве, должны определять, где заканчивается легитимный контроль и начинается неоправданное вмешательство, чтобы не подорвать доверительную основу налогового мониторинга.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Финансовое право : учеб. / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма : ИНФРА-М, 2017. – 800 с.
2. Ялбулганов А. А. Финансовый контроль как правовой институт: основные этапы развития / А. А. Ялбулганов // Известия высших учебных заведений. Правоведение. – 2000. – № 3 (230). – С. 84–91.
3. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля : моногр. / Е. Ю. Грачева. – М. : Юриспруденция, 2000. – 192 с.
4. Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С. О. Шохин. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 350 с.
5. Кикавец В. В. Финансовый контроль как фактор эффективного управления публичными закупками / В. В. Кикавец, Ю. К. Цареградская // Правоприменение. – 2023. – Т. 7, № 2. – С. 85–95. – DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(2).85-95.
6. Финансовое право Российской Федерации : учеб. / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юрист, 2004. – 576 с.
7. Финансовое право (право публичных финансов): доктрина, законодательство, судебная практика, сравнительно-правовой анализ : учеб. / под науч. ред. Д. В. Винницкого. – М. : Юстицинформ, 2023. – Т. I. – 676 с.
8. Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учеб. / А. И. Худяков. – Алматы : НОРМА-К, 2003. – 512 с.
9. Грачева Е. Ю. Финансовое право : учеб. пособие / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Юриспруденция, 2000. – 303 с.
10. Крохина Ю. А. Налоговое право : учеб. для сред. проф. образования / Ю. А. Крохина. – 10-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2025. – 503 с.
11. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / под ред. проф. И. И. Кучерова. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2001. – 254 с.
12. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – 159 с.
13. Овчарова Е. В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования / Е. В. Овчарова // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2019. – № 1. – С. 89–111. – DOI: 10.17323/2072-8166.2019.1.89.111.
14. Батарин А. А. Тотальная фискализация безналичных платежей: новые возможности для налогового контроля / А. А. Батарин, К. А. Пономарева // Налоговая политика и практика. – 2024. – № 12 (264). – С. 44–48.
15. Нелюбин Д. Е. Система налогового контроля в РФ: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. Е. Нелюбин. – М., 2003. – 22 с.
16. Брызгалин А. В. Понятие и правовые принципы налогового контроля / А. В. Брызгалин // Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа. – 2007. – № 1. – С. 39–59.

17. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях Теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса РФ (с учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ) / под общ. ред. А. В. Брызгалина. – М. : Налоги и финансовое право, 2007. – 264 с. – (Журн. «Налоги и финансовое право» № 2/2007).

18. Кизимов А. С. Формирование и развитие налогового мониторинга в России : дис. ... канд. экон. наук / А.С. Кизимов. – Мичуринск, 2009. – 208 с.

19. Пономарева К. А. Правовые проблемы налогообложения цифровых бизнес-моделей / К. А. Пономарева // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2022. – Вып. 58. – С. 605–620.

20. Коваленко Н. С. Налоговый мониторинг как инструмент налоговой цифровизации / Н. С. Коваленко, Е. М. Леонов // Закон. – 2021. – № 4. – С. 50–59. – DOI: 10.37239/0869-4400-2021-16-4-50-59.

21. Агамагомедова С. А. Налоговый мониторинг: особенности правового регулирования / С. А. Агамагомедова // Актуальные проблемы и перспективы развития финансового права : Пискотинские чтения – 2023 : сб. науч. тр. по материалам Междунар. науч.-практ. конф. – М. : Ин-т государства и права РАН, 2024. – С. 132–138.

22. Дзгоева М. Р. Перспективы налогового мониторинга в Российской Федерации / М. Р. Дзгоева // Вестник Академии знаний. – 2025. – № 3 (68). – С. 580–583.

23. Цинделиани И. А. Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации / И. А. Цинделиани, Т. А. Гусева, А. В. Изотов // Правоприменение. – 2022. – Т. 6, № 1. – С. 77–87. – DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(1).77-87.

24. Громов В. В. Налоговый мониторинг в контексте правоприменительной практики / В. В. Громов // Закон. – 2024. – № 11. – С. 48–60. – DOI: 10.37239/0869-4400-2024-21-11-48-60.

REFERENCES

1. Khimcheva N.I., Pokachalova E.V. (eds.). *Financial law*, Textbook, 6th ed. Moscow, Norma Publ., INFRA-M Publ., 2017. 800 p. (In Russ.).

2. Yalbulganov A.A. Financial control as an institution of Russian law: basic stages of development. *Izvestiya vysshih uchebnykh zavedenii. Pravovedenie = Proceedings of Higher Educational Institutions. Pravovedenie*, 2000, no. 3 (230), pp. 84–91. (In Russ.).

3. Gracheva E.Yu. *Problems of legal regulation of state financial control*, Monograph. Moscow, Yurisprudentsiya Publ., 2000. 192 p. (In Russ.).

4. Shokhin S.O. *Problems and prospects for the development of financial control in the Russian Federation*. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1999. 350 p. (In Russ.).

5. Kikavets V.V., Tsaregradskaya Yu.K. Financial control as a factor of effective public procurement management. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2023, vol. 7, no. 2, pp. 85–95. DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(2).85-95.

6. Karasev M.V. (ed.). *Financial law of the Russian Federation*, Textbook. Moscow, Yurist Publ., 2004. 576 p. (In Russ.).

7. Vinnitsky D. V. (ed.). *Financial law (law of public finances): doctrine, legislation, judicial practice, comparative legal analysis*, Textbook. Moscow, Yustitsinform Publ., 2023. Vol. I. 676 p. (In Russ.).

8. Khudyakov A.I. *Tax law of the Republic of Kazakhstan. General part*, Textbook. Almaty, NORMA-K Publ., 2003. 512 p. (In Russ.).

9. Gracheva E.Yu., Sokolova E.D. *Financial law*, Taching aid, 2nd ed. Moscow, Yurisprudenstiya Publ., 2000. 303 p. (In Russ.).

10. Krokhnina Yu.A. *Tax law*, Textbook for secondary vocational education, 10th ed. Moscow, Yurait Publ., 2025. 503 p. (In Russ.).

11. Kuchеров I.I. (ed.). *Tax control and liability for violation of legislation on taxes and fees*. Moscow, Tsentr YurInfoR Publ., 2001. 254 p. (In Russ.).

12. Nogina O.A. *Tax control: theoretical issues*. St. Petersburg, Piter Publ, 2002. 159 p. (In Russ.).

13. Ovcharova E.V. Tax Compliance in Russia: Balance between Administrative Enforcement and Stimulating Measures. *Pravo. Zhurnal Vysshei shkoly ekonomiki = Law. Journal of the Higher School of Economics*, 2019, no. 1, pp. 89–111. DOI: 10.17323/2072-8166.2019.1.89.111. (In Russ.).
14. Batarin A.A., Ponomareva K.A. Total fiscalization of non-cash payments: new opportunities for tax control. *Nalogovaya politika i praktika*, 2024, no. 12 (264), pp. 44–48. (In Russ.).
15. Nelyubin D.E. *Tax control system in the Russian Federation: theory and practice of legal regulation, current issues and directions for reform*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2003. 22 p. (In Russ.).
16. Bryzgalin A.V. Concept and legal principles of tax control. *Vestnik Federal'nogo arbitrazhnogo suda Ural'skogo okruga*, 2007, no. 1, pp. 39–59. (In Russ.).
17. Bryzgalin A.V. (ed.). *Tax control and proceedings in cases of tax offenses Theory and practice of applying Chapter 14 of the Tax Code of the Russian Federation (taking into account Federal Law of 27.07.2006 No. 137-FZ)*, Taxes and financial law journal No. 2/2007. Moscow, Nalogi i finansovoe pravo Publ., 2007. 264 p. (In Russ.).
18. Kizimov A.S. *Formation and development of tax monitoring in Russia*, Cand. Diss. Michurinsk, 2009. 208 p. (In Russ.).
19. Ponomareva K.A. Legal Issues of Taxation of Digital Business Models. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki = Perm University Herald. Juridical Sciences*, 2022, iss. 58, pp. 605–620. (In Russ.).
20. Kovalenko N.S., Leonov E.M. Tax monitoring as a way of tax digitalisation. *Zakon*, 2021, no. 4, pp. 50–59. DOI: 10.37239/0869-4400-2021-16-4-50-59. (In Russ.).
21. Agamagomedova S.A. Tax monitoring: features of legal regulation, in: *Aktual'nye problemy i perspektivy razvitiya finansovogo prava*, Piskotin Readings – 2023, Collection of scientific papers based on the materials of the International scientific and practical conference, Moscow, Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences Publ., 2024, pp. 132–138. (In Russ.).
22. Dzagoeva M.R. Prospects of tax monitoring in the Russian Federation. *Vestnik Akademii znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*, 2025, no. 3 (68), pp. 580–583. (In Russ.).
23. Tsindeliani I.A., Guseva T.A., Izotov A.V. The improvement of tax control in the conditions of digitalization. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2022, vol. 6, no. 1, pp. 77–87. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(1).77-87.
24. Gromov V.V. Tax monitoring in the context of law enforcement practice. *Zakon*, 2024, no. 11, pp. 48–60. DOI: 10.37239/0869-4400-2024-21-11-48-60. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Савина Анна Владимировна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры конституционного и международного права Института права и национальной безопасности
Тамбовский государственный университет им. Г.П. Державина
392008, Россия, г. Тамбов, ул. Советская, 181б
E-mail: anna.savina56@mail.ru
ORCID: 0000-0002-2107-8769
SPIN-код РИНЦ: 2707-8759

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Савина А.В. Налоговый контроль в финансовой деятельности государства: пределы и ограничения / А.В. Савина // *Правоприменение*. – 2026. – Т. 10, № 2. – С. 46–55. – DOI: 10.52468/2542-1514.2026.10(2).46-55.

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Anna V. Savina – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of Constitutional and International Law, Institute of Law and National Security
Derzhavin Tambov State University
181b, Sovetskaya ul., Tambov, 392008, Russia
E-mail: anna.savina56@mail.ru
ORCID: 0000-0002-2107-8769
RSCI SPIN-code: 2707-8759

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Savina A.V. Tax control in the financial activities of the state: limits and limitations. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2026, vol. 10, no. 2, pp. 46–55. DOI: 10.52468/2542-1514.2026.10(2).46-55. (In Russ.).