Дата поступления рукописи в редакцию: 30.11.2025 г. DOI: 10.24412/2782-3830-2025-11-141-149
Дата принятия рукописи в печать: 17.12.2025 г.

БИКМАЕВ Булат Римович,
Аспирант ФГБОУ ВО
«Уфимский университет науки и технологий»
Россия, г. Уфа,
e-mail: mail@law-books.ru

РЕАЛИЗАЦИЯ ПРИНЦИПА ПОДДЕРЖАНИЯ РАЗУМНЫХ ОЖИДАНИЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА В НАЛОГОВОМ КОНТРОЛЕ

Аннотация. *Данная статья посвящена некоторым аспектам проявления принципа поддержания разумных ожиданий налогоплательщика в налоговом контроле. Автор исследует вопрос о том, как данный принцип может проявлять себя при проведении камеральных, выездных налоговых проверок, во время налогового мониторинга, а также при рассмотрении материалов налоговой проверки. По результатам исследования автор приходит к выводу о том, что принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика в налоговом контроле реализуется не в полной мере.*

Ключевые слова: *разумные ожидания, камеральная проверка, выездная проверка, налоговый мониторинг, мотивированные мнения, пени, налоговая ответственность.*

BIKMAEV Bulat Rimovich,
Postgraduate Student, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Ufa University of Science and Technology"
Russia, Ufa

IMPLEMENTATION OF THE PRINCIPLE OF MAINTAINING REASONABLE EXPECTATIONS OF TAXPAYERS IN TAX CONTROL

Annotation. *This article examines some aspects of the principle of maintaining reasonable expectations of taxpayers in tax control. The author examines how this principle may manifest itself during desk and on-site tax audits, during tax monitoring, and when reviewing tax audit materials. Based on the results of the study, the author concludes that the principle of maintaining reasonable expectations of taxpayers in tax control is not fully implemented.*

Key words: *reasonable expectations, desk audit, on-site audit, tax monitoring, reasoned opinions, penalties, tax liability.*

Введение

Принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика в настоящее время не закреплен законодательно, но проявляет себя в некоторых статьях Налогового кодекса Российской Федерации и при разрешении налоговых споров судами.

В соответствии с данным принципом добросовестный налогоплательщик, полагающийся на действия (бездействие) органа государственной власти вправе быть защищенным от доначисления недоимки, взыскания пени и от привлечения к налоговой ответственности в случае изменения позиции органа государственной власти. Дополнительным условием применения принципа поддержания разумных ожиданий налогоплательщика является предоставление налогоплательщику периода адаптации произошедшим изменениям.

Принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика реализуется также и в налоговом контроле.

Принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика при камеральных налоговых проверках

Налоговым законодательством предусматриваются ограничения возможности проведения повторных выездных налоговых проверок. Они допустимы в случаях, прямо предусмотренных налоговым законодательством. Но вопрос о возможности проведения повторных камеральных налоговых проверок законодательно не разрешен.

В судебной практике можно встретить два подхода к допустимости проведения повторных камеральных проверок. Например, Арбитражный суд Московского округа указал: «При этом ст. 88 НК РФ, регламентирующая порядок проведения камеральной выездной проверки, не содержит запрета на проведение повторной камеральной проверки» [1].

В то же время Федеральный арбитражный суд Поволжского округа приходил к выводу о том, что из содержания статей 87 и 88 НК РФ не следует права на неоднократное проведение налоговыми органами проверок одной и той же налоговой декларации за одни и те же периоды [2].

Проведение повторной камеральной налоговой проверки нарушает разумные ожидания налогоплательщика. Разумный налогоплательщик не ожидает, что будет подвергаться повторно форме контроля, которая не предусмотрена законодательством.

В своей сущности камеральная налоговая проверка, как указывал Конституционный Суд РФ, является «…формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о его деятельности, имеющихся у налогового органа» [3].

Если налоговый орган, проведя первую камеральную налоговую проверку не выявил нарушений, то нет оснований для повторного проведения камеральной проверки по той же декларации, исходя из тех же сведений, которые имеются у налогового органа.

Поэтому считаем, что проведение повторной камеральной проверки нарушает принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика, а также нарушает принцип добросовестного налогового администрирования.

Разумные ожидания при проведении камеральных налоговых проверок также могут формироваться у налогоплательщика в случаях бездействия налоговых органов. Если налоговый орган неоднократно проводит камеральные налоговые проверки и не выявляет нарушения, то такое бездействие создает разумные ожидания у налогоплательщика относительно правомерности своих действий.

Примером бездействия, создавшего разумные ожидания у налогоплательщика, является дело ЗАО «Таманский комбинат формовочных материалов». В периоде, который подвергался проверке, налогоплательщик осуществлял деятельность по реализации вскрышных пород через магазины розничной торговли с применением режима ЕНВД и оформлял товарные накладные без указания суммы НДС.

По мнению суда, бездействие налоговой инспекции выразилось в том, что инспекция на протяжении многих лет, имея в своем распоряжении все необходимые сведения о деятельности общества, для выявления нарушения и уведомления налогоплательщика об уточнении налоговых обязательств, замечаний к подаваемым налогоплательщиком декларациям по ЕНВД не предъявляла [4].

Бездействие налогового органа в течение длительного времени определённо создало у налогоплательщика разумные ожидания относительно правомерности применения ЕНВД.

В данном контексте следует упомянуть правовую позицию Конституционного Суда РФ согласно которой камеральная налоговая проверка является инструментом оперативного реагирования на обнаруженные нарушения [5]. Поэтому бездействие налогового органа в течение длительного времени создает разумные ожидания у налогоплательщика.

Еще одной проблемой поддержания разумных ожиданий при камеральных налоговых проверках является возврат ошибочно предоставленного налогового вычета. В данном контексте подходящим для разбора проблемы является дело граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова, которое рассматривал Конституционный Суд РФ.

Граждане-военнослужащие приобрели квартиры за счет целевых займов, предоставленных им в порядке государственной социальной поддержки участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих. В дальнейшем ими были получены налоговые вычеты.

Однако суды взыскали налоговые задолженности в размере полученных вычетов, руководствуясь ст. 1102 ГК РФ, а также тем, что жилье было оплачено не за счет собственных средств налогоплательщиков, а за счет средств бюджета.

Конституционный Суд РФ указал: «…налогоплательщики, действующие добросовестно, не могут быть поставлены в ситуацию недопустимой неопределенности возможностью предъявления в любой момент требований о возврате полученного ими имущественного налогового вычета по мотиву неправомерности независимо от времени, прошедшего с момента решения вопроса о его предоставлении» [6].

Взыскание ошибочно предоставленного вычета признано допустимым, если такое средство является единственно возможным способом восстановления интересов бюджета. При этом срок взыскания не может превышать 3-х лет. Также не может быть взыскан штраф, не могут начисляться пени на сумму недоимки.

Полагаю, что подход Конституционного Суда РФ соотносится с принципом поддержания разумных ожиданий налогоплательщика. Ошибка государственного органа возможна. При этом использование ошибки в целях обогащения налогоплательщиком нельзя назвать добросовестным поведением, а ожидания недобросовестного налогоплательщика не подлежат защите. Налогоплательщик обязан уплатить недоимку, но не обязан уплачивать пени и не привлекается к налоговой ответственности.

Недостатком такого подхода является отсутствие периода адаптации к изменившемуся положению, то есть срока для возврата ошибочно полученного вычета.

Если налогоплательщику предоставлен вычет, то налогоплательщик разумно предполагает, что данной суммой он вправе распоряжаться по своему усмотрению. Указанное справедливо как для юридических, так и для физических лиц. «…любой официально-властный акт уполномоченного публично-правового субъекта отвечает требованиям законности, не может не создавать у налогоплательщика разумной уверенности относительно оснований получения и возможностей беспрепятственного использования соответствующих денежных средств», - верно отмечает Конституционный Суд РФ [6].

Для возврата ошибочно предоставленного вычета налогоплательщику потребуется изыскать денежные средства. За неимением денежных средств налогоплательщик вынужден будет прибегнуть к заемным денежным средства и уплатить проценты за их использование. В результате негативные последствия ошибки несет исключительно налогоплательщик. Это представляется нарушением баланса частных и публичных интересов, несоблюдение принципа поддержания разумных ожиданий налогоплательщика. Поэтому предоставление периода адаптации (срока для возврата денежных средств) необходимо.

Принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика при выездных налоговых проверках

Одним из проявлений принципа поддержания разумных ожиданий налогоплательщика при выездных налоговых проверках является запрет на проведение повторных выездных налоговых проверок. Вернее указать, что повторные выездные налоговые проверки допускаются, но только в случаях, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации. Действует принцип однократности налоговых проверок [7].

Первое исключение из принципа однократности проверок – повторная выездная налоговая проверка может проводиться для контроля вышестоящим налоговым органом действий нижестоящего налогового органа. По мнению А. В. Демина такая проверка имеет своей целью исключительно контроль за действиями нижестоящего органа, а не контроль за порядком исчисления и уплаты налога [8, с. 212].

М. Н. Садчиков отмечает, что возможность проведения повторной проверки не позволяет налогоплательщику достоверно учитывать результаты налоговых проверок в целях планирования собственной деятельности [9, с. 97]. Не согласимся с данным доводом.

С точки зрения соблюдения баланса частных и публичных интересов следует учитывать как интересы публичной, так и интересы частной стороны. Если отдавать приоритет исключительно поддержанию разумных ожиданий налогоплательщика, то повторные выездные налоговые проверки следует запретить. Если отдавать приоритет исключительно интересам публичной стороны, то необходимо предусмотреть возможность проведения повторных выездных налоговых проверок без ограничений.

Но баланс, полагаем, будет находится в другом. Проведенная выездная проверка создает у налогоплательщика разумные ожидания относительно достоверности ее результатов, определённости своего положения. Поэтому по общему правилу проверка должна быть проведена однократно.

Повторные проверки должны проводиться в качестве исключения и не иметь своей целью устранение ошибок или недостатков первичной выездной налоговой проверки. Налоговый орган должен выявить все необходимые обстоятельства, собрать доказательства при проведении проверки в установленном законом порядке и сроки. В противном случае будет верным сказанное А. В. Коноваловым, который отмечает, что инициирование повторной проверки перекладывает на налогоплательщика бремя некомпетентности налоговых органов [10].

Целью повторной проверки может являться контроль вышестоящим налоговым органом за деятельностью нижестоящего налогового органа. При этом вышестоящий налоговый орган должен обосновать, что первоначальная проверка налогоплательщика «…являлась неэффективной, носила фрагментарный характер и не была направлена на проверку имеющих значение обстоятельств» [11].

Второе исключение, когда повторная выездная налоговая проверка может быть назначена – предоставление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой по сравнению с предыдущей уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, либо заявлена большая сумма к возмещению.

В данном случае проблемным вопросом поддержания разумных ожиданий налогоплательщика является срок назначения повторной проверки. Назначение выездной налоговой проверки спустя длительные сроки разумные ожидания налогоплательщика нарушает.

Показательным примером является дело ПАО «Т Плюс». Налогоплательщик в 2011 году предоставил налоговую декларацию по налогу на прибыль за 2010 год. Затем, в 2013 году, налогоплательщик предоставил две уточненные налоговые декларации за 2010 год.

В 2015 году назначена выездная налоговая проверка. Верховный Суд РФ верно отметил, что ограничения по глубине проведения повторной выездной налоговой проверки отсутствуют. Однако: «… это не означает, что в случае подачи налогоплательщиком уточненной налоговой декларации повторная выездная проверка может быть инициирована налоговым органом в любое время – без учета разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной налоговой декларации» [12].

Верховный Суд РФ обосновал данный подход тем, что налогоплательщики должны иметь возможность предвидеть последствия своих действий и быть уверенными в неизменности своего статуса.

Налогоплательщик, подавая уточненную налоговую декларацию, может ожидать, что будет назначена повторная проверка, однако такое ожидание не может длиться бесконечно долго. В деле ПАО «Т Плюс» повторная проверка назначена через 2 года после подачи налоговых деклараций. В деле ООО «Юнайтед Гейминг Индастрис» выездная проверка уточненной налоговой декларации назначена спустя 2 года и 11 месяцев после ее предоставления [13].

Назначение проверок уточненной налоговой декларации спустя столь длительные сроки очевидно нарушают ожидания разумного налогоплательщика.

Относительно проведения выездной налоговой проверки после камеральной отметим, что выездная налоговая проверка не может считаться повторной по отношению к камеральной. Такая позиция поддерживается судами. Например, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа указал, что выездная и камеральная проверки представляют собой самостоятельные и независимые формы налогового контроля [14]. Конституционный Суд РФ разделяет выездную налоговую проверку и камеральную. Первый вид является углубленной формой налогового контроля, ориентированной на выявление тех нарушений, которые не были выявлены при проведении камеральной налоговой проверки. Второй вид представляет собой инструмент для оперативного выявления ошибок в налоговой отчетности и реагирования налоговых органов на обнаруженные нарушения [15].

Поскольку выездная проверка, проводимая после камеральной, является самостоятельной формой контроля, то ее проведение не может нарушать разумные ожидания налогоплательщика. Исключением, полагаем, могут быть случаи, когда, не выявив при выездной налоговой проверке новых обстоятельств, не получив новых доказательств, налоговый орган занимает иную позицию по сравнению с камеральной налоговой проверкой.

Принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика в налоговом мониторинге

Во время налогового контроля принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика реализуется при выдаче мотивированных мнений налогоплательщику.

Еще до появления мотивированных мнений в рамках налогового контроля в налоговом законодательстве существовало право налогоплательщика получать, в частности от Министерства финансов Российской Федерации, письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Однако, в сущности, разъяснения уполномоченных органов и мотивированные мнения различаются. Разъяснения уполномоченных органов являются актами толкования норм права. Мотивированные мнения налогового органа являются квалификацией хозяйственной операции. Об этом указывает также А. В. Демин «… применительно к мотивированному мнению речь идет не столько о толковании налоговых норм, сколько об оценке конкретных фактов финансово-экономической деятельности» [16, с. 71].

Подтверждение данного подхода можно найти в Налоговом кодексе Российской Федерации. Согласно п. 4.1 ст. 105.30 НК РФ в запросе о предоставлении мотивированного мнения должны содержаться, в частности, описание деловой цели, основные условия, права и обязанности сторон, информация о деятельности контрагентов, выполняемых ими функциях. Далее, в п. 4.2 той же статьи указывается, что к запросу могут быть также приложены копии документов, подтверждающих предоставленную налогоплательщиком информацию.

Следовательно налоговый орган имеет необходимые сведения для предварительной квалификации хозяйственной операции. А мотивированные мнения, предоставляемые по иници-

ативе налогового органа, основываются на сведениях, полученных в рамках информационного взаимодействия в налоговом мониторинге.

Из текста Налогового кодекса Российской Федерации следует, что руководство мотивированным мнением налогового органа защищает налогоплательщика от начисления пеней и штрафов. Об этом указывают авторы Н. А. Козлов [17, с. 130] и А. В. Демин [16, с. 71].

Не ясно, почему законодательством не предусмотрен запрет на взыскание недоимки, если налогоплательщик руководствовался мотивированным мнением. Полагаем, что такое регулирование нарушает разумные ожидания налогоплательщика.

Принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговых проверок

При рассмотрении налогового спора разумные ожидания налогоплательщика могут проявляться в следующем. На практике возможна ситуация, когда налоговыми органами нарушаются сроки оформления результатов выездной проверки и вынесения решения по проведенной проверке. Однако пени на сумму недоимки в течение этих сроков продолжают начисляться.

По одному из дел, рассмотренному Конституционным Судом РФ, налогоплательщику АО «Научно-производственное предприятие КлАСС» были начислены суммы налогов и пени за 2014 год и 2015 годы. Решение о проведении проверки принято 26.12.2016, справка о проведенной выездной налоговой проверке составлена 25.12.2017. Акт налоговой проверки составлен 26.02.2018, а вручен налогоплательщику только 12.08.2021. Решение по результатам проведенной проверки принято 15.06.2022 и вручено налогоплательщику 22.06.2022.

При рассмотрении данного дела суды пришли к выводу, что начисление пени связывается с моментом образования задолженности, а не с действиями (бездействием) должностных лиц. При этом налогоплательщик, в свою очередь, не воспользовался правом погасить задолженность своевременно [18].

С одной стороны, налогоплательщик не вправе по своему усмотрению распоряжаться той частью своего имущества, которая подлежит взносу в казну в виде определенной денежной суммы [19].

Однако в результате бездействия налоговых органов налогоплательщик вынужден выплачивать пени в большем размере, что не соотносится с принципом поддержания разумных ожиданий налогоплательщика.

Пени могут рассматриваться и как ответственность, и как возмещение ущерба. Пени – возмещение ущерба, которое понесло государство в результате несвоевременной уплаты налога, указывает Конституционный Суд РФ [19]. С. А. Ядрихинский отмечает, что пеня является мерой государственного принуждения правовосстановительного характера [20, с. 94].

Встречается и двойственная квалификация пени. О. И. Лютова придерживается точки зрения о том, что первая часть пеней, которые начисляются в первые 30 дней, являются компенсацией, а в дальнейшем, по истечении 30 дней – наказанием за неуплату [21, с. 24]. Однако с такой точкой зрения можно согласиться лишь применительно к налогоплательщикам юридическим лицам, для которых предусмотрено повышение размера пени. В таком случае пеню, начисляемую в размере одной трехсотой от ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации, можно признать компенсацией. Из пени в размере одной стопятидесятой половина будет являться компенсацией, а другая половина – ответственностью.

В данном контексте можно привести разъяснение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: «В тех случаях, когда в договоре займа либо в кредитном договоре установлено увеличение размера процентов в связи с просрочкой уплаты долга, размер ставки, на которую увеличена плата за пользование займом, следует считать иным размером процентов, установленных договором в соответствии с пунктом 1 статьи 395 Кодекса» [22]. Увеличение процентов рассматривается именно как ответственность, а не плата за пользование денежными средствами. Аналогично имеются основания для рассмотрения пени в увеличившейся части как ответственности налогоплательщика. Иначе трудно объяснять почему ущерб в первые 30 дней оценивается ниже, чем в последующий период.

На наш взгляд, квалификация пени, как с точки зрения компенсации ущерба бюджету, так и с точки зрения ответственности, не будет влиять на нарушение принципа поддержания разумных ожиданий налогоплательщика.

Конституционный Суд РФ указывает: «…в налоговых правоотношениях должна обеспечиваться определенность, создающая предпосылки к законному и справедливому налогообложению, соответствующему правомерным ожиданиям субъектов этих правоотношений, в том числе в части соблюдения уполномоченными органами действующего законодательства в ходе налогового контроля, что позволяет налогоплательщикам исполнить свою конституционную обязанность, уплачивая налоги в законном, разумно предсказуемом размере…» [18].

Налогоплательщик разумно ожидает, что контрольные мероприятия будут проводиться в

установленные законодательством сроки, ожидает, что налоговые органы не будут искусственно создавать условия для взыскания пеней в размере большем, чем это необходимо.

Верно замечают А. Никифоров и С. Червонная – налогоплательщику «предлагается» безвозмездно кредитовать бюджет [23]. А О. Н. Головченко отмечает, что и законодательство, и судебная практика дают возможность налоговым органам затягивать вынесение решения по проверке, что заставляет налогоплательщика находиться в состоянии неопределенности и невозможности определения перспектив дальнейшего развития бизнеса [24].

Налоговый орган не несет неблагоприятных последствий вследствие пропуска срока оформления результатов налоговой проверки. Налоговый орган получает больше времени для оформления результатов выездной налоговой проверки. Если вследствие такой задержки бюджет несет какой-либо ущерб, то он будет компенсирован за счет уплаты пени налогоплательщиком.

Налогоплательщик, в свою очередь, находится в состоянии неопределенности. Также налогоплательщик должен будет уплатить пени.

Полагаем, что взыскание пени за период с даты, когда результаты выездной налоговой проверки должны быть оформлены, а также принято решение по проверке, по дату фактического вынесения решения, нарушает принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика.

Также для поддержания разумных ожиданий налогоплательщика необходимо предоставить период адаптации в виде увеличенного срока для уплаты недоимки в случае нарушения сроков налоговыми органами.

Заключение

В заключении отметим следующее. Проявлением принципа поддержания разумных ожиданий налогоплательщика при камеральных налоговых проверках является запрет на проведение повторных камеральных налоговых проверок. Бездействие налогового органа создает разумные ожидания у налогоплательщика относительно правомерности его действий, это справедливо также и для камеральных налоговых проверок. При возврате ошибочно предоставленного налогового вычета разумные ожидания проявляются недостаточно. На сумму ошибочно предоставленного вычета не начисляются пени, а налогоплательщик не привлекается к налоговой ответственности. Но для того, чтобы защитить разумные ожидания в полной мере необходимо предоставление периода адаптации – срока для возврата вычета.

Проявлением принципа поддержания разумных ожиданий налогоплательщика при выездных налоговых проверках является ограничение в возможности повторного их проведения. Повторные выездные проверки проводятся только в случаях, прямо установленных законодательством. Первое исключение – проверка вышестоящим налоговым органом нижестоящего. При этом такая проверка не должна проводится в целях усиления позиции налогового органа, устранения ошибок, препятствующих привлечению налогоплательщика к ответственности. Второе исключение – проверка по уточненной налоговой декларации. Но такая проверка должна назначаться в разумные сроки, иначе принцип поддержания разумных ожиданий налогоплательщика будет нарушаться.

Во время налогового мониторинга проявлением принципа поддержания разумных ожиданий налогоплательщика являются мотивированные мнения налогового органа. При их исполнении налогоплательщик защищается от начисления пени на сумму недоимки, а также от привлечения к налоговой ответственности. Полагаем, что для поддержания разумных ожиданий налогоплательщика в полной мере требуется также защита от начисления недоимки, поскольку мотивированное мнение является в своей сущности квалификацией хозяйственной операции, а не только толкованием норм права.

При рассмотрении налогового спора разумные ожидания должны проявляться в защите налогоплательщика от начисления пеней в период, когда налоговый орган выходит за переделы установленных сроков для оформления результатов выездной налоговой проверки и вынесения решения до момента вынесения решения по проведенной проверке.

Список литературы:

[1] Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.09.2021 по делу №А41-22143/2020. [Электронный ресурс] URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения: 15.10.2025).

[2] Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 02.02.2010 по делу №А12-10597/2009. [Электронный ресурс] URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения: 15.10.2025).

[3] Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 №441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс] СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_70566/ (дата обращения: 27.10.2025).

[4] Решение Арбитражного суда Красноярского края от 20.06.2018 по делу №А32-

19059/2017. // [Электронный ресурс] URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения: 15.10.2025).

[5] Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 №571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_196702/ (дата обращения: 25.10.2025).

[6] Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 №9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапланова» // [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_214594/ (дата обращения: 24.10.2025).

[7] Постановление Федерального Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.07.2014 по делу №А32-1756/2012. // [Электронный ресурс] URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения: 15.10.2025).

[8] Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.

[9] Садчиков М. Н. Камеральные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14 / Садчиков Михаил Николаевич; Саратовская государственная академия права, – Саратов, 2009. – 202 с.

[10] Коновалов А. М. Судебный контроль наличия законных оснований для проведения повторных/неоднократных выездных налоговых проверок // Журнал «Налоги». – 2021. – №6. С. 19 - 22.

[11] Постановление Федерального Арбитражного суда Уральского округа от 26.06.2014 по делу №А60-36544/2013. // [Электронный ресурс] URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения: 15.10.2025).

[12] Определение Верховного Суда Российской Федерации от 16.03.2018 по делу №305-КГ17-19973. // [Электронный ресурс] URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения 20.09.2025).

[13] Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.08.2018 по делу №А21-10802/2017. // [Электронный ресурс] URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения 20.09.2025).

[14] Постановление Федерального Арбитражного суда Северо-Западного округа от 05.03.2012 по делу №А26-5577/2011. [Электронный ресурс] URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения 20.10.2025).

[15] Определение Конституционного Суда РФ от 24.02.2011 №172-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Биляева Фаниса Вагизовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 1, абзацем первым пункта 5 и пунктом 6 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» // [Электронный ресурс] СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111535/ (дата обращения: 21.10.2025).

[16] Демин А. В. Официальные разъяснения фискальных органов в контексте определенности налогообложения // Вестн. Том. Гос. ун-та. Право. – 2019. –№31. С. 63 – 73.

[17] Козлов Н. А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14 / Козлов Николай Александрович; Воронежский государственный университет, – Москва, 2019. – 260 с.

[18] Постановление Конституционного Суда РФ от 13.05.2025 №20-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 и абзаца первого пункта 3 статьи 75, абзаца первого пункта 1, абзаца первого пункта 2, пункта 3 и абзаца первого пункта 5 статьи 100, пунктов 1 и 7, абзаца первого пункта 8 и пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Научно-производственное предприятие КлАСС» // [Электронный ресурс] СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_505045/ (дата обращения: 21.10.2025).

[19] Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 №20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // [Электронный ресурс] СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12790/ (дата обращения: 15.10.2025).

[20] Ядрихинский С. А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики/ С. А. Ядрихинский, отв. ред. Е.Ю.Грачева - Москва : Юр.Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 144 с.

[21] Лютова О. И. О правовой природе налоговых пеней // Налоговед. – Июнь. – 2017. – №6. С. 20 – 27.

[22] Постановление Пленума Верховного Суда РФ №13, Пленума ВАС РФ №14 от 08.10.1998 (ред. от 24.12.2020)» О практике применения положений Гражданского кодекса Российской

Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами» // [Электронный ресурс] СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20647/ (дата обращения: 12.10.2025).

[23] Никифоров А., Червонная С. Налоговая нарушила сроки при проведении проверки: должен ли налогоплательщик платить пени за этот период? // [Электронный ресурс] URL: https://www.eg-online.ru/article/496008/ (дата обращения: 28.10.2025).

[24] Головченко О.Н. Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского союза // [Электронный ресурс] URL: https://www.elibrary.az/docs/jurnal/jrn2016_744.htm (дата обращения: 28.10.2025).

References:

[1] Resolution of the Arbitration Court of the Moscow District dated September 13, 2021, in case No. A41-22143/2020. [Electronic resource] URL: https://kad.arbitr.ru/ (accessed: October 15, 2025).

[2] Resolution of the Federal Arbitration Court of the Volga District dated February 2, 2010, in case No. A12-10597/2009. [Electronic resource] URL: https://kad.arbitr.ru/ (accessed: October 15, 2025).

[3] Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 08.04.2010 No. 441-O-O “On the refusal to accept for consideration the complaint of citizen Galina Vasilievna Izmailova regarding the violation of her constitutional rights by paragraph 1 of Article 89 of the Tax Code of the Russian Federation” // [Electronic resource] SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_70566/ (date of access: 27.10.2025).

[4] Decision of the Arbitration Court of Krasnoyarsk Krai of 20.06.2018 in case No. A32-19059/2017. // [Electronic resource] URL: https://kad.arbitr.ru/ (date of access: 15.10.2025). [5] Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation of 10.03.2016 No. 571-O “On the refusal to accept for consideration the complaint of the limited liability company Chebarkulskaya Ptitsa regarding the violation of constitutional rights and freedoms by the fourth paragraph of clause 8 of Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation” // [Electronic resource]. SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_196702/ (date of access: 25.10.2025).

[6] Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of 24.03.2017 No. 9-P “On the case of verifying the constitutionality of certain provisions of the Tax Code of the Russian Federation and the Civil Code of the Russian Federation in connection with the complaints of citizens E.N. Besputin, A.V. Kulbatsky and V.A. Chaplanov” // [Electronic resource]. SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_214594/ (date of access: 24.10.2025).

[7] Resolution of the Federal Arbitration Court of the North Caucasus District dated 25.07.2014 in case No. A32-1756/2012. // [Electronic resource] URL: https://kad.arbitr.ru/ (date of access: 15.10.2025).

[8] Tax Law of Russia: Textbook / A.V. Demin; Federal Education Agency; Krasnoyarsk State University; Legal Institute. - Krasnoyarsk: RUC YO, 2006. - 329 p.

[9] Sadchikov M.N. Office and on-site tax audits as forms of tax control: diss. … Cand. of Law: 12.00.14 / Sadchikov Mikhail Nikolaevich; Saratov State Academy of Law, – Saratov, 2009. – 202 p.

[10] Konovalov A. M. Judicial Review of the Availability of Legal Grounds for Conducting Repeated/Repeated On-site Tax Audits // Journal “Taxes”. – 2021. – No. 6. Pp. 19-22.

[11] Resolution of the Federal Arbitration Court of the Ural District dated June 26, 2014 in case No. A60-36544/2013. // [Electronic resource] URL: https://kad.arbitr.ru/ (date of access: October 15, 2025).

[12] Determination of the Supreme Court of the Russian Federation dated March 16, 2018, in case No. 305-KG17-19973. // [Electronic resource] URL: https://kad.arbitr.ru/ (date of access: September 20, 2025).

[13] Resolution of the Arbitration Court of the North-Western District dated August 20, 2018, in case No. A21-10802/2017. // [Electronic resource] URL: https://kad.arbitr.ru/ (date of access: September 20, 2025).

[14] Resolution of the Federal Arbitration Court of the North-Western District dated March 5, 2012, in case No. A26-5577/2011. [Electronic resource] URL: https://kad.arbitr.ru/ (date of access: 20.10.2025).

[15] Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.02.2011 No. 172-O-O “On refusal to accept for consideration the complaint of citizen Fanis Vagizovich Bilyaev regarding the violation of his constitutional rights by clause 1 of Article 1, the first paragraph of clause 5 and clause 6 of Article 5 of the Law of the Russian Federation “On Taxes on Property of Individuals” // [Electronic resource] SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111535/ (date of access: 21.10.2025).

[16] Demin A. V. Official explanations of fiscal authorities in the context of tax certainty // Vestn. Tom. State University. Law. – 2019. –№31. Pp. 63–73.

[17] Kozlov N. A. Protection of taxpayer rights during tax audit: dis. … Cand. of Law: 12.00.14 / Kozlov Nikolai Aleksandrovich; Voronezh State University, – Moscow, 2019. – 260 p.

[18] Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of 13.05.2025 No. 20-P “On the case of verifying the constitutionality of clause 1 and paragraph one of clause 3 of Article 75, para-

graph one of clause 1, paragraph one of clause 2, clause 3 and paragraph one of clause 5 of Article 100, clauses 1 and 7, paragraph one of clause 8 and clause 14 of Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of the joint-stock company Scientific and Production Enterprise KLASS" // [Electronic resource] SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_505045/ (date of access: 21.10.2025).

[19] Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of 17.12.1996 No. 20-P "On the case of verifying the constitutionality of paragraphs 2 and 3 of Part One of Article 11 of the Law of the Russian Federation of June 24, 1993 "On Federal Tax Police Bodies" // [Electronic resource] SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12790/ (date of access: 15.10.2025).

[20] Yadrikhinsky S. A. Mechanism for ensuring the fulfillment of the obligation to pay taxes: problems of theory and practice / S. A. Yadrikhinsky, ed. E. Yu. Gracheva - Moscow: Yur.Norma, NITs INFRA-M, 2015. - 144 p.

[21] Lyutova O. I. On the legal nature of tax penalties // Tax expert. - June. - 2017. - No. 6. Pp. 20 - 27.

[22] Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation No. 13, Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 14 of 08.10.1998 (as amended on 24.12.2020) "On the practice of applying the provisions of the Civil Code of the Russian Federation on interest for the use of other people's money" // [Electronic resource] SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20647/ (date of access: 12.10.2025).

[23] Nikiforov A., Chervonnaya S. The Tax Authority Violated the Deadlines During an Audit: Should the Taxpayer Pay Penalties for This Period? // [Electronic resource] URL: https://www.eg-online.ru/article/496008/ (accessed: 28.10.2025).

[24] Golovchenko O.N. Pre-trial Settlement of Tax Disputes in the Countries of the European Union // [Electronic resource] URL: https://www.elibrary.az/docs/jurnal/jrn2016_744.htm (accessed: 28.10.2025).

