

ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ПОЛНОМОЧИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПО ОБЕСПЕЧЕНИЮ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

К.В. Маслов

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

18 декабря 2018 г.

Дата принятия в печать –

25 февраля 2019 г.

Дата онлайн-размещения –

20 апреля 2019 г.

Представлена дефиниция процессуально-правового статуса налоговых органов и раскрыто его содержание. Выделены цели правоприменительной деятельности налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности. Предложена классификация принципов реализации процессуальных полномочий налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности.

Ключевые слова

Налоговая безопасность,
полномочия, налоговый
процесс, налоговая процедура,
налоговые органы, налоговое
правоприменение

PROCEDURAL POWERS OF TAX AUTHORITIES IN THE FIELD OF FISCAL SECURITY PROVISION

Kirill V. Maslov

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received – 2018 December 18

Accepted – 2019 February 25

Available online – 2019 April 20

The subject. The article is devoted to the analysis of the procedural competence of tax authorities in the context of ensuring national fiscal security.

The purpose of the article is to identify the features of the procedural powers of the tax authorities in the field of fiscal security provision. The hypothesis of the study is that the purpose of tax authorities' procedural powers is dual and it should be aimed at implementation of the fiscal function of the state and municipalities, as well as at protection the taxpayer from illegal and unjustified seizure of taxes in accordance with legal principles.

Keywords

Tax security, powers, tax process,
tax procedure, tax authorities, tax
law enforcement

The overall objective involves a number of specific tasks:

- definition of the concepts of competence and procedural legal status of tax authorities in the field of fiscal security;
- identification of the objectives of law enforcement activities of tax authorities in the field of fiscal security provision;
- identification of the principles of law enforcement activities of tax authorities in the field of fiscal security provision.

The methodology of the study includes general scientific methods (analysis, synthesis, comparative method, description) as well as particular academic methods (interpretation of legal acts, formal-legal method).

The main results and scope of their application. The competence of the tax authorities directly in the tax sphere is a set of their powers to control and monitor compliance with the legislation on taxes and fees, the correctness of the calculation, completeness and timeliness of the payment of taxes and fees to the budget; to bring persons who have committed tax offenses to responsibility; to consider and resolve complaints of citizens on acts of the ruling subjects of tax relations (tax bodies and officials). Procedural and legal status of the tax authorities can be understood as a system of powers that ensure the proper procedure and conditions for the tax authorities to exercise their legal functions in accordance with the principles of law and the requirements of the procedural form.

Both material and procedural powers of the tax authorities are implemented in tax authorities' activity in the field of fiscal security provision.

The legal consolidation of the dual purpose of the tax authorities will contribute to provision of the national fiscal security. This dual purpose should be aimed at both the implementation of the fiscal function of the state and municipalities, as well as at protection the taxpayer from illegal and unjustified seizure of taxes. The system of principles of procedural activities of tax authorities to ensure tax security should include general legal, inter-sectoral and special tax procedural principles.

Conclusions. The procedural aspects of the tax authorities' exercise of their powers must be systematized in national legislation. If there is lack of legislative consolidation of the principles and objectives of law enforcement activities of the tax authorities, such situation significantly worsens the possibility of applying the law in a single procedural form, making it difficult to implement the objectives of ensuring the national fiscal security.

1. Введение

Конституция РФ предусматривает возможность ограничения прав и свобод человека и гражданина в целях защиты прав и законных интересов других лиц, обеспечения безопасности государства. Одним из примеров такого ограничения права собственности является конституционная обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство определяет общий порядок и отдельные процессуальные моменты реализации этой обязанности, очерчивая круг прав каждого субъекта налогово-правовых отношений. Однако еще Л.С. Явич отмечал: «Право ничто, если его положения не находят своей реализации в деятельности людей и их организаций, в общественных отношениях» [1, с. 201]. Соответственно, любая правоприменительная деятельность (и особенно в налоговой сфере) должна быть ограничена не только рамками компетенции тех или иных должностных лиц, но и строго регламентированными в законодательстве процедурами, а также реально осуществляться в соответствии с этими нормативными требованиями, дабы минимизировать возможность превышения конституционно обусловленного ограничения права собственности налогоплательщика и не превратиться в самостоятельную угрозу налоговой безопасности.

Специфика процессуальной деятельности налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности остается проблемой, практически не разработанной. В трудах специалистов в области административного и финансового права – таких, как Ф.Х. Банхаева, Д.Г. Бачурин, Д.В. Винницкий, В.И. Гудимов, В.Н. Иванова, М.В. Карасева, В.Е. Кузнецова, И.И. Кучеров, Т.Н. Макаренко, О.В. Старовойта, – содержатся лишь общетеоретические категории и дефиниции либо выводы относительно отдельных аспектов процессуально-правового статуса налоговых органов, но не системный его анализ с позиций обеспечения налоговой безопасности.

В связи с этим целью нашего исследования является выявление особенностей процессуальных полномочий налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности.

Общая цель предполагает решение ряда конкретных задач:

- определение понятия компетенции и процессуально-правового статуса налоговых органов в сфере обеспечения налоговой безопасности;
- выявление целей правоприменительной деятельности налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности;
- выявление принципов правоприменительной деятельности налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности.

2. Компетенция и процессуально-правовой статус налоговых органов в сфере обеспечения налоговой безопасности

В Российской Федерации налоговые органы находятся в ведении Министерства финансов, но имеют собственную компетенцию и структуру. Как федеральный орган исполнительной власти ФНС России претворяет в жизнь специфические задачи федеральных органов исполнительной власти и тем самым осуществляет функциональное государственное управление сбором денежных средств в бюджет и внебюджетные фонды. Сбор достаточного количества таких средств для реализации функций государства означает достижение целей обеспечения налоговой безопасности. Второй аспект цели обеспечения налоговой безопасности страны – обеспечение оптимального и эффективного развития экономики страны путем воздействия на объекты управления: юридических и физических лиц – также соответствует целям деятельности налоговых органов.

Существует множество подходов к понятию компетенции органов публичной власти, в том числе налоговых, и должностных лиц. Отдельные правоведы компетенцией считают «способность органов

налогового администрирования, наделенных властными полномочиями, выступать в качестве управомоченной стороны в процессуальных налоговых правоотношениях. Властные предписания при наличии определенного юридического факта обязывают должностных лиц органов налогового администрирования совершать предписанные им законодательством о налогах и сборах действия, т. е. реализовывать свои полномочия. При этом права и обязанности органа налогового администрирования, сочетаясь в рамках его компетенции в конкретных налоговых правоотношениях, сохраняют относительно самостоятельный характер» [2, с. 186]. Однако приведенное определение скорее содержит общепринятые признаки процессуальной правоспособности налоговых органов и их должностных лиц. В теории государства и права сложилась устойчивая дефиниция компетенции органа как совокупности его полномочий по предметам ведения.

Считаем правильным придерживаться данной дефиниции и определять *компетенцию налоговых органов* непосредственно в налоговой сфере как совокупность установленных законодательством о налогах и сборах их полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов; привлечению к ответственности лиц, совершивших правонарушения, за которые налоговым законодательством установлена ответственность; рассмотрению и разрешению жалоб граждан на акты властвующих субъектов налоговых правоотношений (органов и должностных лиц).

Под полномочиями в теории права понимаются неразрывно связанные между собой права и обязанности органов государственного управления. Основные полномочия налоговых органов в налоговой сфере получили закрепление в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ) (главным образом, в ст. 31, 32), Законе РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах в Российской Федерации» (далее – Закон о налоговых органах) (ст. 7–9) и Положении о Федеральной налоговой службе (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506) (раздел 2). Анализ данных законов, а также ведомственных нормативных актов в сфере налогообложения позволяет выделить значительное число норм, закрепляющих порядок реализации основных полномочий налоговых органов и в совокупности образующих процессуальную форму правоприменительной деятельности [3, с. 23; 4, с. 25]. В результате при-

дания процессуальной формы общественным отношениям, возникающим по поводу обеспечения права государства на часть средств налогоплательщиков в виде обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, налоговые органы совершенно объективно наделяются дополнительными (процессуальными) правами и обязанностями. Соответственно, в урегулированной нормами права деятельности налоговых органов происходит реализация как материальных, так и процессуальных полномочий налоговых органов.

Данное обстоятельство позволяет вычленить (естественно, с некоторой долей условности) из общей массы полномочий налоговых органов процессуальные, которые в совокупности составляют основу процессуального статуса налоговых органов.

В настоящей статье процессуальные полномочия налоговых органов рассматриваются лишь в рамках налогового процесса как проистекающей в установленной законом форме деятельности уполномоченных государственных органов в налоговой сфере: 1) по исчислению налогов и сборов в бюджеты различных уровней, а также страховых взносов во внебюджетные фонды; 2) по контролю за правильностью исчисления и уплаты налогов и сборов, а также иной, тесно связанной с этой деятельностью; 3) по привлечению к ответственности лиц, совершивших правонарушения, за которые налоговым законодательством установлена ответственность; 4) по рассмотрению и разрешению жалоб на акты властвующих субъектов налоговых правоотношений (органов и должностных лиц).

При характеристике статуса налоговых органов в налоговом процессе необходимо учитывать, что положения Закона о налоговых органах в части, противоречащей НК РФ, не применяются.

К основным процессуальным полномочиям налоговых органов можно отнести право производить выемку документов при проведении налоговых проверок, право осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода помещения и территории, право (которое, исходя из принципа законности, правильнее обозначать как обязанность) вышестоящих органов отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия законодательству о налогах и сборах; обязанность направлять налогоплательщику копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также иные полномочия, возникающие в процессе выполнения налоговыми органами возложенных на них функций.

С понятием компетенции в теории государственного управления тесно связано понятие функций. Под функциями ученые-административисты понимают «способы информационного взаимодействия между субъектами и объектами социального управления. Это устойчивые, относительно самостоятельные виды административной деятельности вообще. Они отличаются друг от друга непосредственной целью, содержанием, *процедурами осуществления*, используемой информацией» [5, с. 166].

В теории административного права функции управления по форме выражения подразделяются на правовые и неправовые. Осуществление правовых непосредственно влечет определенные юридически значимые последствия. Основные правовые функции: принятие правовых актов управления, заключение договоров и совершение иных юридических значимых действий. Процессуальные полномочия, реализуемые в ходе осуществления деятельности налоговых органов по исчислению налогов, контролю и производству по делам о нарушении законодательства о налогах и сборах, призваны обеспечить надлежащее исполнение государственными органами своих правовых функций.

Неправовые функции управления выражаются в осуществлении различных организационных действий: проведение совещаний и обсуждений; прогнозирование и разработка планов (например, план проверки соблюдения налогового законодательства организациями и физическими лицами).

На основании вышеизложенного можно определить *процессуальные полномочия налоговых органов как полномочия, обеспечивающие надлежащий порядок и условия реализации налоговыми органами возложенных на них правовых функций в соответствии с принципами права и требованиями процессуальной формы*. Если материальные полномочия налоговыми органами реализуются лишь в силу их закрепления в соответствующих нормативных правовых актах, то дополнительным основанием возникновения процессуальных правомочий у налогового органа в относительном правоотношении является именно реализация материального правомочия. К примеру, фактическим основанием для проведения выемки предметов и документов будет принятое ранее решение о назначении выездной налоговой проверки.

Процессуальные полномочия налоговых органов в России не получили закрепления ни в самостоятельном нормативном правовом акте, ни даже в отдельном разделе НК РФ [6, с. 17; 7, с. 7], что значи-

тельно ухудшает возможность применения права в единой процессуальной форме, затрудняя реализацию целей обеспечения налоговой безопасности страны.

Между тем мировой опыт показывает, что наибольшую гарантию от злоупотреблений властью могут предоставить только единые правила. Так, в Швейцарии существуют Федеральный закон об административных процедурах, а также законы об административных процедурах кантонов, устанавливающие процедуры издания, изменения, отмены распоряжений органов исполнительной власти и их обжалования, формулирующие общие процессуальные принципы [8, с. 9].

В Налоговом кодексе Франции процедурные аспекты деятельности налоговых органов (в том числе налогового контроля) четко прописаны в Книге налоговых процедур, которая по существу представляет собой Налогово-процессуальный кодекс [9, с. 75].

Урегулирование возникающих между участниками конкретных общественных отношений в условиях известной абстрактности правовых норм большей частью зависит от усмотрения правоприменителя, которое в конечном счете лежит в основе формирования правоприменительной практики. Еще Г.Ф. Шершеневич писал, что применение норм права «по точному их смыслу, невзирая на результаты применения в тех или иных конкретных случаях», есть тот принцип законности, который составляет смысл правового порядка [10, с. 317]. Именно поэтому включение в нормативный массив целей и принципов процессуальной деятельности в той или иной сфере как неких «ориентиров» для правоприменителя, в ситуации правового вакуума раскрывающих «смысл» правового регулирования – в значительной степени способствует надлежащему соблюдению законности и снижает угрозы безопасности государства, проистекающие из ненадлежащей правоприменительной деятельности.

3. Цели правоприменительной деятельности налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности

Задачи налоговых органов как участников налоговых правоотношений – контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевре-

менностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, – определены в ст. 6 Закона о налоговых органах.

В НК РФ отсутствует нормативное закрепление целей деятельности налоговых органов по реализации предоставленных им полномочий. По причинам, указанным в предыдущем разделе, данное обстоятельство представляется не соответствующим принципу законности и потенциально угрожает налоговой безопасности государства.

Знаменательным представляется тот факт, что в кодифицированных источниках отраслей российского процессуального права содержатся статьи, закрепляющие задачи того или иного процесса: это и ст. 6 Уголовно-процессуального кодекса РФ, и ст. 2 Гражданского процессуального кодекса РФ. Еще советские ученые-процессуалисты отмечали: «Любая из процессуальных форм, входящая как элемент (подсистема) в более сложную систему, в свою очередь также должна рассматриваться как сложная система со своим специфическим материально-правовым и процессуальным содержанием, со своими признаками и особенностями. Иными словами, отдельные процессуальные формы представляют собой лишь особенное, специфическое, что не исключает, а лишь подчеркивает в их содержании то общее, что объединяет их с иными процессуальными формами, входящими в ту же систему. Выявление структурных связей между различными процессуальными формами... позволит внести научно обоснованные рекомендации по совершенствованию отдельных процессуальных форм, по их *возможной унификации в разумных пределах (например, на уровне принципов и основных положений)* (курсив мой. – К. М.)» [11, с. 150]. И в наши дни ученые отмечают, что на современном этапе «важной тенденцией развития законодательства является его унификация, которой в праве корреспондирует тенденция интеграции правовой регламентации» [12, с. 106].

Было бы несправедливым утверждать, что права государства, а также права и свободы налогоплательщика, которые должны охраняться в налоговом процессе, имеют меньшую значимость, нежели аналогичные ценности, защищаемые в гражданском и уголовном судопроизводстве. Тем более что в доктрине налогового права указывается сочетание различных целей при осуществлении налогового правоприменения.

И если одни исследователи видят такой целью лишь «обеспечение исполнения организациями и физическими лицами своих налоговых обязанностей» [13, с. 68], то другие отмечают «финансово-правовой дуализм цели деятельности правоприменительных органов в налоговой сфере», коренным образом связанный с проблемой соотношения качественных и количественных показателей при реализации налоговыми органами своих полномочий [14, с. 187]. Такой дуализм обусловлен публично-правовым характером налоговых отношений, который заключается не только в удовлетворении финансово-правовых потребностей государства, но и в защите самого налогоплательщика и других членов общества [15, с. 96].

«В процессуальных налоговых правоотношениях властный характер деятельности органов налогового администрирования, ведущих налоговый процесс на различных стадиях, сочетается с правами и гарантиями участвующих в налоговом деле лиц. Важно отметить, что хотя процессуальные налоговые правоотношения характеризуются как властеотношения, на государственные органы, ведущие производство по налоговому делу, возлагается обязанность разъяснять участникам процесса их права с целью возможного их использования. В этом случае процессуальные действия и решения органов налогового администрирования являются не только средством выполнения их обязанностей по раскрытию налоговых правонарушений и привлечению нарушителей к юридической ответственности, но и средством обеспечения прав и законных интересов участников налогового процесса» [2, с. 187]. «С позиции построения в Российской Федерации демократического правового государства (статья 1 Конституции Российской Федерации) налогоплательщики, да и сами налоговые органы в лице их должностных лиц, должны правильно понимать конституционную природу... полномочий налоговых органов» [16, с. 156]. «Права, предоставленные законодательством государственному органу, и обязанности, на него возложенные, могут быть реализованы и должны трактоваться исключительно в рамках его *функций и задач* (курсив мой. – К. М.), установленных законом» [17, с. 494]. В этой связи, по нашему мнению, было бы верным дополнить гл. 5 НК РФ статьей «Цели деятельности налоговых органов», содержащей примерно следующие положения:

«Деятельность налоговых органов имеет своей целью обеспечение налоговой безопасности государства посредством:

– реализации права государства и муниципальных образований на часть имущества налогоплательщика в соответствии с законодательством о налогах и сборах;

– защиты налогоплательщика от незаконного и необоснованного изъятия принадлежащих ему денежных средств и обвинения его в совершении налогового правонарушения.

В рамках указанных целей налоговыми органами решаются следующие задачи: укрепление законности и правопорядка, предупреждение правонарушений, контроль за уплатой и взыскание установленных законом сумм налогов и сборов, установление виновности либо невиновности лица в совершении правонарушения в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах».

4. Принципы реализации процессуальных полномочий налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности

Деятельность налоговых органов может достичь указанных выше целей обеспечения налоговой безопасности лишь при условии ее соответствия общепризнанным процессуальным принципам. Принципы процессуальной деятельности представлены в законодательстве развитых европейских стран. Во французском налоговом законодательстве это принцип экономической целесообразности, равноправия сторон и некоторые другие [9, с. 73, 76]. В немецком – запрет злоупотребления властными полномочиями (административный орган не может назначать или вообще проводить какие-либо меры, которые хотя и находятся в рамках его властных полномочий, но служат исключительно цели причинения вреда гражданину), принцип соразмерности и некоторые другие [18, с. 185–186].

Подробную регламентацию принципы административных процедур получили в законодательстве Швейцарии. Общие процедурные принципы классифицируются: на конституционные принципы; принципы, закрепленные в законах (так называемые «писанные процедурные принципы»); неписанные общие процедурные принципы (такие принципы, которые в силу их очевидности для всех граждан не нашли отражения в законе) [8, с. 11–15].

К первым относится принцип равенства всех перед законом и судом. Из него Федеральным Судом выделены следующие субпринципы: запрет произвола (решение произвольно, если очевидно противоречит основному смыслу закона, внутренне противоречиво или явно противоречит принципу справедливости); принцип веры и доверия; запрет

противоречивого поведения администрации; запрет обратной силы закона; принцип правовой безопасности (администрация, сталкиваясь с аналогичными случаями, обязана придерживаться аналогичной практики; для изменения практики должны быть веские основания, причем оно должно быть последовательным). Кроме того, деятельность Федерального Суда Швейцарии рождает новые принципы, за которыми признается сила конституционных. К таковым, в частности, относится важнейший принцип соразмерности, в силу которого любая мера администрации должна быть пригодной и необходимой для достижения поставленной цели.

По нашему мнению, введение ряда указанных принципов в российское законодательство может быть эффективным в пресечении недобросовестности налоговых органов как угрозы налоговой безопасности и способствовать дальнейшему укреплению режима законности.

К писанным процедурным принципам относятся: принцип распределения бремени доказывания (ведомства обязаны своими силами и средствами устанавливать фактическую сторону дела за исключением определенных случаев); принцип координации процедур и обязанности предать дело полномочной инстанции (инициируя процедуру, лицо вправе обратиться лишь в одно ведомство); принцип общения по почте (недопущение «волокиты»); обязанность обоснования решения в письменном виде; обязательность разъяснения возможностей обжалования; запрет бессмысленного применения права – сверхформализма (любой акт должен применяться строго в соответствии с его смыслом и целью, запрещено применять формальное предписание лишь ради него самого, преследуя лишь соблюдение формы).

К неписанным принципам относятся принцип телеологического толкования норм права; принцип «большее охватывает меньшее» (если лицо совершает действия большие, чем того требует от него закон, то неправильно обвинять его в несовершении требуемого); принцип прямого действия Конституции.

Уже в настоящее время в нормах, регламентирующих налоговый процесс, получили закрепление принципы законности, презумпции невиновности, процессуального равенства сторон, гласности, экономичности [19, с. 67]. Отдельные аспекты принципа распределения бремени доказывания реализованы в п. 6 ст. 108 НК РФ, запрета сверхформализма – в п. 6 ст. 101, п. 12 ст. 101.1 НК РФ. Некоторые принципы сформулированы в практике судебных органов, в

особенности — конституционного правосудия. Например, в п. 3 Постановления № 14-П от 16 июля 2004 г. Конституционный Суд РФ указал принцип недопустимости избыточного применения мер налогового контроля.

Введение в практику налогового правоприменения других принципов будет способствовать правильному разрешению юридических дел и снижению социальной напряженности в и без того конфликтных отношениях между налогоплательщиками и налоговой администрацией. К примеру, официальное применение принципа веры и доверия, принципа правовой безопасности позволило бы упростить ситуацию с противоречивыми либо размытыми разъяснениями налоговых и финансовых органов по запросам налогоплательщиков о применении тех или иных норм законодательства о налогах и сборах. Как известно, «притчей во языцех» стали случаи, когда, отвечая на конкретный вопрос налогоплательщика, налоговый или финансовый орган ограничивается цитированием НК РФ либо употреблением самых общих формулировок, не позволяющих получить четкое и недвусмысленное толкование спорной нормы. Либо с разницей буквально в несколько дней дает совершенно противоположные разъяснения одной и той же нормы законодательства по разным запросам. Некоторые исследователи обоснованно считают необходимым четко закрепить в законодательстве принцип законности как основу деятельности налоговых органов, поскольку деятельность налогового органа вне рамок установленных полномочий нередко обосновывается тем, что в законодательстве отсутствует соответствующий запрет [20, с. 201].

В российской правовой науке делаются попытки выделения принципов налогового процесса. Однако если одними исследователями не проводится дифференциации этих принципов, то их классификация, данная другими, представляется весьма спорной. В.И. Гудимов, относя к принципам налогового контрольного производства принципы налогового процесса и принципы контрольной деятельности, затрудняется их разграничить. Если проанализировать состав приведенных им принципов с позиций включения налогового контрольного производства в налоговый процесс как более широкое по объему понятие, можно отнести к общим налоговым процессуальным: принцип законности, принцип осуществления налогового процесса специально уполномоченными на то субъектами; принцип соблюдения процессуальной формы; принцип соблюдения налоговой тайны; принцип своевременности осу-

ществления процессуальных действий; принцип всесторонности, полноты и объективности исследования обстоятельств юридического дела; принцип общественного и государственного контроля за налоговым правоприменением; принцип приоритета профилактических мероприятий [21]. Указанные принципы реализуются во всех налоговых процессуальных производствах (и при исчислении суммы налога налоговым органом, и при привлечении к налоговой ответственности). Безусловно, присутствуют они и в налоговом контрольном производстве, однако в специфическом преломлении. К специальным контрольным, среди приведенных В.И. Гудимовым, можно отнести принципы непрерывности налогового контроля, единства и дифференциации налогового контроля.

Попытка классификации налогово-процессуальных принципов сделана Д.Г. Бачуриным. Им выделены конституционные (общеправовые принципы), общие принципы контрольной деятельности и «специализированные налогово-процессуальные принципы» [22, с. 41]. Однако некоторые принципы, отнесенные исследователем к третьей группе, по сути, как и принципы контрольной деятельности, являются межотраслевыми, с той лишь разницей, что они характерны для иных отраслей российского права (в основном, уголовно-процессуального и административного). Это принцип возложения бремени доказывания обстоятельств правонарушения на органы власти, принцип соблюдения процессуальной формы, принцип презумпции невиновности, принцип процессуальной самостоятельности при принятии решений. Кроме того, в состав общих принципов контрольной деятельности, по нашему мнению, было бы правильным включить (помимо гласности, научности, экономичности, оперативности, достоверности) принципы целесообразности (принятие во внимание специфики сложившейся ситуации в момент вынесения решения, выбор наиболее оптимального варианта реализации правовых требований в конкретных обстоятельствах) [10, с. 317–318] и справедливости, в том числе социальной (деятельность налоговых органов и их должностных лиц в интересах не каких-либо граждан или групп, а в интересах всего общества; правоприменительные акты должны быть одновременно обоснованными, законными, целесообразными и гуманными) [23, с. 26].

На основании вышеизложенного, обоснованным и целесообразным представляется следующий состав системы принципов процессуальной деятель-

ности налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности:

- **Общеправовые принципы:** законность; равенство; обеспечение права на защиту; запрет произвола; телеологическое толкование правовых норм; прямое действие Конституции.

- **Межотраслевые принципы:** гласность; презумпция невиновности; научная обоснованность; целесообразность (в том числе экономическая); справедливость; оперативность; достоверность; недопущение причинения вреда; запрет бессмысленного применения права – сверхформализма; обязанность обоснования решения в письменном виде; обязательность разъяснения возможностей обжалования; принцип координации процедур; принцип соблюдения процессуальной формы; принцип своевременности осуществления процессуальных действий; принцип всесторонности, полноты и объективности исследования обстоятельств юридического дела; принцип общественного и государственного контроля; процессуальная самостоятельность правоприменителя.

- **Специальные налогово-процессуальные принципы:** принцип соблюдения налоговой тайны; принцип приоритета профилактических мероприятий; соразмерность; «большее охватывает меньшее».

5. Выводы

Таким образом, достигнута цель исследования – выявлены особенности процессуальных полномочий налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности. Процессуально-правовой статус нало-

говых органов можно понимать как систему полномочий, обеспечивающих надлежащие порядок и условия реализации налоговыми органами возложенных на них правовых функций в соответствии с принципами права и требованиями процессуальной формы.

В урегулированной нормами права деятельности налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности происходит реализация как материальных, так и процессуальных полномочий налоговых органов.

В России процедурные аспекты реализации налоговыми органами своих полномочий не систематизированы. Данное обстоятельство обуславливает отсутствие на законодательном уровне закрепления принципов и целей правоприменительной деятельности налоговых органов, что существенно ухудшает возможность применения права в единой процессуальной форме, затрудняя реализацию целей обеспечения налоговой безопасности страны. Обеспечению налоговой безопасности государства будет способствовать легальное закрепление двуединой цели деятельности налоговых органов, которая должна быть направлена как на реализацию фискальной функции государства и муниципальных образований, так и на защиту налогоплательщика от незаконного и необоснованного изъятия принадлежащих ему денежных средств. Система принципов процессуальной деятельности налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности должна включать общеправовые, межотраслевые и специальные налогово-процессуальные принципы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Явич Л.С. Общая теория права / Л.С. Явич. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1976. – 298 с.
2. Староверова О.В. Налоговый процесс: учеб. пособие для вузов / О.В. Староверова, Н.Д. Эриашвили; под ред. проф. Н.М. Коршунова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2004. – 192 с.
3. Гудимов В.И. Налоговый процесс / В.И. Гудимов // Финансовое право. – 2003. – № 5. – С. 23–27.
4. Макаренко Т.Н. Налоговый процесс и налоговое производство / Т.Н. Макаренко // Финансовое право. – 2002. – № 3. – С. 25–31.
5. Бахрах Д.Н. Административное право России: учеб. для вузов / Д.Н. Бахрах. – М.: НОРМА, 2001. – 640 с.
6. Копина А.А. К вопросу о соотношении понятий «налоговый процесс» и «налоговая процедура» / А.А. Копина // Финансовое право. – 2005. – № 10. – С. 14–17.
7. Сащихина Т.Ю. Понятие и признаки налогово-правовых процедур / Т.Ю. Сащихина // Финансовое право. – 2005. – № 11. – С. 7–11.
8. Шафхаузер Р. Как упорядочить отношения гражданина и чиновника? Административные процедуры на примере законодательства Швейцарии / Р. Шафхаузер, К. Экштайн, С. Вершинин. – М.: ЭКОМ, 2000. – 80 с.
9. Попонина Н.А. Налоговые органы во Франции / Н.А. Попонина // Финансы. – 2002. – № 1. – С. 73–77.
10. Общая теория государства и права: Академический курс: в 2 т. / под ред. проф. М.Н. Марченко. – М.: Зерцало, 2000. – Т. 2: Теория права. – 416 с.

11. Галаган И.А. К вопросу о юрисдикционном праве / И.А. Галаган, О.Я. Баев // Развитие и совершенствование уголовно-процессуальной формы / редкол.: О.Л. Баев и др. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1979. – С. 148–153.
12. Лукьянова Е.Г. Тенденции развития процессуального законодательства в свете общей теории права / Е.Г. Лукьянова // Государство и право. – 2003. – № 2. – С. 104–108.
13. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб.: Питер, 2002. – 159 с.
14. Песчанских Г.В. Эффективность деятельности правоприменительных органов в сфере налогообложения. Информационно-аналитические подходы обеспечения экономической безопасности / Г.В. Песчанских. – М.: Экономика, 2004. – 229 с.
15. Орлов М.Ю. Правовая позиция Конституционного Суда РФ о добросовестности налогоплательщика не может быть включена в налоговое законодательство / М.Ю. Орлов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – С. 94–101.
16. Иванов А.В. Конституционные основания административно-юрисдикционных полномочий налоговых органов Российской Федерации / А.В. Иванов // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Право. – 1998. – Вып. 1: Конституция России и права человека. – С. 156–161.
17. Налоговое право: учеб. / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2004. – 591 с.
18. Гюнтер К. Контроль за решениями, принимаемыми в рамках административного усмотрения: германский опыт / К. Гюнтер // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – С. 183–187.
19. Иванова В.Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ / В.Н. Иванова // Юрист. – 2001. – № 2. – С. 67–70.
20. Гуров М.В. Конституция РФ и решения Конституционного Суда РФ – основа совершенствования нормативного регулирования отношений в сфере налогового контроля / М.В. Гуров // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – С. 200–204.
21. Гудимов В.И. Налогово-контрольное производство в России / В.И. Гудимов // Финансовое право. – 2002. – № 1. – С. 29–35.
22. Бачурин Д.Г. Основные элементы налогового процесса / Д.Г. Бачурин // Налоговое планирование. – 2001. – № 3. – С. 39–46.
23. Иванова С.А. Принцип социальной справедливости в правоприменительной деятельности (теоретические аспекты реализации) / С.А. Иванова // Государство и право. – 2006. – № 1. – С. 19–26.

REFERENCES

1. Yavich L.S. *General theory of law*. Leningrad, Leningrad State University Publ., 1976. 298 p. (In Russ.).
2. Staroverova O.V., Eriashvili N.D. *Tax process*, ed. by N.M. Korshunov. Moscow, YUNITI-DANA Publ., Zakon i pravo Publ., 2004. 192 p. (In Russ.).
3. Gudimov V.I. Tax process. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2003, no. 5, pp. 23–27. (In Russ.).
4. Makarenko T.N. Tax process and tax proceedings. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2002, no. 3, pp. 25–31. (In Russ.).
5. Bakhrakh D.N. *Administrative law of Russia*. Moscow, NORMA Publ., 2001. 640 p. (In Russ.).
6. Kopina A.A. To the question of correlation of concepts "tax process" and "tax procedure". *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2005, no. 10, pp. 14–17. (In Russ.).
7. Sashchikhina T.Yu. The concept and features of tax-legal procedures. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2005, no. 11, pp. 7–11. (In Russ.).
8. Shafhauser R., Eckstein K., Vershinin S. *How to arrange relations between a citizen and an official? Administrative procedures on the example of Switzerland laws*. Moscow, EKOM Publ., 2000. 80 p. (In Russ.).
9. Poponova N.A. Tax authorities in France. *Finansy*, 2002, no. 1, pp. 73–77. (In Russ.).
10. Marchenko M.N. (ed.). *General theory of state and law*, Academic course, in 2 volumes. Moscow, Zertsalo Publ., 2000. Vol. 2. Theory of law. 416 p. (In Russ.).

11. Galagan I.A., Baev O.Ya. To the question of jurisdictional law, in: Baev O.Ya., Kokorev L.D., Litvinov R.L., Torubarov V.I. (eds.). *Development and improvement of criminal-procedural form*. Voronezh, Voronezh University Publ., 1979, pp. 148–153. (In Russ.).
12. Lukiyanova E.G. The theory of procedural law: the history of the problem and its present state. *Gosudarstvo i pravo*, 2003, no. 2, pp. 104–108. (In Russ.).
13. Nogina O.A. *Tax control: questions of theory*, St. Petersburg, Piter Publ., 2002. 159 p. (In Russ.).
14. Peschanskikh G.V. *Efficiency of activity of law enforcement agencies in the field of taxation. Information and analytical approaches to economic security*. Moscow, Ekonomika Publ., 2004. 229 p. (In Russ.).
15. Orlov M.Yu. The legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation on the good faith of the taxpayer cannot be included in the tax legislation, in: Pepelyaev S.G. (ed.). *Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii 2004 goda*. Moscow, Wolters Kluwer, 2006, pp. 94–101. (In Russ.).
16. Ivanov A.V. Constitutional bases of administrative and jurisdictional powers of tax authorities of the Russian Federation. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. Seriya "Pravo" = Vestnik of Lobachevsky University of Nizhni Novgorod. Juridical sciences*, 1998, iss. 1, pp. 156–161. (In Russ.).
17. Pepelyaev S.G. (ed.). *Tax law*. Moscow, Yurist Publ., 2004. 591 p. (In Russ.).
18. Gunter K. Control over decisions taken within the framework of administrative discretion: German experience, in: Pepelyaev S.G. (ed.). *Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii 2004 goda*. Moscow, Wolters Kluwer, 2006, pp. 183–187. (In Russ.).
19. Ivanova V.N. The ratio of legal categories "tax process" and "tax proceedings" and features of their implementation in the Tax Code of the Russian Federation. *Yurist = Jurist*, 2001, no. 2, pp. 67–70. (In Russ.).
20. Gurov M.V. The Constitution of the Russian Federation and decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation – the basis for improving the normative regulation of relations in the field of tax control, in: Pepelyaev S.G. (ed.). *Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii 2004 goda*. Moscow, Wolters Kluwer, 2006, pp. 200–204. (In Russ.).
21. Gudimov V.I. Tax control production in Russia. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2002, no. 1, pp. 29–35. (In Russ.).
22. Bachurin D.G. Basic elements of the tax process. *Nalogovoe planirovanie*, 2001, no. 3, pp. 39–46. (In Russ.).
23. Ivanova S.A. The principle of social justice in the law implementation activity (Theoretical aspects of realization). *Gosudarstvo i pravo*, 2006, no. 1, pp. 19–26. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Маслов Кирилл Владиславович – кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного и муниципального права
Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
e-mail: mas_law@mail.ru
ORCID: 0000-0001-8384-277X
ResearcherID: M-6609-2016
SPIN-код: 5325-9716; AuthorID: 678481

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Kirill V. Maslov – PhD in Law, Associate Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
e-mail: mas_law@mail.ru
ORCID: 0000-0001-8384-277X
ResearcherID: M-6609-2016
RSCI SPIN-code: 5325-9716; AuthorID: 678481

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Маслов К.В. Процессуальные полномочия налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности / К.В. Маслов // *Правоприменение*. – 2019. – Т. 3, № 1. – С. 62–71. – DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(1).62-71.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Maslov K.V. Procedural powers of tax authorities in the field of fiscal security provision. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2019, vol. 3, no. 1, pp. 62–71. DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(1).62-71. (In Russ.).