

Общесистемные и целевые принципы правового обеспечения налоговой безопасности государства*

К. В. Маслов

Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Российская Федерация, 125375, Москва, Настасьинский пер., 3, стр. 2
Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского, Российская Федерация, 644077, Омск, пр. Мира, 55а

Для цитирования: Маслов, Кирилл В. 2024. «Общесистемные и целевые принципы правового обеспечения налоговой безопасности государства». *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право* 2: 390–403. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2024.205>

Принципы, выступая основой любой социальной системы, имеют особое значение для правового обеспечения налоговой безопасности государства как системной публичной управленческой деятельности, осуществляемой в правовой форме и направленной на противодействие угрозам аккумулированию налоговых доходов. Принципы выполняют как общесистемные функции (аксиологическую, онтологическую, педагогическую и гносеологическую), так и сугубо прикладные (герменевтическую, конфликтологическую и собственно регулятивную). Принципы правового обеспечения налоговой безопасности государства определены автором как идеи и установки, составляющие концептуальную и организационную основу возникновения, изменения и прекращения внутри- и внешнеуправленческих правоотношений по защите жизненно важных интересов государственно организованного общества от непоступления в бюджетную систему налоговых доходов, необходимых для полного финансирования текущих и перспективных функций и задач государства. С учетом управленческой природы правового обеспечения налоговой безопасности государства наиболее значимо в теоретическом и практическом аспекте подразделение принципов на общесистемные, целевые, функциональные, организационные и процедурно-процессуальные. Подробно охарактеризованы две группы принципов, которые предопределяют функционирование всех подсистем управленческой деятельности по обеспечению налоговой безопасности государства: общесистемные и целевые. В качестве общесистемных обозначены законность; системность и комплексность применения органами публичной власти мер обеспечения налоговой безопасности; приоритет публичных интересов при учете законных интересов частных лиц; взаимная ответственность государства и личности; приоритет предупредительных мер обеспечения налоговой безопасности. Целевыми являются следующие принципы: адекватность управленческой деятельности в налоговой и связанных с ней сферах характеру и масштабу угроз; эффективность, непрерывность и своевременность правового реагирования на угрозы; избежание создания действиями государства рисков и неопределенности; поддержка инновационного развития.

Ключевые слова: налоговая безопасность, принцип, правовое обеспечение безопасности, безопасность, налоговая угроза, риск-ориентированный подход.

* Исследование выполнено за счет гранта Российского научного фонда № 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160/>.

© Санкт-Петербургский государственный университет, 2024

1. Введение

Посредством принципов достигается целостность системы обеспечения безопасности. Несмотря на это, они недостаточно часто попадают в фокус общетеоретических и отраслевых правовых исследований вопросов безопасности. Принципы есть имманентная основа любой социальной системы, увязывающая закономерности ее развития с правом (Воронов, Аветисян 2011, 15). Особое значение они имеют для правового обеспечения налоговой безопасности государства с учетом его системной сущности как целесообразной управленческой деятельности по противодействию прямым и косвенным угрозам сбору запланированного количества налоговых доходов бюджетной системы, в частности ввиду потребности в полном текущем и перспективном финансировании функций и задач государства и муниципальных образований. Принципы можно рассматривать как правовые аксиомы для деятельности субъектов обеспечения безопасности (Поветкина 2016, 87).

В связи со сказанным в правовом обеспечении налоговой безопасности государства принципы выполняют как общесистемные функции (аксиологическую, онтологическую, педагогическую и гносеологическую), так и сугубо прикладные (герменевтическую, конфликтологическую и собственно регулятивную). Реализация принципов обеспечивает эффективное управление взаимосвязанными элементами системы безопасности на подлинно научной основе (Литвинов 2012, 72). Иными словами, надлежащее и эффективное публичное управление налогообложением требует четкого понимания сущности исследуемых принципов и нормативной фиксации их перечня (с разумной корректировкой последнего с учетом изменения национальных приоритетов и угроз на том или ином этапе развития государства).

Таким образом, определение и выявление принципов, на основе которых функционирует вся система правового обеспечения налоговой безопасности государства, выступает насущной задачей правовой науки.

2. Основное исследование

2.1. Понятие принципов правового обеспечения налоговой безопасности государства

В юридической литературе принципы обеспечения безопасности разных видов нередко характеризуют как основополагающие идеи, исходные начала деятельности органов публичной власти по обеспечению исполнения общеобязательных условий и требований безопасности физическими и юридическими лицами (Стахов 2007, 140–141). Между тем надлежащая организация публичного управления не менее важна в обеспечении безопасности, чем внешнеуправленческие отношения, но этому аспекту в приведенной дефиниции внимания не уделяется.

Основываясь на одной из наиболее точных отраслевых дефиниций принципов безопасности (Кутьин 2013, 128), определим принципы правового обеспечения налоговой безопасности как идеи и установки, составляющие концептуальную и организационную основу возникновения, изменения и прекращения внутри- и внешнеуправленческих правоотношений по защите жизненно важных интересов

государственно организованного общества от непоступления в бюджетную систему налоговых доходов, необходимых для полного финансирования текущих и перспективных функций и задач государства.

2.2. Основания классификации принципов правового обеспечения налоговой безопасности государства

Ученые-правоведы предлагают разнообразные варианты классификации принципов обеспечения безопасности. По мнению Н. А. Босхамджиевой, они подразделяются на административно-правовые, конституционные; принципы деятельности государственного аппарата; принципы форм и методов управленческой деятельности органов государства (Босхамджиева 2013, 19, 106). С приведенным подходом сложно согласиться в силу смешения в нем оснований классификации и пересечения содержания выделенных элементов (например, принцип плановости одновременно относится и административно-правовым, и к принципам методов управления, и к принципам деятельности государственного аппарата). Среди принципов налоговой безопасности нередко выделяют исключительно основные начала установления налогов (Тимофеева 2010), игнорируя все разнообразие обеспечивающих такую безопасность отношений (контрольных, юрисдикционных, юстиционных и иных).

Принимая во внимание специфику налоговой безопасности государства как объекта обеспечения, мы можем обнаружить искомые начала путем исследования общих принципов права, налогообложения, публичного управления и национальной безопасности.

Опираясь на обоснованную Г. В. Атаманчуком группировку принципов государственного управления (Атаманчук 1997, 266–277), отметим общественно-политические, или общесистемные; целевые; функциональные; организационные; процедурно-процессуальные принципы правового обеспечения налоговой безопасности.

Предметом настоящего исследования выступают первые две группы принципов, поскольку они определяют функционирование всех подсистем управленческой деятельности по обеспечению налоговой безопасности государства: институционально-организационной, функциональной, процедурно-процессуальной, — что обуславливает их фундаментальное методологическое значение для правового регулирования любых общественных отношений, в которых происходит противодействие угрозам налоговой безопасности государства.

2.3. Общесистемные принципы правового обеспечения налоговой безопасности государства

Общесистемные принципы могут быть выделены из числа тех, которые рассмотрены в Федеральном законе от 28.12.2010 № 390-ФЗ «О безопасности»¹ (далее — Закон о безопасности) и часто дублируются в юридических трудах (Дугенец и др. 2012, 66). К этим принципам относятся следующие:

¹ Здесь и далее, если не указано иное, все ссылки на нормативно-правовые акты и судебную практику приводятся по СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения 1 июня, 2024. <http://www.consultant.ru>.

- законность;
- системность и комплексность применения мер обеспечения безопасности (организационных, политических, социально-экономических, правовых, информационных и иных);
- соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина;
- приоритет предупредительных мер.

Принцип *законности* означает соответствие всех правовых актов (как индивидуальных, так и нормативных), которые принимаются в процессе публичного управления налогообложением, актам большей юридической силы (в первую очередь Конституции и федеральным законам). В обеспечении налоговой безопасности государства указанный принцип приобретает дополнительные смыслы в зависимости от отраслевого регулирования. С учетом исключительной роли законодательных (представительных) органов власти в установлении правил налогообложения как проявления народовластия принцип законности применительно к налогово-правовому обеспечению налоговой безопасности означает наделение исполнительной власти правом принятия подзаконных налогово-правовых актов только в предусмотренных законом случаях. Таким образом, сама возможность подзаконного налогово-правового обеспечения налоговой безопасности целиком зависит от усмотрения законодателя. Это начало «решающим образом влияет на весь механизм правового регулирования в налоговом праве» (Винницкий 2003, 119).

С позиций административно-правового обеспечения в отношениях внутри системы субъектов публичного управления названный принцип приобретает иное измерение: подзаконное регулирование допускается во всех случаях «пробельности» в законах и актах представительных органов муниципальных образований. Это можно именовать комплементарностью законодательного и подзаконного регулирования. В связи со сказанным не вполне обоснован подход, согласно которому специальным административно-правовым принципом экономической безопасности называется исключительно подзаконный характер регулирования (Максимов 2014, 160).

Принцип *системности и комплексности применения мер обеспечения безопасности* в налоговой сфере также имеет несколько измерений: во-первых, он означает согласованное функционирование различных субъектов управления, к чьим функциям относится противодействие угрозам налоговой безопасности на разных этапах возникновения и развития последних²; во-вторых, подразумевает целостность и понятную иерархию отраслевых мер правового обеспечения, а также взаимообусловленность и непротиворечивость таких мер, предусмотренных в разных отраслях права. Комплексность означает адекватное конкретным угрозам сочетание мер различной природы (организационных, политических, социально-экономических, правовых, информационных и иных) в их совместном применении³.

² В этом значении принцип системности описан в Основных положениях об управлении рисками в деятельности Федеральной налоговой службы (ФНС) России (Приказ ФНС России от 20.03.2017 № ММВ-7-16/225@ (п. 3.1.5)). См. также: (Андрющенко 2019).

³ С указанием такой совокупности ресурсов принцип системности описан в Основных положениях об осуществлении внутреннего контроля деятельности по технологическим процессам ФНС России (Приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-16/132@).

Налоговая безопасность государства как концепция имеет публичные цели, которые обусловлены широким спектром угроз, нередко исходящих от конкретных граждан и их объединений. Потому принцип *приоритета прав и свобод человека и гражданина* трансформируется в ее обеспечении и может быть охарактеризован как принцип *приоритета публичных интересов при обязательном учете прав и законных интересов частных лиц*.

Принцип приоритетности публичных интересов характерен для финансового права в целом (Химичева 2013). Публичный характер налогово-правового регулирования соответствует его природе и целям: обеспечивать не частных лиц и их интересы, а государство ресурсами, необходимыми для реализации публичных функций и задач (Демин 2006, 20). Обязательство налогоплательщика односторонне внести в государственный бюджет определенную денежную сумму выступает основным содержанием налогового правоотношения (Цыпкин 1955, 28). Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ (КС РФ), «взимание налогов имеет целью обеспечивать расходы публичной власти» (Постановление КС РФ от 11.11.1997 № 16-П), а «в обязанности налогоплательщиков по их уплате воплощен публичный интерес всех членов общества» (Постановления КС РФ от 17.12.1996 № 20-П, от 11.11.1997 № 16-П).

При этом приоритет обеспечения публичных фискальных интересов не исключает наличия у налогово-правового регулирования иных задач, которые, по верному замечанию А. В. Демина, «носят вторичный, производный характер» (Демин 2006, 20). Конституционный Суд РФ неоднократно обращал внимание на то, что при организации сбора доходов в бюджет органы государственной власти должны руководствоваться принципами «соразмерности», «разумной достаточности» (Постановления КС РФ от 04.04.1996 № 9-П, от 16.07.2007 № 11-П, от 17.01.2008 № 1-П). В рассматриваемой области особое внимание необходимо уделить учету интересов, связанных со свободным осуществлением незапрещенной экономической деятельности⁴.

В силу взаимообусловленности публичных и частных интересов, как минимум в формировании налоговой базы, законодательно закрепленные начала применительно к обеспечению налоговой безопасности представляется правильным дополнить принципом *взаимной ответственности государства и личности*, имеющим конституционную основу. По справедливому замечанию В. А. Колокольцева, «государственная забота о названных интересах есть условие безопасности самого государства» (Колокольцев 2005, 12). Данный принцип неразрывно связан с открытостью власти при принятии и реализации управленческих решений в сфере налогообложения. Недаром ответственность в управлении публичными финансами (наряду с открытостью в установлении целей фискальной политики, ее стабильностью, справедливостью для различных социальных групп и будущих поколений и эффективностью) закреплена в числе ключевых принципов фискального управления в Кодексе финансовой стабильности Великобритании⁵. Для осуществления данного

⁴ Свободное осуществление незапрещенной экономической деятельности в широком смысле включает, помимо собственно свободы предпринимательства, также единство экономического пространства и свободное перемещение товаров, работ, услуг и финансовых средств.

⁵ The Code for Fiscal Stability. Budget 98. Дата обращения 1 июня, 2024. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/UnitedKingdom-CodeOfFiscalStability1998-English.pdf>.

принципа, думается, недостаточно осознания служащими моральной ответственности, на которую обращают внимание некоторые авторы (Поветкина 2016). Его проявлением выступает ответственность как субъектов публичного управления (причем не только политическая, но и юридическая) за принятие дефектных решений⁶, так и частных лиц за правонарушения и преступления, прямо и косвенно связанные с уплатой налогов. Потому существует объективная потребность в противодействии как злоупотреблению правами, так и безусловным правонарушениям со стороны любых участников отношений, связанных с налогообложением.

Приоритет предупредительных мер означает в целях обеспечения налоговой безопасности государства в первую очередь профилактическое воздействие. Используемые в деятельности налоговых органов методы партнерства и сотрудничества с частными лицами (Мамчур 2010, 5) в силу числа последних и разнообразия исходящих от них угроз приобретают принципиальное значение для обеспечения налоговой безопасности. Всемирный банк также отмечает важность содействия со стороны органов власти частным лицам в их самостоятельном противодействии налоговым рискам⁷.

Значимым проявлением принципа приоритета предупредительных мер выступает формирование правомерного налогового поведения частных лиц, поскольку превенция деликтности, общая и специальная, по справедливому замечанию С. Н. Максимова, — одна из основных задач обеспечения экономической безопасности (Максимов 2014, 246).

Налоговая безопасность государства диалектически обусловлена сочетанием разнонаправленных интересов разных социальных групп и отдельных лиц. Потому при ее обеспечении представляются неприменимыми такие формулируемые некоторыми учеными принципы обеспечения отдельных видов безопасности, как справедливость, разумность и обоснованность (Писаревский 2012, 302). Вероятность дискреции и разногласий при их интерпретации крайне велика, в силу чего нивелируется их правовая функциональность. Так, отдельные исследователи считают, что принципу справедливости будет отвечать «максимально широкий охват налогоплательщиков контрольными мероприятиями с целью недопущения различной степени жесткости в применении налогового законодательства к плательщикам различных категорий» (Агарков, Кортов 2008, 90–91). Такая позиция не учитывает различий в сущности и целях между контролем и ответственностью. Более того, не вполне справедливым и крайне неэффективным представляется несение организационного бремени контроля всеми налогоплательщиками вне зависимости от степени вероятности возникновения в их деятельности угроз налоговой безопасности государства. Таким образом, принцип справедливости в данной сфере означает в первую очередь использование риск-ориентированного подхода по отношению к правотворчеству и правоприменению.

⁶ Например, в п. 3.1.3 Основных положений об управлении рисками в деятельности ФНС России, утв. Приказом ФНС России от 20.03.2017 № ММВ-7-16/225@, в качестве принципа характеризуется ответственность сотрудников ФНС за организацию и осуществление мероприятий по управлению рисками.

⁷ Доклад о мировом развитии 2014: Риски и возможности, управление рисками в интересах развития. Дата обращения 1 июня, 2024. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/16092/WDR2014OvRUS.pdf>.

Выделяемые в научной литературе в качестве принципов экономической безопасности такие общеправовые начала, как федерализм, равенство граждан перед законом и правоприменителем (Малумов 2009, 80), при обеспечении налоговой безопасности государства отражаются в иных принципах.

2.4. Целевые принципы правового обеспечения налоговой безопасности государства

В публичном управлении налогообложением обеспечение налоговой безопасности государства выступает важнейшей системообразующей целью, что предопределяет ключевое значение принципа адекватности публичной управленческой деятельности характеру и масштабу угроз налоговой безопасности государства⁸. Цель противодействия угрозам налоговой безопасности государства должна предопределять дух и букву документов стратегического планирования, содержание положений о функциях и полномочиях органов публичного управления налогообложением⁹ и, безусловно, пронизывать весь процесс правоприменения в налоговой сфере. Задачи названных органов должны отражать все этапы противодействия конкретным угрозам, начиная с их идентификации, продолжая превенцией и минимизацией проявлений и заканчивая преодолением последствий¹⁰. Потому широкое внедрение риск-ориентированного подхода предусмотрено Стратегией экономической безопасности РФ на период до 2030 г. (далее — Стратегия экономической безопасности), утв. Указом Президента РФ от 13.05.2017 № 208 (подп. 11 п. 16). Также он эффективно применяется в управлении финансами во многих иностранных государствах¹¹.

Идентификация, анализ и оценка угроз безопасности подлежат внедрению не только в финансовый контроль, на что обращают внимание ученые (Саттарова, Шохин 2018, 183), но и в планирование и реализацию всех форм и методов публичной финансовой деятельности.

Суть управления рисками и иными угрозами налоговой безопасности государства состоит в оценке каждого управленческого решения в сфере налогообложения (как перспективного, так и принятого) с позиций противодействия конкретной угрозе. Стадийно такая деятельность включает идентификацию, анализ и оценку степени угрозы; разделение отраслей экономики и отдельных налогоплательщиков по уровням риска, обоснование и осуществление мер превенции, минимизации и страхования угроз, ликвидации их последствий¹² (Самойлова 2014, 212);

⁸ О важности принципа адекватности мер угрозам применительно к обеспечению национальной безопасности в целом см.: (Кардашова 2006, 111).

⁹ См. об этом применительно к экономической безопасности: (Латыпов 2012, 181).

¹⁰ Соответствующие задачи закреплены только применительно к внутреннему контролю в системе налоговых органов (п. 2.1 Основных положений об управлении рисками и инцидентами в деятельности ФНС России, утв. Приказом ФНС России от 20.03.2017 № ММВ-7-16/225@).

¹¹ "Pillar III: Fiscal Risk Analysis and Management". *Fiscal Transparency Handbook*. International Monetary Fund, 2018. Дата обращения 1 июня, 2024. <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781484331859/ch04.xml>.

¹² Меры основаны на составляющих комплексной диагностики экономической безопасности, предложенных Л. К. Самойловой (Самойлова 2014, 212), и разработках А. И. Соловьева в области риск-ориентированного подхода (Соловьев 2017).

распределение объектов управления (как отраслей хозяйства, так и конкретных налогоплательщиков) по уровням риска (Соловьев 2017).

Между тем риск-ориентированный подход в российской практике обеспечения налоговой безопасности характеризуется крайне лаконичным правовым регулированием с позиций его общедоступности, а также «бессистемностью норм, распределенных во множестве актов» (Тасалов 2019, 56), принимаемых в основной своей массе для служебного пользования.

Отдельным управленческим принципом, справедливо выделяемым в том числе экономистами, выступает принцип избежания создания действиями государства рисков и неопределенности¹³. С учетом существенного объема полномочий органов государственной власти, реализуемых при обеспечении налоговой безопасности, в изучаемой сфере данный принцип приобретает особое значение. На важность оценки планируемых мер безопасности на предмет создания самостоятельных угроз безопасности обращали внимание даже дореволюционные правоведы (Тарасов 1897, 134). Требования правовой определенности и разумности составляют основу надлежащего управления в налоговой сфере. Доктрина законных ожиданий ограничивает необоснованное применение дискреционных полномочий органов публичной власти не только с целью соблюдения законных интересов налогоплательщиков (Ядрихинский 2022, 20, 362), но и в целях защиты публичного интереса, связанного с поддержанием экономической активности и стабильного добровольного исполнения налоговой обязанности.

Общим для всех видов безопасности выступает принцип соответствия направления и содержания управленческого воздействия объективным условиям существования системы безопасности (Литвинов 2012, 72). В Стратегии экономической безопасности предусмотрена задача «оптимизации регулятивной и налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты с учетом необходимости обеспечения устойчивого развития экономики страны» (подп. 2, 6 п. 16). Принцип свободы предпринимательской деятельности обоснованно признается в науке в качестве комплексного (надотраслевого) принципа (Васильева, Праскова, Пятковская 2021), потому сложно согласиться с исследователями, предлагающими считать охрану государственной собственности единственной целью экономической безопасности (Малумов 2009, 11). Состояние государственных финансов опосредованно обусловлено экономическим благополучием частных субъектов.

Объективным условием существования системы экономической безопасности на современном этапе развития страны выступает потребность в инвестициях в национальную экономику в целях ее инновационного развития на справедливых началах добросовестной конкуренции (подп. 4 п. 22, подп. 8 п. 19, подп. 3, 6 п. 16 Стратегии экономической безопасности). Именно такая деятельность подлежит первоочередному налоговому стимулированию. Нормотворческие и правоприменительные решения в налоговой сфере следует оценивать в том числе на предмет соответствия указанной цели. Наиболее актуально налоговое стимулирование инвестиций в инновационное развитие человеческого капитала, поскольку экономически обосновано его влияние на накопление основного капитала и активизацию экономического роста (Тихонова 2023, 118). Иначе говоря, целям обеспечения

¹³ Доклад о мировом развитии 2014: Риски и возможности, управление рисками в интересах развития.

налоговой безопасности соответствует *стимулирование*, в том числе в правовой форме, такой экономической *деятельности, которая связана с инновациями* (в первую очередь в развитие человеческого капитала и направления, отвечающие интересам государственно организованного общества на конкретном этапе его развития), а также содействует в минимизации иных угроз национальной безопасности.

К целевым принципам следует отнести *эффективность*. И.Е. Андреевский еще в конце XIX в. писал: «Проявляя свою полицейскую деятельность, государство не должно выходить из пределов необходимого, не расточать напрасно правительственных средств, но соблюдать надлежащую экономию» (Андреевский 1871, XXVII).

При этом крайне дискуссионным видится предложение некоторых ученых определить минимизацию налогового администрирования как цель налоговой политики (Шогенов, Шурдумова 2015). Уменьшение управленческого воздействия на поведение участников налоговых отношений должно происходить только вследствие объективно установленного снижения уровня риска в таких отношениях.

Отмечаемое в литературе определение эффективности через «оптимальность трудозатрат налоговых органов по обеспечению исполнения налогового законодательства» (Агарков, Кортов 2008, 91) видится недостаточно четким и в высокой степени оценочным.

Более точно эффективность можно определить через достижение заданных индикаторов с несением минимальных затрат при принятии и реализации публичных управленческих решений по противодействию угрозам безопасности в налоговой сфере. Федеральная налоговая служба России также признает «соразмерность мероприятий по минимизации рисков вероятности их наступления и размеру негативных последствий с учетом затрат и выгод» как принцип управления рисками¹⁴.

Эффективность тесно связана со *своевременностью*, иногда именуемой оперативностью принятия решений (Вишневский 2015, 153). В силу специфики проявления и важности для минимизации угроз налоговой безопасности своевременность можно рассматривать в качестве самостоятельного принципа ее обеспечения¹⁵. Он означает принятие мер по идентификации угрозы налоговой безопасности государства до ее реализации, а равно по ее минимизации в наиболее короткое время после выявления при условии обеспечения продуктивности.

В составе целевых принципов следует выделить *непрерывность реагирования на угрозы* (обеспечение налоговой безопасности государства)¹⁶, что означает анализ всех без исключения управленческих решений в налоговой сфере с позиций противодействия актуальным и перспективным угрозам.

Непрерывность тесно связана с оценкой тенденций развития угроз, а также со стратегическим и тактическим планированием мер противодействия им, однако представление о том, что при реализации принципа плановости «любое управленческое решение, мероприятие должно осуществляться в соответствии

¹⁴ Под названием «принцип целесообразности» (п. 3.1.4 Основных положений об управлении рисками в деятельности ФНС России, утв. Приказом ФНС России от 20.03.2017 № ММВ-7-16/225@) или «принцип эффективности» (Основные положения об осуществлении внутреннего контроля деятельности по технологическим процессам ФНС России, утв. Приказом ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-16/132@).

¹⁵ См. п. 3.1.1 Основных положений, утв. Приказом ФНС России от 20.03.2017 № ММВ-7-16/225@.

¹⁶ Данный принцип обоснованно выделяется применительно к экономической безопасности в целом (Литвиненко, Громов 2010, 72).

с заранее подготовленным планом, стратегией, концепцией» (Поветкина 2016, 139), следует признать утопичным по причине динамизма трансформации социально-экономических явлений, потенциально и реально угрожающих налоговой безопасности государства.

3. Выводы

Принципы правового обеспечения налоговой безопасности государства обнаруживаются на стыке основных начал права, налогообложения, публичного управления и национальной безопасности.

Разделение таких принципов на общесистемные, целевые, функциональные, организационные и процедурно-процессуальные в наибольшей степени соответствует системному характеру обеспечения налоговой безопасности как публично-правовой управленческой деятельности, урегулированной правом. Общесистемные и целевые принципы занимают особенное место в указанной системе, поскольку предопределяют содержание не только конкретных управленческих действий, но и иных принципов.

К числу общесистемных принципов относятся законность; системность и комплексность применения органами публичной власти мер обеспечения налоговой безопасности; приоритет публичных интересов при учете законных интересов частных лиц; взаимная ответственность государства и личности; приоритет предупредительных мер обеспечения налоговой безопасности.

Целевыми принципами являются адекватность управленческой деятельности в налоговой и связанных с ней сферах характеру и масштабу угроз; эффективность, непрерывность и своевременность правового реагирования на угрозы; избежание создания действиями государства рисков и неопределенности; поддержка инновационного развития.

Библиография

- Агарков, Гавриил А., Сергей В. Кортков. 2008. «Роль налогового администрирования в обеспечении финансовой безопасности региона». *Экономика региона* 3: 90–97.
- Андреевский, Иван. 1871. *Полицейское право*. В 2 т. Т. 1: *Введение и часть 1, полиция безопасности*. СПб.: Тип. Эд. Праца.
- Андрющенко, Светлана Н. 2019. «Система управления рисками в ФНС России». *Финконтроль* 4: 22–28.
- Атаманчук, Григорий В. 1997. *Теория государственного управления*. М.: Юрид. лит.
- Босхамджиева, Наталья А. 2013. «Административно-правовые основы обеспечения общественной безопасности в Российской Федерации». Дис. ... д-ра юрид. наук, Всероссийский научно-исследовательский институт МВД России.
- Васильева, Наталья В., Светлана В. Праскова, Юлия В. Пятковская. 2021. «К вопросу о значении конституционного закрепления принципа свободы предпринимательской деятельности». *Вестник Восточно-Сибирского института МВД России* 1: 49–58.
- Винницкий, Данил В. 2003. «Основные проблемы теории российского налогового права». Дис. ... д-ра юрид. наук, Уральская государственная юридическая академия.
- Вишневский, Александр А. 2015. «О формах взаимодействия правоохранительных органов при обеспечении экономической безопасности государства». *Вестник Московского университета МВД России* 2: 152–154.
- Воронов, Алексей М., Карен Р. Аветисян. 2011. «К вопросу о классификации принципов административной юрисдикции в налоговой сфере». *Финансовое право* 1: 14–18.

- Демин, Александр В. 2006. *Налоговое право России*. Красноярск: РУМЦ ЮО.
- Дугенец, Александр С., Александр В. Мельников, Федор П. Васильев, Михаил Н. Дашко. 2012. «Вопросы административно-правового регулирования обеспечения безопасности современной России». *Административное право и процесс* 3: 65–67.
- Кардашова, Ирина Б. 2006. «МВД России в системе обеспечения национальной безопасности Российской Федерации». Дис. ... д-ра юрид. наук, Всероссийский научно-исследовательский институт МВД России.
- Колокольцев, Владимир А. 2005. «Обеспечение государственных интересов России в контексте концепции национальной безопасности». Дис. ... д-ра юрид. наук, Санкт-Петербургский университет МВД РФ.
- Кутын, Николай Г. 2013. «Административно-правовой режим промышленной безопасности опасных производственных объектов в Российской Федерации». Дис. ... д-ра юрид. наук, Российская правовая академия Министерства юстиции РФ.
- Латыпов, Валерий Ф. 2012. «Экономическая безопасность Российской Федерации как фактическая основа национальной безопасности». *Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России* 1: 177–183.
- Литвиненко, Александр Н., Иван А. Громов. 2010. «Система экономической безопасности государства в компетенции Департамента экономической безопасности МВД России». *Вопросы экономики и права* 12: 71–75.
- Литвинов, Эдуард П. 2012. «Философские основы концепции безопасности». *Пространство и время* 1: 66–73.
- Максимов, Сергей Н. 2014. «Административно-правовое обеспечение экономической безопасности в Российской Федерации: концептуальные и методологические аспекты». Дис. ... д-ра юрид. наук, Российский университет дружбы народов.
- Малумов Г. Ю. 2009. «Конституционно-правовой статус системы экономической безопасности Российской Федерации и ее субъектов». Дис. ... канд. юрид. наук, Российский государственный торгово-экономический университет.
- Мамчур, Максим С. 2010. «Налоговый инструментарий обеспечения экономической безопасности в России». Дис. ... канд. экон. наук, Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов.
- Писаревский, Евгений Л. 2012. «Административно-правовое обеспечение безопасности туризма в Российской Федерации». Дис. ... д-ра юрид. наук, Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты РФ.
- Поветкина, Наталья А. 2016. *Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения*. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения; Контракт.
- Самойлова, Людмила К. 2014. «Структурные элементы системы обеспечения экономической безопасности государства». *Известия Оренбургского государственного аграрного университета* 1: 211–214.
- Саттарова, Нурия А., Сергей О. Шохин. 2018. «Отдельные вопросы государственного администрирования в сфере обеспечения финансовой безопасности». *Вестник Пермского университета. Юридические науки* 40: 167–185. <https://doi.org/10.17072/1995-4190-2018-40-167-185>
- Соловьев, Анатолий И. 2017. «Риск-ориентированный подход в системе государственного контроля и надзора в налоговой сфере». *Экономика. Налоги. Право* 3: 139–146.
- Стахов, Александр И. 2007. «Административно-публичное обеспечение безопасности в Российской Федерации». Дис. ... д-ра юрид. наук, Российская правовая академия Министерства юстиции РФ.
- Тарасов, Иван Т. 1897. *Очерк науки полицейского права*. М.: Печатня С. П. Яковлева.
- Тасалов, Кирилл А. 2019. «Правовые проблемы российской концепции риск-ориентированного подхода в налоговой сфере». *Актуальные проблемы российского права* 4: 55–61. <https://doi.org/10.17803/1994-1471.2019.101.4.055-061>
- Тимофеева, Инна Ю. 2010. «Основные принципы налоговой безопасности». *Национальные интересы: приоритеты и безопасность* 13: 59–64.

- Тихонова, Анна В. 2023. «Развитие налогового стимулирования инвестиций в человеческий капитал». *Финансовый журнал* 15 (1): 116–133. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-1-116-133>
- Химичева, Нина И. 2013. «Принципы современного российского финансового права как основы бюджетно-правового регулирования». *Финансовое право и управление* 2: 68–76.
- Цыпкин, Сергей Д. 1955. *Правовое регулирование налоговых отношений в СССР*. М.: Госюриздат.
- Шогенов, Ахмед А., Эльмира Г. Шурдумова. 2015. «Направления реализации эффективной налоговой политики РФ». *Проблемы современной экономики* 27: 56–61.
- Ядрихинский, Сергей А. 2022. «Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты». Дис. ... д-ра юрид. наук, Московский государственный юридический университет им. О. Е. Кутафина (МГЮА).

Статья поступила в редакцию 18 декабря 2023 г.;
рекомендована к печати 19 января 2024 г.

Контактная информация:

Маслов Кирилл Владиславович — д-р юрид. наук, доц.; mas_law@mail.ru

System-wide and targeted principles of legal provision of national tax security*

K. V. Maslov

Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation,
3, b. 2, Nastasinsky per., Moscow, 125375, Russian Federation
Dostoevsky Omsk State University,
55a, pr. Mira, Omsk, 644077, Russian Federation

For citation: Maslov, Kirill V. 2024. “System-wide and targeted principles of legal provision of national tax security”. *Vestnik of Saint Petersburg University. Law* 2: 390–403. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2024.205> (In Russian)

The principles, acting as the basis of any social system, are of particular importance for the legal provision of national tax security as a systematic public management activity carried out in a legal form and aimed at countering threats to the accumulation of tax revenues. The importance of principles is not limited to their ontological, axiological, epistemological and pedagogical roles, but also manifests itself in purely applied functions: conflictological, hermeneutic and directly regulatory. The principles of legal provision of national tax security are defined as ideas and attitudes that form conceptual and organizational basis for the emergence, modification and termination of legal relations that develop inside and outside the system of public administration. Such relations are concerned with receiving into the budget system such an amount of taxes that corresponds to the planned, taking into account the need for full financing of the functions and tasks of the state both in the current period and for the purposes of long-term development. The following groups of principles of legal provision of national tax security are identified: system-wide, targeted, functional, organizational and procedural. Two groups of principles that determine the functioning of all subsystems of administrative activities to ensure the national tax security are described in detail: system-wide and targeted. The first group includes legality; systematic and comprehensive application by public authorities of measures to ensure tax security;

* The research was funded by the Russian Science Foundation, project No. 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160/>.

priority of public interests while taking into account the legitimate interests of individuals; mutual responsibility of the state and the individual; priority of preventive measures to ensure tax security. The following principles are targeted: the adequacy of administrative activities in tax and related areas to the nature and scale of threats; effectiveness, continuity and timeliness of legal response to threats; avoiding the creation of risks and uncertainty by state actions; support for innovative development.

Keywords: tax security, principle, security legal provision, security, tax threat, risk-based approach.

References

- Agarkov, Gavriil A., Sergei V. Kortov. 2008. "The role of tax administration in ensuring the financial security of the region". *Ekonomika regiona* 3: 90–97. (In Russian)
- Andreevskii, Ivan. 1871. *Police Law*. In 2 vols, vol. 1: *Introduction and Part 1, Security Police*. St. Petersburg, Tipografiia Ed. Pratsa Publ. (In Russian)
- Andriushchenko, Svetlana N. 2019. "The risk management system in the Federal Tax Service of Russia". *Finkontrol'* 4: 22–28. (In Russian)
- Atamanchuk, Grigorii V. 1997. *Theory of public administration*. Moscow, Iuridicheskaiia literatura Publ. (In Russian)
- Boskhamdzhiava, Natal'ia A. 2013. "Administrative and legal bases of ensuring public safety in the Russian Federation". Dr. Sci. Thesis in Law, Vserossiiskii nauchno-issledovatel'skii institut MVD Rossii. (In Russian)
- Demin, Aleksandr V. 2006. *Tax law of Russia*. Krasnoyarsk, RUMTs IuO Publ. (In Russian)
- Dugenets, Aleksandr S., Aleksandr V. Mel'nikov, Fedor P. Vasil'ev, Mikhail N. Dashko. 2012. "Issues of administrative and legal regulation of ensuring the security of modern Russia". *Administrativnoe pravo i protsess* 3: 65–67. (In Russian)
- Kardashova, Irina B. 2006. "The Ministry of Internal Affairs of Russia in the system of ensuring national security of the Russian Federation". Dr. Sci. Thesis in Law, Vserossiiskii nauchno-issledovatel'skii institut MVD Rossii. (In Russian)
- Khimicheva, Nina I. 2013. "The principles of modern Russian financial law as the basis of budgetary and legal regulation". *Finansovoe pravo i upravlenie* 2: 68–76.
- Kolokol'tsev, Vladimir A. 2005. "Ensuring the state interests of Russia in the context of the concept of national security". Dr. Sci. Thesis in Law, Sankt-Peterburgskii universitet MVD RF. (In Russian)
- Kut'in, Nikolai G. 2013. "The administrative and legal regime of industrial security of hazardous production facilities in the Russian Federation". Dr. Sci. Thesis in Law, Rossiiskaia pravovaia akademiia Ministerstva iustitsii RF. (In Russian)
- Latypov, Valerii F. 2012. "The economic security of the Russian Federation as the actual basis of national security". *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta MVD Rossii* 1: 177–183. (In Russian)
- Litvinenko, Aleksandr N., Ivan A. Gromov. 2010. "The system of economic security of the state is within the competence of the Department of Economic Security of the Ministry of Internal Affairs of Russia". *Voprosy ekonomiki i prava* 12: 71–75. (In Russian)
- Litvinov, Eduard P. 2012. "The philosophical foundations of the security concept". *Prostranstvo i vremia* 1: 66–73. (In Russian)
- Maksimov, Sergei N. 2014. "Administrative and legal provision of economic security in the Russian Federation: conceptual and methodological aspects". Dr. Sci. Thesis in Law, Rossiiskii universitet druzhby narodov. (In Russian)
- Malumov, Georgii Yu. 2009. "The constitutional and legal status of the economic security system of the Russian Federation and its subjects". PhD Thesis in Law, Rossiiskii gosudarstvennyi torgovo-ekonomicheskii universitet. (In Russian)
- Mamchur, Maksim S. 2010. "Tax tools for ensuring economic security in Russia". PhD Thesis in Economics, Sankt-Peterburgskii gosudarstvennyi universitet ekonomiki i finansov. (In Russian)

- Pisarevskii, Evgenii L. 2012. "Administrative and legal security of tourism in the Russian Federation". Dr. Sci. Thesis in Law, Gosudarstvennyi nauchno-issledovatel'skii institut sistemnogo analiza Schetnoi palaty RF. (In Russian)
- Povetkina, Natal'ia A. 2016. *Financial stability of the Russian Federation. Legal doctrine and practice of security: a monograph*. Moscow, Institut zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniia Publ.; Kontrakt Publ. (In Russian)
- Samoilova, Liudmila K. 2014. "Structural elements of the system of ensuring the economic security of the state". *Izvestiia Orenburgskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta* 1: 211–214. (In Russian)
- Sattarova, Nuriia A., Sergei O. Shokhin. 2018. "Some Issues of Public Administration in the Sphere of Financial Security". *Vestnik Permskogo universiteta. Iuridicheskie nauki* 40: 167–185. <https://doi.org/10.17072/1995-4190-2018-40-167-185> (In Russian)
- Shogenov, Akhmed A., El'mira G. Shurdumova. 2015. "Directions for the implementation of an effective tax policy of the Russian Federation". *Problemy sovremennoi ekonomiki* 27: 56–61. (In Russian)
- Solov'ev Anatolii I. 2017. "A risk-based approach in the system of state control and supervision in the tax sphere". *Ekonomika. Nalogi. Pravo* 3: 139–146. (In Russian)
- Stakhov, Aleksandr I. 2007. "Administrative and public security in the Russian Federation". Dr. Sci. Thesis in Law, Rossiiskaia pravovaia akademiia Ministerstva iustitsii RF. (In Russian)
- Tarasov, Ivan T. 1897. *An essay on the science of police law*. Moscow, Pechatnia S. P. Iakovleva Publ. (In Russian)
- Tasalov, Kirill A. 2019. "Legal problems of the Russian concept of risk-oriented approach in the area of taxation". *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava* 4: 55–61. <https://doi.org/10.17803/1994-1471.2019.101.4.055-061> (In Russian)
- Tikhonova, Anna V. 2023. "Development of tax incentives for investments in human capital". *Finansovyi zhurnal* 15 (1): 116–133. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-1-116-133> (In Russian)
- Timofeeva, Inna Iu. 2010. "Basic principles of tax security". *Natsional'nye interesy: priority i bezopasnost'* 13: 59–64. (In Russian)
- Tsyppin, Sergei D. 1955. *Legal regulation of tax relations in the USSR*. Moscow, Gosiurizdat Publ. (In Russian)
- Vasil'eva, Natal'ia V., Svetlana V. Praskova, Iuliia V. Piatkovskaia. 2021. "On the question of the importance of the constitutional consolidation of the principle of freedom of entrepreneurial activity". *Vestnik Vostochno-Sibirskogo instituta MVD Rossii* 1: 49–58. (In Russian)
- Vinnitskii, Danil V. 2003. "The main problems of the theory of Russian tax law". Dr. Sci. Thesis in Law, Ural'skaia gosudarstvennaia iuridicheskaia akademiia. (In Russian)
- Vishnevskii, Aleksandr A. 2015. "On the forms of interaction between law enforcement agencies in ensuring the economic security of the state". *Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii* 2: 152–154. (In Russian)
- Voronov, Aleksei M., Karen R. Avetisian. 2011. "On the issue of classification of the principles of administrative jurisdiction in the tax sphere". *Finansovoe pravo* 1: 14–18. (In Russian)
- Yadrikhinskii, Sergei A. 2022. "The legitimate interests of taxpayers: theory and practice of implementation, provision, protection". Dr. Sci. Thesis in Law, Moskovskii gosudarstvennyi iuridicheskii universitet imeni O. E. Kutafina (MGIU). (In Russian)

Received: December 18, 2023

Accepted: January 19, 2024

Author's information:

Kirill V. Maslov — Dr. Sci. in Law, Assistant Professor; mas_law@mail.ru