

Юридические исследования

Правильная ссылка на статью:

Андреанова Н.Г. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков: проблемы правового регулирования // Юридические исследования. 2025. № 6. DOI: 10.25136/2409-7136.2025.6.74824 EDN: QWYTYN URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=74824

Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков: проблемы правового регулирования

Андреанова Наталья Геннадьевна

кандидат юридических наук

научный сотрудник сектора административного права и административного процесса, Институт государства и права Российской академии наук

119019, Россия, г. Москва, ул. Знаменка, 10

✉ natalia.g.andrianova@gmail.com



[Статья из рубрики "Финансовое и налоговое право"](#)

DOI:

10.25136/2409-7136.2025.6.74824

EDN:

QWYTYN

Дата направления статьи в редакцию:

12-06-2025

Дата публикации:

24-06-2025

Аннотация: В статье исследуется предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как новая форма налогового контроля. Было выявлено, что в последнее время характер осуществления деятельности в рамках предпроверочного анализа со стороны налоговых органов стал существенно изменяться, что привело к превращению этой деятельности из собственно аналитической в контрольную. Автором анализируются основные принципы и порядок осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков, выявляются проблемы правового регулирования и порядка осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков. Указывается, что в настоящее время порядок и принципы осуществления предпроверочного анализа регламентируются внутриведомственными актами

Федеральной налоговой службы России, которые имеют гриф "для служебного пользования", что исключает возможность ознакомления налогоплательщиков с этими внутриведомственными документами. При этом, такой порядок правового регулирования данной формы налогового контроля содержит в себе риски нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков. При проведении настоящего исследования были использованы общенаучные методы (диалектический метод научного познания, системный метод, методы анализа, синтеза, обобщения, индукции, дедукции, наблюдения, объяснения, толкования и классификации, описания понятий и терминов) и специальные юридические методы (в частности, формально-юридический метод). На основе проведенного анализа теоретических подходов, позиций ученых и практикующих специалистов в отношении правовой природы предпроверочного анализа, порядка осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков автором сделан вывод о том, что предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков является новой формой налогового контроля, так как представляет собой комплекс мероприятий, осуществляемых налоговыми органами в рамках налогового контроля и имеющих правовые последствия для налогоплательщика. В связи с этим, предложено включить в главу 14 «Налоговый контроль» Налогового кодекса Российской Федерации ряд правовых норм, регламентирующих порядок осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков. Для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков предложено детализировать права и обязанности налоговых органов и налогоплательщиков в рамках данной формы налогового контроля.

Ключевые слова:

налоговый контроль, предпроверочный анализ, формы контроля, мероприятия контроля, налоговые органы, налогоплательщик, налоговая недоимка, сочетание интересов, публичный интерес, частный интерес

В настоящее время наблюдается рост интереса к исследованию предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков со стороны ученых и практических специалистов, так как в условиях отсутствия нормативного закрепления данной формы налогового контроля существуют риски нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков. Отдельные аспекты предпроверочного анализа были исследованы в научных работах О.А. Ногиной, А.В. Красюкова, А. Гина.

При проведении настоящего исследования были использованы общенаучные методы (диалектический метод научного познания, системный метод, методы анализа, синтеза, обобщения, индукции, дедукции, наблюдения, объяснения, толкования и классификации, описания понятий и терминов) и специальные юридические методы (в частности, формально-юридический).

Риск-ориентированный подход к проведению выездных налоговых проверок применяется налоговыми органами уже довольно давно. Еще в 2007 году была утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок [Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»// Документы и комментарии, № 12, 13.06.2007], в рамках которой были выделены критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. К числу таких критериев были отнесены: низкий уровень налоговой нагрузки по сравнению со средним уровнем налоговой нагрузки по соответствующему виду экономической деятельности; отражение налогоплательщиком убытков в

бухгалтерской или налоговой отчетности на протяжении нескольких налоговых периодов; отражение значительных сумм налоговых вычетов и др. В ходе проверки финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика налоговые органы анализируют суммы исчисленных и уплаченных налогоплательщиком налоговых платежей и их динамику, выявляют несостыковки, несоответствия, значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды, осуществляют анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы. В.А. Красницкий в 2008 году отмечал, что предпроверочный анализ как форма предварительного налогового контроля включал в себя изучение налоговых деклараций и лицевых счетов налогоплательщика за отчетный период и сравнение показателей с теми, которые были заявлены налогоплательщиком в предыдущие периоды; сопоставление внутренней и внешней информации; анализ финансового состояния налогоплательщика [\[1, с. 68-69\]](#). Р.И. Шумяцкий так же в 2008 году указывал, что предпроверочный анализ является завершающим этапом подготовки выездных налоговых проверок соблюдения законодательства о налогах и сборах и проводится по организации, включенной в план проведения ВМП юридических лиц, в ходе которого изучаются материалы финансово-хозяйственной деятельности организации, материалы предыдущих налоговых проверок и иная информация, полученная из внутренних и внешних источников [\[2, с. 64\]](#). Тем не менее, в последнее время характер такой предпроверочной деятельности налоговых органов стал существенно изменяться, превращаясь из собственно аналитической в контрольную. Это связано с тем, что с течением времени предпроверочный анализ стал включать в себя не только анализ информации о налогоплательщике, имеющейся у налогового органа, в том числе с использованием данных, содержащихся в автоматизированных информационных системах, используемых налоговыми органами (например, АИС «Налог-3»), но и дополнительные мероприятия, связанные с истребованием документов вне рамок налоговых проверок в соответствии со статьей 93.1 НК РФ [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ//Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824], осмотром территорий, помещений налогоплательщика в соответствии со ст. 92 НК РФ; допросом свидетелей в соответствии со ст. 90 НК РФ. Все эти действия, как правило, завершаются предложением со стороны налогового органа подать уточненную налоговую декларацию и уплатить дополнительную сумму налога. Однако в некоторых случаях, такая практика приводит к нарушению прав налогоплательщиков. Например, в постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 28.12.2022 № Ф06-27082/2022 по делу № А57-2308/2022 [Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.12.2022 № Ф06-27082/2022 по делу № А57-2308/2022// Документ опубликован не был] описывается ситуация, при которой после рабочей встречи, проведенной Межрайонной ИФНС России с налогоплательщиком, в рамках которой налоговым органом была представлена информация, что в ходе предпроверочного анализа организации ООО «МолАгроТорг» за 2018 - 2020 годы установлены признаки нарушения положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации по сделкам с контрагентом ООО «Монополия-С», ООО «МолАгроТорг» представило в налоговый орган уточненные декларации по НДС за отдельные периоды 2018 года по контрагенту ООО «Монополия-С» с уменьшением налоговых вычетов. В результате сданных деклараций к доплате НДС за 2018 год составил 2 136 584 рубля 75 копеек, которые были уплачены налогоплательщиком. Как пояснил истец, представляя уточненные налоговые декларации за 2018 год с исключением налоговых вычетов по НДС, он исходил из того, что налоговой инспекцией в ходе проведения предпроверочного анализа ООО «МолАгроТорг» относительно контрагента ООО «Монополия-С» установлены факты, указывающие на нарушение

подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: транспортные услуги контрагентом фактически не выполнялись, обязательство по договору выполнено не лицом, указанным в первичных документах, а автотранспортом учредителя ООО «Монополия-С», в связи с чем, налоговые вычеты, указанные в книге покупок, заявлены ООО «МолАгроТорг» для снижения налогового бремени. Тем не менее, исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства с учетом пояснений налогового органа о том, что решение, оформленное в виде протокола проведения рабочей встречи, носит рекомендательный характер, а истцом не были доказаны обстоятельства, свидетельствующие о принятии налоговым органом решений (требований) о доначислении налогов, то судом было установлено, что истец не воспользовался правом на получение вычета по НДС в размере 2 136 584 рубля 75 копеек, самостоятельно представив уточненную декларацию по НДС. Статистические данные также свидетельствуют об успешности реализуемой налоговыми органами аналитической работы по оперативному выявлению рисков и информированию о них налогоплательщиков с целью добровольного уточнения налоговых обязательств. Как указано на аналитическом портале ФНС России, доля добровольной уплаты налогов в общем объеме поступлений неуклонно растет с 2017 года [\[3\]](#). Следует согласиться с мнением О.В. Старовой, которая отмечает, что процесс цифровизации налоговых отношений несет в себе положительные стороны – такие, как оптимизация деятельности налоговых органов, экономия времени и упрощение процедур подачи и получения необходимой информации, а значит, и снижение административной нагрузки [\[4, с. 217\]](#). Тем не менее, представляется, что процессы цифровизации не должны приводить к нарушению прав налогоплательщиков.

На законодательном уровне и в подзаконных нормативных правовых актах порядок осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков никак не регламентирован. Порядок и принципы осуществления предпроверочного анализа регламентируется внутриведомственными актами Федеральной налоговой службы России, которые имеют гриф «ДСП» - для служебного пользования. Как отмечает Счетная палата Российской Федерации в своем отчете [\[5\]](#), с 2018 года при планировании и подготовке выездных налоговых проверок налоговые органы стали руководствоваться вместо ранее действовавшего приказа Федеральной налоговой службы России от 5 октября 2009 г. № ММ-8-2/41дсп@ «Об утверждении Регламента планирования и подготовки выездных налоговых проверок», который был отменен письмом от 13 февраля 2018 г. № ММВ-8-2/3дсп@, письмом Федеральной налоговой службы России от 12 февраля 2018 г. № ЕД-5-2/307дсп@ «О направлении Рекомендаций по планированию и подготовке выездных налоговых проверок», в котором была детально описана процедура отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. Статус документа, которым регламентируется процедура, так же изменился – с приказа, имевшего обязательный характер, на письмо, имеющее рекомендательный характер. В 2022 году ввиду направления письма ФНС России от 25 января 2022 г. № СД-5-2/54ДСП@ было установлено, что комплексные налоговые проверки (по всем налогам, сборам, страховым взносам) следует назначать в исключительных случаях при наличии достаточных оснований (рисков). В отношении налогового контроля за уплатой налога на добавленную стоимость письмом Федеральной налоговой службы России от 6 апреля 2022 г. № СД-5-2/402дсп@ «Об эффективности планирования ВВП и приоритизации работы с выгодоприобретателями в 2022 году», основной акцент был сделан на противодействие фактов уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость. Таким образом, в контрольной деятельности налоговых органов был сделан акцент на строгий отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, отказ от

малоэффективных выездных налоговых проверок, побуждение налогоплательщиков добровольно скорректировать показатели своей финансово-хозяйственной деятельности и доплатить суммы неуплаченных налогов без проведения выездной налоговой проверки. Тем не менее, ознакомиться с этими внутриведомственными документами налогоплательщики не могут, что может существенно затруднить защиту их прав и законных интересов.

Для того, чтобы сделать обоснованный вывод о правовой природе рассматриваемого явления, считаем необходимым проанализировать порядок осуществления предпроверочного анализа в налоговом контроле и сравнить его с урегулированной административной процедурой по назначению проверки в рамках проводимых налоговыми органами действий по выявлению нарушений валютного законодательства. Порядок проведения указанной административной процедуры в рамках проверки соблюдения подконтрольными субъектами валютного законодательства регламентирован приказом ФНС России от 26.08.2019 № ММВ-7-17/418@ [Приказ ФНС России от 26.08.2019 № ММВ-7-17/418@ «Об утверждении Административного регламента осуществления Федеральной налоговой службой контроля и надзора за соблюдением резидентами (за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, предусмотренных Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)") и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля (за исключением контроля за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации), соответствием проводимых валютных операций, не связанных с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации, условиям лицензий и разрешений, а также за соблюдением резидентами, не являющимися уполномоченными банками, обязанности уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии, изменении реквизитов) счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, и представлять отчеты о движении средств по таким счетам (вкладам)»// Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 06.12.2019]. В соответствии с вышеназванным регламентом в рамках административной процедуры по назначению проверки предусматривается административное действие по осуществлению предпроверочного анализа субъекта проверки, в рамках которого происходит изучение и анализ всех имеющихся в распоряжении налогового органа документов и информации о деятельности субъекта проверки, связанных с осуществлением валютных операций, открытием и ведением счетов в банках за пределами территории Российской Федерации, представлением учетных и отчетных документов по валютным операциям и иных документов или информации. По результатам такого административного действия происходит подготовка докладной записки на имя руководителя или заместителя руководителя налогового органа о проведении проверки с проектом поручения или докладной записки о нецелесообразности проведения проверки. Критерием принятия решения о проведении проверки является подтверждение по результатам предпроверочного анализа наличия признаков нарушения валютного законодательства. Таким образом, административное действие по осуществлению предпроверочного анализа в рамках осуществления налоговыми органами валютного контроля предусматривает исключительно аналитическую деятельность налоговых органов по изучению только той информации, которой располагает налоговый орган, и не предусматривает непосредственного обращения к

проверяемому лицу для получения дополнительной информации.

Порядок и сроки проведения предпроверочного анализа в налоговом контроле регламентированы внутриведомственными документами налоговых органов, имеющими гриф «для служебного пользования», доступ к которым ограничен. Однако практика проведения предпроверочного анализа в отношении налогоплательщиков показывает, что налоговые органы не ограничиваются исключительно аналитической деятельностью по исследованию находящейся у налогового органа информации и данных о налогоплательщике, но и могут истребовать документы вне рамок налоговых проверок в соответствии со статьей 93.1 НК РФ, осматривать территории, помещения налогоплательщика в соответствии со статьей 92 НК РФ; допрашивать свидетелей в соответствии со статьей 90 НК РФ. Некоторые исследователи [\[6, с. 346-349\]](#) выделяют четыре нижеследующих этапа в рамках проведения предпроверочного анализа в налоговом контроле.

Первый этап - первичный анализ информации, осуществляемый с помощью автоматизированных электронных систем, используемых в деятельности налоговых органов. На данном этапе с помощью информационной системы «ВНП-Отбор» происходит анализ данных налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщиков по ряду критериев, сравнение с другими налогоплательщиками, аналогичными по виду деятельности. По итогам оценки вероятности совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений происходит формирование перечня налогоплательщиков для выездной налоговой проверки. С помощью ресурса АИС «Налог - 3» уполномоченные должностные лица налоговых органов анализируют сведения о конкретном налогоплательщике. В круг исследуемых показателей входят: характер движения денежных средств по счетам; наличие имущества; состав руководителей и учредителей; круг взаимозависимых лиц и иные. В рамках данного этапа также используется программный комплекс визуального анализа информации, который позволяет наглядно отследить данные об участии учредителей проверяемой организации в иных организациях, о наличии взаимозависимости учредителей и участников проверяемой организации с учредителями и участниками иных организаций.

Второй этап - получение и анализ дополнительной информации о налогоплательщике. В рамках данного этапа происходит получение информации о деятельности налогоплательщика из иных источников, например, от иных контролирующих органов (Росреестра, Центрального банка Российской Федерации, Федеральной таможенной службы и др.) или от правоохранительных органов (Министерства внутренних дел, прокуратуры и др.). На данном этапе также происходит более детальная оценка отдельных показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (динамика показателей, отраженных в бухгалтерской и налоговой отчетности, сопоставляются налоговые базы по прямым и косвенным налогам).

Третий этап – проведение углубленного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. В рамках данного этапа уполномоченными сотрудниками налоговых органов происходит выявление операций, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, с помощью поиска связей налогоплательщика, в отношении которого проводится предпроверочный анализ, с проблемными контрагентами, выявления признаков искусственного дробления бизнеса и др. Для этого налоговыми органами используется программно-информационный комплекс «Однодневка», картотека арбитражных дел, данные из системы СПАРК.

Четвертый этап – подготовка предложений по применению мероприятий налогового

контроля. Как отмечают сами представители налоговых органов [\[7\]](#), по результатам проведения предпроверочного анализа в рамках налогового контроля, формируется заключение о выявленных нарушениях налогового законодательства или заключение об отсутствии нарушений налогового законодательства. Если формируется заключение о выявленных нарушениях налогового законодательства, то в таком документе уполномоченное лицо налогового органа отражает финансово-хозяйственные показатели деятельности организации, характер взаимоотношений с контрагентами, указывает суть нарушения, подкрепленное доказательствами, собранными в ходе мероприятий налогового контроля, согласно которым проведение выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика признается целесообразным. Помимо этого, в заключении о выявленных нарушениях налогового законодательства отражаются прогнозируемые показатели в отношении выездной налоговой проверки, предлагаемой к проведению по результатам предпроверочного анализа: предполагаемая сумма доначисленных налогов; количество необходимых кадровых ресурсов; необходимые мероприятия налогового контроля; информация о контрагентах, в отношении которых рекомендуется провести анализ в ходе выездной налоговой проверки. Оба вида заключений (заключение о выявленных нарушениях налогового законодательства или заключение об отсутствии нарушений налогового законодательства) имеют внутренний характер, используются только сотрудниками налоговых органов и не доводятся до сведения налогоплательщика.

Правовая природа такого явления, как предпроверочный анализ деятельности налогоплательщика, по-разному оценивается учеными и практикующими специалистами. О.А. Ногина относит предпроверочный анализ к самостоятельной форме налогового контроля [\[8\]](#). А.В. Красюков относит предпроверочный анализ к новому виду налоговой проверки [\[9\]](#). М.Е. Орлова полагает, что предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков является «скрытой формой налоговой проверки» [\[10\]](#). По мнению А. Гина предпроверочный анализ – это процедура, в ходе которой налоговый орган оценивает организацию, ее деятельность и делает вывод о том, совершены или нет ею налоговые правонарушения [\[11\]](#). Сулейманов Р.М. оглы относит предпроверочный анализ к внепроверочным мероприятиям налогового контроля [\[12\]](#).

Следует отметить, что формой налогового контроля традиционно именуют «способ конкретного выражения и организации контрольных действий» [\[13, с. 180\]](#). О.А. Ногина определяет форму налогового контроля как «регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных органов по выполнению конкретной задачи налогового контроля» [\[14, с. 115\]](#). Мероприятия налогового контроля – это «совокупность законодательно закрепленных действий должностных лиц налоговых органов при осуществлении различных форм налогового контроля» [\[15, с. 88\]](#). Таким образом, форма налогового контроля – это более обширная категория, в рамках которой проводятся различные мероприятия налогового контроля.

Проведенный выше анализ процедуры проведения предпроверочного анализа позволяет сделать вывод о том, что данная процедура начинается после выявления автоматическими информационными системами, используемыми в деятельности налоговых органов, отклонений в показателях финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. В ходе проведения предпроверочного анализа деятельности

налогоплательщика, осуществляется ряд мероприятий налогового контроля: аналитическая деятельность по исследованию информации о налогоплательщике; истребование документов; осмотр территорий, помещений налогоплательщика; допрос свидетелей. Заканчивается проведение предпроверочного анализа подготовкой заключения о выявленных нарушениях налогового законодательства или заключения об отсутствии нарушений налогового законодательства. Все приведенные факты свидетельствует о возможности выявления всех присущих иным формам налогового контроля элементов и их сущностного наполнения у предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков. Как было отмечено Конституционным судом Российской Федерации [Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева»// Собрание законодательства РФ, 26.07.2004, № 30, ст. 3214], законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе связанности государственных органов законом и недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого. В связи с этим, полагаем необходимым включить в главу 14 «Налоговый контроль» Налогового кодекса Российской Федерации ряд норм, регламентирующих порядок осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков. На нормативном уровне должны быть закреплены те мероприятия налогового контроля, которые налоговый орган вправе проводить в ходе предпроверочного анализа деятельности налогоплательщика. Кроме того, для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков считаем необходимым детализировать права и обязанности налоговых органов и налогоплательщиков в рамках данной формы налогового контроля. Полагаем, что к числу обязанностей налогового органа должно быть отнесено обязательное ознакомление налогоплательщика с полученными в ходе предпроверочного анализа результатами, к правам налогоплательщика должна быть отнесена возможность представления дополнительных документов, сведений и иных доказательств, которые, по мнению налогоплательщика, могут свидетельствовать об отсутствии в его действиях состава налогового правонарушения.

Таким образом, на основе проведенного полагаем, что предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков является новой формой налогового контроля, так как представляет собой комплекс мероприятий, осуществляемых налоговыми органами в рамках налогового контроля и имеющих правовые последствия для налогоплательщика. В связи с этим, полагаем необходимым включить в главу 14 «Налоговый контроль» Налогового кодекса Российской Федерации нормы, регламентирующие порядок осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков, прежде всего, в части тех мероприятий налогового контроля, которые вправе проводить налоговый орган в рамках предпроверочного анализа. Для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков считаем необходимым детализировать права и обязанности налоговых органов и налогоплательщиков в рамках данной формы налогового контроля, включив обязанность налоговых органов ознакомить налогоплательщика с полученными в ходе предпроверочного анализа результатами, право налогоплательщика представить дополнительные доказательства, которые могут свидетельствовать об отсутствии в его действиях состава налогового правонарушения.

Библиография

1. Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования. М.:

Финансы и статистика, 2008. EDN: SUQTKL.

2. Шумяцкий Р.И. Организация и методика налогового контроля: учеб. пособие. Новосибирск: Изд-во СибАГС, 2008. EDN: QTDYON.

3. Индикаторы деятельности ФНС России. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru> (дата обращения: 04.06.2025).

4. Староверова О.В. Международный опыт цифровизации налогового администрирования // Вестник экономической безопасности. 2023. № 3. С. 216-220. DOI: 10.24412/2414-3995-2023-3-216-220. EDN: ZHMQNK.

5. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия "Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019-2021 годах и истекшем периоде 2022 года". URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/002/fw72p873qb0b0nhuywr4g0s9g0eqzh6.pdf> (дата обращения: 04.06.2025).

6. Цифровые технологии финансов и аудита: учебник / Е.Г. Князева, Л.И. Юзвович, А.Е. Заборовская [и др.]; под ред. проф. Е.Г. Князевой, проф. Л.И. Юзвович. Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2024. EDN: WOAWQN.

7. Мустафаев С.М. оглы. О некоторых вопросах правового регулирования мероприятий налогового контроля при проведении предпроверочного анализа налогоплательщика // Финансовое право. 2023. № 8. С. 25-28. DOI: 10.18572/1813-1220-2023-8-25-28. EDN: DUANVC.

8. Ногина О.А. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как самостоятельная форма налогового контроля // Закон. 2022. № 11. С. 64-72. DOI: 10.37239/0869-4400-2022-19-11-64-72. EDN: QWTKXD.

9. Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки // Финансовое право. 2018. № 1. С. 44-46. EDN: YODQKG.

10. Орлова М.Е., Галимарданова Ю.М., Хайруллова А.И. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как скрытая форма налоговой проверки // Финансовый бизнес. 2024. № 11(257). С. 150-156. EDN: PERDSJ.

11. Гин А. Предпроверочный анализ. Что это такое и когда он используется? // Практическая бухгалтерия. 2024. № 11. С. 67-70.

12. Сулейманов Р.М. оглы. Внепроверочные мероприятия налогового контроля: проблемы и практика правоприменения // Актуальные проблемы российского права. 2025. № 3. С. 87-94. DOI: 10.17803/1994-1471.2025.172.3.087-094. EDN: IHOSYP.

13. Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник для вузов. М.: Издательство Юрайт, 2025.

14. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002.

15. Садовская Т.Д. Актуальные проблемы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации в условиях административной реформы: монография. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2007. EDN: QLNJZZ.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

На рецензирование представлена статья «Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков: проблемы правового регулирования» для опубликования в журнале «Юридические исследования». Статья посвящена анализу предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков как формы налогового контроля. Автор исследует его правовую природу, процедуру проведения, а также проблемы, связанные с отсутствием нормативного закрепления этой деятельности в Налоговом кодексе РФ.

Особое внимание уделено рискам нарушения прав налогоплательщиков из-за непрозрачности процедуры. Методология исследования основана на авторском применении общенаучных методов (анализ, синтез, системный подход) и специальных юридических методов (формально-юридический, сравнительно-правовой). Автор анализирует внутриведомственные акты ФНС, решение Конституционного Суда РФ, научные труды и учебную литературу, что обеспечивает комплексность исследования. Однако для большей глубины не хватает данных статистического анализа, практических кейсов, результатов социологических исследований (к примеру, налогоплательщиков). Тема является актуальной в условиях цифровизации налогового контроля и расширения полномочий ФНС. Отсутствие законодательного регулирования предпроверочного анализа создает риски злоупотреблений, что подтверждается современными исследованиями (например, Мустафаев С.М., 2023). Актуальность усиливается в связи с ростом количества налоговых споров и необходимостью баланса между фискальными интересами государства и правами бизнеса. Автор обосновывает необходимость закрепления предпроверочного анализа в НК РФ как самостоятельной формы налогового контроля, что отличает работу от предыдущих исследований (Ногина О.А., 2022; Красюков А.В., 2018). Новизна также проявляется в прикладных предложениях конкретных норм для включения в главу 14 НК РФ, включая обязанность налоговых органов знакомить налогоплательщиков с результатами анализа.

Стиль, структура, содержание в целом соответствуют предъявляемым требованиям. Статья написана научным стилем, с логичной структурой. В работе хотя и не обозначены структурные подзаголовки, тем не менее усматриваются: введение, анализ проблемы, предложения по совершенствованию законодательства. Сильной стороной является детальный разбор этапов предпроверочного анализа. Однако не хватает анализа конкретных практических ситуаций, примеров из арбитражной практики, а также возможного зарубежному опыту. Например, усилить авторскую аргументацию могло бы обращение к практике OECD в risk-based tax audits (International Tax Studies (ITAXS). – Режим доступа: <https://www.ibfd.org/ibfd-academic/publications/international-tax-studies-itaxs>). Список литературы включает разнообразные источники, такие как труды Ногин О.А., Красюкова А.В., а также свежие публикации (Мустафаев С.М., 2023; Гин А., 2024). Однако в списке насчитывается только 6 научных изданий, остальные носят учебный характер. Для раскрытия проблем правового регулирования обязательно необходимо обращение к теоретическим исследованиям. Для дополнения можно рекомендовать: Старовойтова О.В. Международный опыт цифровизации налогового администрирования // Вестник экономической безопасности. – 2023. – №3. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-opyt-tsifrovizatsii-nalogovogo-administrirovaniya>; Орлова М.Е. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как скрытая форма налоговой проверки / М.Е. Орлова, Ю.М. Галимарданова, А.И. Хайруллова // Финансовый бизнес. – 2024. – № 11(257). – С. 150-156; Сулейманов Р.М. Внепроверочные мероприятия налогового контроля: проблемы и практика правоприменения / Р.М. Сулейманов // Актуальные проблемы российского права. – 2025. – Т. 20, № 3(172). – С. 87-94. – DOI 10.17803/1994-1471.2025.172.3.087-094 и другие. Автор в целом учитывает позиции критиков, например, мнение О.А. Ногин О.А. о самостоятельности предпроверочного анализа как формы контроля. Однако дискуссия о его соотношении с другими формами (например, камеральными проверками) могла бы быть расширена. Также требует ответа аргумент о возможном дублировании функций при законодательном закреплении.

Статья представляет ценность для юристов, налоговых консультантов и представителей бизнеса. Выводы о необходимости законодательной регламентации предпроверочного анализа своевременны. Работа стимулирует дискуссию о прозрачности налогового

контроля и защите прав налогоплательщиков. Рецензируемая статья является значимым вкладом в науку налогового права, но требует доработки в эмпирической части, данных статистического анализа и дополнения современными теоретическими исследованиями. Также внимание автора следует обратить на правила составления библиографического перечня и приведение его в соответствие с требованиями ГОСТа. Итоговой вывод: статья рекомендуется к доработке.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. В рецензируемой статье «Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков: проблемы правового регулирования» предметом исследования являются нормы права, регулирующие общественные отношения, связанные с осуществлением контроля налоговых органов за финансово-экономической деятельностью налогоплательщиков.

Методология исследования. Методологический аппарат составили следующие диалектические приемы и способы научного познания: анализ, абстрагирование, индукция, дедукция, гипотеза, аналогия, синтез, типология, классификация, систематизация и обобщение. Отмечается применение современных методов, таких как: теоретико-юридический, формально-логический и др.

Актуальность исследования. Как правильно отмечает сам автор статьи, актуальность темы обоснована, в том числе тем, что «... в последнее время характер такой предпроверочной деятельности налоговых органов стал существенно изменяться, превращаясь из собственно аналитической в контрольную... Однако в некоторых случаях, такая практика приводит к нарушению прав налогоплательщиков». Указанные причины подтверждают необходимость доктринальных разработок в данной сфере с целью совершенствования налогового законодательства и практики его применения.

Научная новизна. Не подвергая сомнению важность проведенных ранее научных исследований, послуживших теоретической базой для данной работы, тем не менее, можно отметить, что в этой статье также сформулированы заслуживающие внимания положения, которые указывают на значимость этого исследования для юридической науки, например: «...для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков считаем необходимым детализировать права и обязанности налоговых органов и налогоплательщиков в рамках данной формы налогового контроля, включив обязанность налоговых органов ознакомить налогоплательщика с полученными в ходе предпроверочного анализа результатами, право налогоплательщика представить дополнительные доказательства, которые могут свидетельствовать об отсутствии в его действиях состава налогового правонарушения». В статье представлены и другие заслуживающие внимания предложения по совершенствованию налогового законодательства.

Стиль, структура, содержание. Статья по содержанию соответствует своему названию. В качестве положительной оценки можно отметить, что текст статьи написан научным стилем, использована специальная терминология, в том числе и юридическая. Автором соблюдены требования к объему материала. Так же предпринята попытка структурировать статью. Так, статья состоит из введения, основной части и заключения. Однако представляется, что во введении актуальность темы должна быть более логически обоснована (в действительности изложена фрагментарно). В заключении следует сформулировать итоги исследования, а не ограничиваться краткими общими

выводами. В основной части представлена аргументированная позиция автора со ссылками на авторитетные мнения ведущих специалистов в данной области научных знаний. В качестве замечания хотелось отметить, что в тексте, в отдельных предложениях автор допускает повторы слов (однокоренных слов): например, «...на основе проведенного анализа порядка осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков полагаем, что предпроверочный анализ...». Желательно перефразировать такие предложения, или заменять слова синонимами. А также, встречаются в тексте опечатки (например, «налогогвой»). Кроме того, следует актуализировать (на дату написания статьи) примеры из правоприменительной практики (Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия "Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019-2021 годах и истекшем периоде 2022 года". URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/002/fw72p873qb0b0nhuywr4g0s9g0eqzh6.pdf> (дата обращения: 04.10.2023)).

Библиография. Автором использовано достаточное количество доктринальных источников. Ссылки на имеющиеся научные публикации оформлены с соблюдением требований библиографического ГОСТа.

Апелляция к оппонентам. По спорным вопросам заявленной тематики автор корректно обращается к оппонентам. Все заимствования оформлены ссылками на автора и источник опубликования.

Выводы, интерес читательской аудитории. Статья «Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков: проблемы правового регулирования» может быть рекомендована к опубликованию с условием ее доработки. Статья отвечает тематике журнала «Юридические исследования», написана на актуальную тему и отличается научной новизной, но есть замечания по ее содержанию. Следует обосновать актуальность темы статьи, исключить повторы слов (однокоренных слов) в предложениях, в заключении представить итоги исследования, актуализировать некоторые ссылки на библиографические источники. Данная статья может представлять интерес для широкой читательской аудитории, прежде всего, специалистов в области налогового права, а также, была бы полезна для преподавателей и обучающихся юридических вузов и факультетов.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Рецензия на статью

«Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков: проблемы правового регулирования»

Объектом исследования выступает совокупность правоотношений, возникающих вследствие предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков. Предметом представленного на рецензирование исследования являются теоретические воззрения по тематике статьи, правовая регламентация предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков, а также правоприменительная практика в изучаемой сфере.

Среди методологического арсенала автора особенно полезными, исходя из целей и задач, следует признать методы сравнительного анализа, особенно в плане сопоставления регламентации и осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщика с другими процедурами; структурно-системный метод, использованный для определения места соответствующих действий налоговых органов в

системе мер налогового контроля; метод догматического анализа, позволивший автору провести анализ ряда нормативных правовых и правоприменительных актов. Вместе с тем характеристика методологии исследования небесспорна, о чем будет особо отмечено ниже.

Актуальность разработки заявленной темы не вызывает сомнений. Своевременность разработки заявленной темы особенно явна в свете недостаточной правовой регламентации соответствующих процедур: «В настоящее время наблюдается рост интереса к исследованию предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков со стороны ученых и практических специалистов, так как в условиях отсутствия нормативного закрепления данной формы налогового контроля существуют риски нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков».

Статья обладает, на наш взгляд, достаточным уровнем научной новизны, поскольку является одним из первых исследований, в котором анализируются вопросы правового регулирования предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков. Особый интерес при этом представляет предложенное автором определение предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков: «предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков является новой формой налогового контроля, так как представляет собой комплекс мероприятий, осуществляемых налоговыми органами в рамках налогового контроля и имеющих правовые последствия для налогоплательщика». Практическую ценность представляют предложения дополнения главы 14 «Налоговый контроль» Налогового кодекса Российской Федерации нормами, регламентирующими порядок осуществления предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков, «прежде всего, в части тех мероприятий налогового контроля, которые вправе проводить налоговый орган в рамках предпроверочного анализа».

Статья характеризуется в целом научным стилем изложения. Содержание логично.

Библиография как по своему наполнению, так и по оформлению представляется вполне соответствующей работам соответствующего рода.

Апелляция к оппонентам достаточна по своему объему и вполне информативна.

Характеризуя методологию исследования, автор допускает ошибку, относя всеобщий (философский) диалектический метод познания к общенаучным. В целом перечисляет целый ряд методов без конкретизации, как именно они использовались. Вероятно, можно указать основные с пояснением их функциональной роли в данном исследовании. В целом следует заключить, что представленная на рецензирование статья вызовет определенный интерес у читательской аудитории, заинтересованной в исследованиях в области налогового права. При условии определенной доработки она вполне может быть рекомендована к публикации.