На правах рукописи

Гусаров Илья Романович

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА ГОСУДАРСТВА (НА ПРИМЕРЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ФЕДЕРАТИВНОЙ РЕСПУБЛИКИ ГЕРМАНИЯ)

Специальность 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Автореферат диссертации на соискание
ученой степени кандидата
юридических наук

Москва – 2025

Работа выполнена на кафедре финансового права федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)».

Научный руководитель	**Цареградская Юлия Константиновна** доктор юридических наук, доцент
Официальные оппоненты:	**Хаванова Инна Александровна** доктор юридических наук, главный научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства, ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»
	Килинкарова Елена Васильевна кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права, ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет»
Ведущая организация	**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»**

Защита состоится «24» июня 2025 года в 15:30 на заседании диссертационного совета 24.2.336.02, созданного на базе ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», г. Москва, 123242, ул. Садовая-Кудринская, дом. 7, стр. 22, зал диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)» http://msal.ru.

Автореферат разослан «___»_____ 2025 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор юридических наук, доцент **Ю.К. Цареградская**

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Суверенитет государства, являясь его неотъемлемым признаком, не только служит важнейшим свойством государственной власти, но и определяет его международно-правовой статус. При этом реализация права на установление и взимание налогов выступает одним из основных проявлений суверенитета, поскольку без финансирования деятельности государства невозможно ни выполнение его функций, ни обеспечение целостности его суверенитета.

Глобализационные и геополитические процессы последних лет продемонстрировали уязвимость традиционной концепции государственного, и в частности, налогового суверенитета. Самостоятельная внешняя и внутренняя политика Российской Федерации обусловила недоброжелательное отношение к ней ряда иностранных государств. Следствием этого явились беспрецедентные для международного права недружественные действия, направленные на ограничение участия России в мировых экономических процессах, препятствование получению информации об объектах налогообложения, расположенных за пределами ее территории, а также саботирование трансграничных денежных расчетов и даже изъятие отдельных источников налогооблагаемого дохода у Российской Федерации и ее налоговых резидентов. Как следствие, защита и обеспечение суверенитета, а также модернизация налоговой системы стали ключевыми пунктами ежегодного послания Президента РФ Федеральному собранию[1] в 2024 г.

Вместе с тем ряд сложностей, связанных с защитой и реализацией отечественного суверенитета, возникает и в процессе интенсификации отношений с государствами-партнерами. Интеграционные процессы, активной участницей которых является Российская Федерация, предполагают передачу отдельных суверенных полномочий в налоговой сфере на наднациональный уровень. В этой

[1] Послание Президента Федеральному Собранию от 29.02.2024 // URL: Официальный портал Президента Российской Федерации http://www.kremlin.ru/events/president/transcripts/messages/73585 (Дата обращения: 18.12.2024).

связи необходимым видится исследование вопросов предельного объема делегирования суверенных полномочий, возможности добровольного ограничения налогового суверенитета и способности наднациональных образований обладать собственным суверенитетом в результате аккумулирования суверенных полномочий их участников.

Определенное влияние на налоговый суверенитет государств также оказывает усиливающаяся международная кооперация, в рамках которой они для решения общих проблем, таких как недобросовестная налоговая конкуренция или размытие (вывод из-под налогообложения) налоговой базы, добровольно принимают на себя ряд обязательств, ограничивающих реализацию их суверенных полномочий в налоговой сфере.

Наконец, согласно ст. 1 Конституции РФ, Российская Федерация образована в форме федеративного государства, что означает нахождение в ее составе субъектов Федерации, которые, как следует из ст. 72 Конституции РФ, совместно с Российской Федерацией устанавливают общие принципы налогообложения и сборов. Более того, в Конституции РФ декларируется, что субъекты Федерации обладают полнотой государственной власти вне пределов исключительного и совместного ведения Российской Федерации, в то время как к предмету ее исключительного ведения отнесены лишь федеральные налоги и сборы. Следовательно, развитие федерализма в Российской Федерации также затрагивает проблему реализации и правового регулирования ее налогового суверенитета.

Вышеизложенное обосновывает необходимость исследования как теоретических аспектов налогового суверенитета, так и эмпирических данных, полученных в ходе его реализации и принятия правовых мер по его сохранению и защите. Наиболее подходящим предметом для такого сравнения, по нашему мнению, служит опыт Федеративной Республики Германия на основании следующих критериев:

- близости и родственности правовой системы;
- членства в интеграционном сообществе и активного участия в наднациональной правовой кооперации в области налогообложения;

– федеративной формы государственного устройства.

Целью исследования является разработка теоретической основы, заключающейся в определении сущности, содержания и границ осуществления налогового суверенитета, для совершенствования нормативного регулирования отношений, затрагивающих его обеспечение в Российской Федерации, с учетом результатов анализа опыта выбранного зарубежного государства, а также заполнение пробелов в исследовании сущности налогового суверенитета как категории правовой науки.

Для достижения вышеупомянутой цели были поставлены следующие **задачи**:

– систематизировать научное знание о содержании понятия «налоговый суверенитет», определить место исследуемого понятия в рамках концепции государственного суверенитета, науки финансового и налогового права;
– установить квалифицирующие признаки налогового суверенитета в сравнении со смежными юридическими понятиями;
– на основе комплексного исследования налогового суверенитета сформулировать определение, раскрывающее его сущность, учитывающее его природу и признаки;
– определить круг субъектов налогового суверенитета;
– выявить и охарактеризовать направления практической реализации налогового суверенитета и возможность его добровольного или вынужденного ограничения;
– посредством историко-правового метода раскрыть генезис и эволюцию нормативного регулирования налогового суверенитета в РФ и ФРГ, выявить закономерности и идентифицировать факторы, определившие текущее понимание и состояние исследуемой категории;
– оценить эффективность действующих положений российского и немецкого законодательства, регулирующих налоговый суверенитет, для выявления перспектив совершенствования отечественной нормативной правовой базы;

– определить последствия воздействия внутригосударственных и международно-правовых процессов глобализации и регионализации на налоговый суверенитет государства на примере РФ и ФРГ.

Объектом диссертационного исследования выступает совокупность общественных отношений, складывающихся в процессе реализации государством суверенных полномочий в области налогообложения.

Предмет исследования составляет комплекс норм конституционного, административного, финансового, налогового и международного публичного права, содержащихся в нормативных правовых актах Российской Федерации, Федеративной Республики Германия и Европейского союза, связанных с определением, закреплением и реализацией суверенных полномочий в области налогообложения, правоприменительная и судебная практика в указанной области, а также российская и зарубежная научная литература.

Степень научной разработанности темы видится недостаточной в отечественной юридической науке, что проявляется в небольшом количестве научных работ, посвященных сравнительно-правовому исследованию налогового суверенитета, с учетом актуальных вызовов на современном этапе развития. Тем не менее некоторые аспекты проблематики настоящего диссертационного исследования были рассмотрены в трудах отечественных ученых.

Сущность и проблематика государственного суверенитета как родовой категории в настоящее время достаточно глубоко исследована как в юриспруденции, так и в смежных науках, таких как политология, философия и экономика. В отечественном правоведении суверенитет государства наиболее подробно изучен представителями конституционно-правовой отрасли, такими как С. А. Авакьян, М. В. Баглай, Е. И. Козлова, О. Е. Кутафин, И. Д. Левин.

В свою очередь комплексное исследование природы налогового суверенитета как видовой категории осуществлено М. Н. Садчиковым. В его диссертации проанализированы теоретические аспекты налогового суверенитета

Российской Федерации: понятие, признаки, правовая и доктринальная основа, истоки и содержание[2].

Теоретико-правовые основы регулирования межгосударственных отношений в сфере налогообложения в разрезе налогового суверенитета государств исследованы И. А. Хавановой[3].

В ряде научных публикаций такие ученые, как Н. И. Грачев[4], Н. А. Ефремова[5], Б. А. Остроухов, К. А. Пономарева, Л. В. Терентьева, Г. П. Толстопятенко[6], А. А. Шахмаметьев и др., затрагивают проблемы определения содержания налогового суверенитета, его сохранения при развитии и усилении глобализационных, и, в частности, политико-экономических интеграционных процессов.

Значительный вклад в развитие учения о суверенитете внесли зарубежные философы, среди которых Ж. Боден, Ж.-Ж. Руссо, Г. Кельзен.

Современная концепция налогового суверенитета также исследуется в работах таких иностранных ученых, как P. F. Bultman, G. Schick, D. Ring, G. Kreijen, S. Krasner.

Впрочем, в настоящее время отсутствует комплексное исследование опыта зарубежных стран в области правового регулирования, обеспечения и реализации налогового суверенитета в условиях экономической и политической международной интеграции. Также представляется необходимым тщательное изучение внешнего воздействия в виде ограничительных (санкционных) мер на целостность национального налогового суверенитета.

Теоретическую основу работы составили труды отечественных представителей финансового права: Л. Л. Арзумановой, Н. М. Артемова, О. В. Болтиновой, Д. В. Винницкого, Е. Ю. Грачевой, В. В. Гриценко, А. В. Демина, М.

---

[2] Садчиков М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации : дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2021. – 426 с.

[3] Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права : дис. … докт. юрид. наук. М., 2016. – 415 с.

[4] Грачев Н. И. Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2009. – 540 с.

[5] Ефремова Н. А. Международно-правовые механизмы регулирования экономической интеграции и суверенитет государства : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2010. – 425 с.

[6] Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики) : дис. ... докт. юрид. наук. М., 2001. – 317 с.

Ф. Ивлиевой, Е. В. Килинкаровой, А. Д. Корнева, А. Н. Козырина, И. И. Кучерова, О. И. Лютовой, К. В. Маслова, О. С. Морозовой, С. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, К. А. Пономаревой, Е. В. Порохова, М. Н. Садчикова, Э. Д. Соколовой, Л. В. Терентьевой, Г. П. Толстопятенко, И. А. Хавановой, Н. И. Химичевой, Ю. К. Цареградской, А. А. Шахмаметьева, Р. А. Шепенко, С. А. Ядрихинского и других ученых.

Автор также обращался к работам специалистов по теории государства и права, конституционному, административному, международному публичному праву и праву ЕС, таких как С. А. Авакьян, С. С. Алексеев, М. В. Баглай, М. В. Варлен, Н. И. Грачев, В. В. Ершов, П. А. Калиниченко, С. Ю. Кашкин, Е. И. Козлова, Э. Л. Кузьмин, О. Е. Кутафин, В. В. Лазарев, И. Д. Левин, С. В. Липень, А. В. Малько, Б. Л. Манелис, М. Н. Марченко, Н. А. Михалева, С. В. Нарутто, А. М. Осавелюк, Ю. А. Тихомиров и др.

С учетом сравнительно-правового характера исследования особое внимание было обращено на работы представителей зарубежной научной мысли, таких как T. Buettner, C. Fuest, D. Hömig, J. L. Karpa, S. Krasner, G. Kreijen, M. Lehner, S. Madeleine, H. Maurer, M. Norr, C. Randzio-Plath, T. Rixen, S. A. Rocha, G. Schick, U. Schliesky, R. Schwager, G. Tixier, J. Weber, K. Wilke и др.

Кроме того, в исследовании автор опирался и на труды представителей экономической науки, среди которых Б. Х. Алиев, А. Ю. Воронин, Г. П. Журавлева, И. А. Киршин, Г. М. Костюнина, Н. Н. Ливинцев, И. А. Майбуров, Л. Н. Мулендеева, В. Г. Пансков, М. Р. Пинская, М. М. Сулейманов, Э. А. Тавядан, Д. А. Татаркин, Д. Г. Черник и др.

Нормативная основа исследования представлена Конституцией Российской Федерации, федеральными законами и иными нормативными актами Российской Федерации, Основным законом Федеративной Республики Германия, ее федеральными законами, международными договорами и соглашениями, участниками которых являются указанные государства, нормативными правовыми актами Европейского союза, нормативными правовыми актами Евразийского экономического союза и Содружества Независимых Государств.

Эмпирическую базу диссертации составляют материалы судебной и правоприменительной практики Российской Федерации, Федеративной Республики Германия и Европейского союза.

Методологическая основа работы охватывает широкий ряд методов познания. В ходе проведения исследования автором были использованы следующие общенаучные методы: диалектический метод, анализ, аналогия, синтез, а также функциональный метод, имеющий в контексте работы особое значение, поскольку налоговый суверенитет как правовое явление изучен через призму его функций, общественного и социально-экономического назначения. Также при подготовке данной диссертации автор обращался к системному методу, предполагающему комплексное исследование элементов налогового суверенитета, и методу прогнозирования для выдвижения на основе анализа ряда факторов гипотез относительно будущего развития исследуемой правовой категории в России и Германии.

Особая роль в настоящем исследовании отведена применению частноправовых методов, среди которых формально-юридический (анализ нормативных правовых актов), сравнительно-правовой (изучение иностранных нормативных правовых актов), историко-правовой (рассмотрение правовых явлений и теорий в их историческом развитии и нормативных правовых актов, утративших силу), лингвистический (работа с первоисточниками на иностранных языках — немецком и английском).

Научная новизна диссертации определяется поставленными целями и задачами и заключается в обоснованных выводах относительно правового регулирования налогового суверенитета в России и Германии, сформулированных на основе комплексного сравнительно-правового исследования. В результате проведенной работы:

1) сформировано представление о природе такой правовой категории, как «налоговый суверенитет», предложено ее определение, а также сформулировано содержание смежных с ней понятий;

2) выявлено место налогового суверенитета в теории государственного суверенитета, финансового и налогового права;
3) аргументирована периодизация генезиса и эволюции нормативного регулирования налогового суверенитета в России и Германии;
4) установлено, что применение по отношению к государству мер санкционного давления не способно повлиять на его налоговый суверенитет;
5) обосновано, что Германия сохранила полноту своего налогового суверенитета в условиях одновременного усиления глобализационных и деглобализационных процессов.

Анализ значительного количества немецкоязычных первоисточников правовой доктрины Германии позволил расширить существующее в отечественной науке представление как о налоговом, так и о государственном суверенитете, пределах их осуществления, возможности их ограничения.

Научную новизну исследования определяют следующие положения, выносимые на защиту:

1. Сформулировано и аргументировано определение налогового суверенитета, под которым предлагается понимать не подлежащие ограничению возможность и способность государства в пределах своей юрисдикции самостоятельно и независимо реализовывать функции налогообложения и налоговое администрирование в силу неотчуждаемой полноты государственной власти, которой оно обладает. Имплементация предложенной дефиниции в научный оборот позволит разграничить содержание исследуемой категории со смежными понятиями, такими как «фискальный суверенитет», «финансовый суверенитет», «экономический суверенитет», «налоговая юрисдикция», «налоговая правосубъектность» и др., что будет способствовать повышению уровня правовой определенности. Сформулированная дефиниция учитывает выявленные автором признаки налогового суверенитета, как правовой категории:

– основанность на государственном суверенитете и верховенстве государственной власти;

- верховенство закона;
- невозможность ограничения и неотчуждаемость;
- экстерриториальность, проявляющаяся в концепции налоговой юрисдикции и институте налогового резидентства.

2. Определено соотношение налогового и государственного суверенитета: исследуемое понятие не является самостоятельной и отдельно функционирующей категорией, а представляет собой одно из направлений реализации государственного суверенитета, ограниченное сферой законодательства о налогах и сборах. Это обосновывается тем, что суверенитет в качестве правовой категории обладает абсолютным и неделимым характером:

- абсолютность суверенитета проявляется в качественном свойстве, выражающемся в неприменимости к нему характеристик «ограниченный» или «частичный», т.е. ограничение суверенитета означает его разрушение;
- под неделимостью суверенитета подразумевается невозможность его расщепления на отдельные элементы, которые, в свою очередь, подвергались бы ограничению или отчуждению.

3. Выявлено и аргументировано, что понятие налогового суверенитета является комплексным и может рассматриваться в качестве:

- одной из наиболее широких и фундаментальных категорий финансового, налогового и международного налогового права;
- видового понятия, являющегося частью правовой категории «суверенитет»;
- правового принципа, означающего господство и единство государственной власти в области налогообложения, распространение этой власти на всю территорию и юрисдикцию государства, а также самостоятельность во взаимоотношениях с иностранными государствами по налоговым вопросам;
- института права, т.е. совокупности правовых норм, регулирующих общественные отношения, которые возникают в процессе реализации государством суверенных прав в области налогообложения. Применительно к финансово-правовой науке исследуемый институт следует относить к общей части налогового и международного налогового права, поскольку он

охватывает регулирование наиболее фундаментальных и базовых общественных отношений в сфере налогообложения;

- свойства государства и государственной власти, проявляющегося в таких характеристиках, как верховенство и независимость в рамках собственной юрисдикции и на международном уровне;
- результата осуществления государственной власти, при которой деятельность государства и его функции финансируются посредством реализации суверенных прав в области налогообложения.

4. Предложен концепт строения внешнего аспекта налогового суверенитета: его возможно представить в качестве сложной правовой конструкции, состоящей из ядра, формирующего правосубъектность государства, и набора суверенных полномочий в налоговой сфере, не затрагивающих саму правосубъектность, которые государство способно передавать на наднациональный уровень или добровольно ограничивать, т.е. временно не реализовывать. Тем не менее налоговый суверенитет обладает признаком неотчуждаемости: добровольное делегирование отдельных суверенных полномочий международным организациям или органам местного самоуправления не ограничивает сам суверенитет и не разрушает его.

5. На основе анализа опыта РФ и ФРГ определены векторы воздействия на налоговый суверенитет государства: внешний и внутренний. Внутреннее воздействие проявляется в стремлении административно-территориальных единиц к обретению или укреплению налоговой автономии, выражающейся в широком наборе прав в области самостоятельного и независимого регулирования общественных отношений в сфере налогообложения. В свою очередь внешнее воздействие стоит понимать как передачу указанных прав наднациональным образованиям и добровольное ограничение собственных налоговых полномочий международными соглашениями. Названные векторы находят свое выражение в конкретных тенденциях: с одной стороны, в налоговой децентрализации, а с другой — в интенсификации процессов унификации и гармонизации налогового права в рамках глобализационных и интеграционных процессов. Исходя из

конвенционного понимания концепции государственного суверенитета, такие разнонаправленные тенденции современного налогового права в значительной степени влияют на целостность налогового суверенитета государств. По итогам анализа структуры внешнего воздействия также предложена концепция «нагрузка на налоговый суверенитет», заключающаяся в оценке количества и характера принятых на себя обязательств и ограничений в сфере налогового регулирования в связи с присоединением к международным договорам или организациям.

6. Для целей развития исследований по теме налогового суверенитета в отечественной юридической доктрине разработана и аргументирована периодизация генезиса и эволюции его нормативного регулирования, представляющая ценность для науки финансового и налогового права не только как самостоятельный результат историко-правового анализа, но и как база для формирования ряда теоретических основ, прогнозирования эволюции и изменения концепции налогового суверенитета, позволяющая систематизировать существующие знания о нем и использовать их при совершенствовании его правового регулирования. В качестве основных этапов выделены:

- этап формирования отдельных норм архаичного и казуистичного права, связанных с установлением и взиманием налогов (парафискальных платежей) в протогосударственных образованиях на территории современной России (VIII–XVI вв.). В отсутствие некоторых государственных институтов «протоналоговый суверенитет» неразрывно связан с личностью конкретного суверена — его носителя на определенной территории, осуществляющего на ней протогосударственную власть, выгодоприобретателем которой он является;
- этап формирования и развития единого централизованного монархического государства (XVI–XX вв.). Носителем суверенитета по-прежнему является суверен в лице монарха, однако основной функцией налогообложения становится фискальная для финансирования деятельности государства, однако не его функций в современном понимании. Данный этап характеризуется также наличием многочисленных «фискальных

автономий» — отдельных секторов экономики, находящихся в исключительном экономическом ведении государства;

- советский этап (XX в.). Данный этап является уникальным и характерным преимущественно для России в мировой истории развития исследуемой категории. Государственный суверенитет впервые напрямую провозглашен в нормативном правовом акте. В социалистической правовой парадигме его субъектом и носителем выступает народ. От отдельных секторов государство перешло к контролю практически над всей экономикой, в результате чего фискальная функция налогообложения уступила место регулирующей. Возникают предпосылки проблемы соотношения налогового суверенитета и налогового федерализма;
- современный этап (1991 г. — н. в.). Формируется нормативное правовое регулирование, обеспечивающее верховенство российского государства по установлению и взиманию налогов на своей территории. Осуществляется активное международное сотрудничество в налоговой сфере. Фискальная функция налогообложения обеспечивает финансирование функций демократического правового социального государства. Данный этап также характеризуется комплексностью: современные налоговые отношения в значительной мере осложнены трансграничными сделками, цифровизацией и информационными технологиями, межгосударственными интеграционными процессами.

7. В результате исследования концепции налогового федерализма в РФ и ФРГ определено, что фактическим обладателем налогового суверенитета в федеративных государствах выступает демократически избранная федеративная власть. Понятия «носитель» и «обладатель» в данном контексте следует разделять, поскольку единственным носителем суверенитета, включая отдельные направления его реализации, выступает народ. Субъекты федерации осуществляют отдельные суверенные полномочия, делегированные федеральным центром. Само по себе обладание административно-территориальным образованием налоговым суверенитетом противоречит сути государственного

суверенитета, согласно которому государство обладает верховенством на своей территории.

Для современных федеративных демократических государств, которыми являются РФ и ФРГ, сувереном в налоговом отношении, т.е. обладателем налогового суверенитета, является государство в единстве всех его публично-правовых образований как носитель власти, делегированной ему народом, т.е. ее носителем, посредством демократических институтов. В свою очередь, любая самостоятельность территориально-административных единиц в налоговой сфере, как следует из анализа законодательства РФ и ФРГ, обусловлена прямыми конституционными указаниями, что не позволяет сделать вывод о том, что отдельная административно-правовая единица в ФРГ или РФ может обладать налоговым суверенитетом.

8. На основе анализа современного опыта РФ в сфере международного налогообложения и внутреннего налогового администрирования установлено, что применение по отношению к государству мер санкционного давления не способно повлиять на его налоговый суверенитет. Как заключение двусторонних и многосторонних договоров в налоговой сфере, так и односторонний отказ от их исполнения не ограничивает налоговый суверенитет государств, поскольку принятие на себя обязательств, связанных с добровольным делегированием суверенных полномочий, обусловливается стремлением приобрести определенные льготы и выгоды в сфере налогового администрирования, получение которых компенсирует принятые ограничения, а длительность последних фактически совпадает с длительностью пользования приобретенными льготами и выгодами.

9. Аргументировано, что ФРГ сохранила полноту своего налогового суверенитета в условиях одновременного усиления глобализационных и деглобализационных процессов, что подтверждается следующим:

– правовые источники ФРГ декларируют ее государственный суверенитет. Осуществляя делегирование отдельных суверенных полномочий на

наднациональный уровень, ФРГ тем не менее исключает возможность отказа от собственного суверенитета;

- действующие международно-правовые обязательства, принятые ФРГ в рамках участия в интеграционном сообществе, возникли исключительно по инициативе и собственной воле народа ФРГ путем подписания соответствующих учредительных документов. Учитывая опыт Великобритании, ФРГ имеет возможность покинуть состав европейского интеграционного сообщества, возвратив тем самым переданные ранее на наднациональный уровень суверенные полномочия;
- текущее регулирование прямого налогообложения не затрагивает полномочия ФРГ по установлению и сбору налогов. Действующие нормы схожи с международным частным правом, т.е. имеют признаки коллизионного характера (Мультилатеральный инструмент, Pillar-1 и Pillar-2 ОЭСР). Более того, правовая система ФРГ располагает конституционным механизмом проверки имплементируемых норм и принятых международно-правовых обязательств на соответствие собственной Конституции (Основному закону);
- меры наднационального регулирования косвенного налогообложения направлены на реализацию идей единого рынка и экономического пространства, заложенных в качестве основополагающей цели создания и функционирования Европейского союза.

Теоретическая значимость исследования обусловлена актуальностью и научной новизной рассматриваемых финансово-правовых аспектов налогового суверенитета государства. Диссертация посвящена решению комплекса задач, имеющих существенное значение для финансового, конституционного и административного права. Содержательная часть работы вносит вклад в указанные отрасли права в части разработки доктринальных положений о сущности налогового суверенитета как правового понятия. Осуществленный анализ немецких трудов позволил дополнить имеющиеся на сегодняшний день в

отечественной науке знания результатами исследований налогового суверенитета, проведенных зарубежными учеными.

Теоретические материалы, предложения, выводы, содержащиеся в настоящей работе, могут быть использованы доктриной финансового права для дальнейшего ее развития.

Практическая ценность диссертации заключается в систематизации знания и создании теоретической основы для развития стратегии международного сотрудничества Российской Федерации по вопросам налогообложения, а также ее участия в интеграционных сообществах и международных организациях, в рамках которых осуществляется нормативное регулирование налоговой сферы.

Отдельные положения настоящего исследования также могут быть использованы при подготовке учебников и учебных пособий по налогообложению иностранных организаций, а также лекций и семинаров по налоговому и конституционному праву Российской Федерации и зарубежных стран для бакалавров и магистров. В частности, выводы диссертации были внедрены в учебный процесс и применены автором при проведении практических занятий со студентами бакалавриата очной формы обучения по дисциплине «Налоговое право: общая часть» в Университете имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

Кроме того, результаты исследования могут быть использованы субъектами правотворческой деятельности при разработке проектов нормативных правовых актов, регулирующих отношения, которые складываются в процессе обеспечения и реализации национального налогового суверенитета Российской Федерации.

Достоверность и обоснованность выводов диссертации обеспечивается анализом значительного количества отечественных и зарубежных научных и нормативных источников, а также использованием широкой методологии научного познания с применением общенаучных и частнонаучных методов исследования, позволивших провести комплексное изучение содержания налогового суверенитета.

Апробация результатов исследования. Диссертация была рассмотрена в рамках заседаний кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

Основные положения, выводы, а также рекомендации отражены в четырех научных публикациях автора в российских рецензируемых научных изданиях, предназначенных для опубликования научных результатов диссертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата юридических наук, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Результаты исследования также нашли свое отражение в выступлениях на международных конгрессах, форумах, конференциях, вебинарах и иных научных мероприятиях: Финансово-правовой форум 2023.4 «Финансовый суверенитет государства: теория и правовая реальность» (г. Москва, 21 февраля 2023 г., Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)), Кутафинские чтения (г. Москва, 22 ноября 2023 г., Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова), VI Ливенцевские чтения (г. Москва, 23 ноября 2023 г., Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД РФ (МГИМО)), «Евразийская интеграция: международно-правовое и сравнительно-правовое измерение» (г. Москва, 6 декабря 2023 г., НИИ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ»), XII Международная научно-практическая конференция «Глобализация, деглобализация и публичное право» (г. Москва, 9 декабря 2023 г., ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов»), X Зимняя школа молодых ученых «Право и инновации» (г. Москва, 30 января — 2 февраля 2024 г., Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)).

Структура работы определена выбранной тематикой, поставленными целями и задачами, а также авторским замыслом исследования. Работа состоит из введения, трех глав, восьми параграфов, заключения, списка используемых источников и литературы, а также приложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **Введении** обосновывается актуальность выбранной темы диссертационного исследования; определяются степень ее научной разработанности, объект, предмет, цель и задачи исследования; характеризуются правовая, теоретическая, эмпирическая и методологическая основы; раскрывается научная новизна; формулируются основные положения, выносимые на защиту, включая предложения по совершенствованию законодательства; определяется теоретическая и практическая значимость исследования; обосновывается степень достоверности результатов работы и приводятся сведения об апробации полученных результатов.

Первая глава «**Теоретические основы налогового суверенитета как правовой категории**» состоит из двух параграфов, в которых последовательно рассматриваются теоретические вопросы, входящие в предмет исследования, в том числе понятие и соотношение налогового суверенитета со смежными категориями, его место в системе государственного и финансового права, принципы, свойства и признаки.

В первом параграфе «**Налоговый суверенитет как элемент государственного суверенитета**» проводится анализ и сравнение имеющихся в трудах отечественных и немецких ученых определений понятия «налоговый суверенитет». Актуальность исследования налогового суверенитета как в Российской Федерации, так и в Федеративной Республике Германия автор обосновывает сложившимися в настоящее время специфическими политическими и экономическими условиями, в частности развитием межгосударственных интеграционных процессов.

Раскрывается содержание, устанавливаются признаки и определяется место исследуемого понятия в публично-правовых науках через его генезис и эволюцию в юридической литературе. Формулируется вывод о том, что государственный суверенитет, в качестве элемента которого принято рассматривать налоговый суверенитет, является неделимой категорией. Вместе с тем труды, посвященные

налоговому, цифровому, экономическому и иным видам суверенитета, на самом деле анализируют лишь отдельные направления его реализации, в то время как использование такой терминологии, как «элемент суверенитета», является намеренным упрощением в целях изложения материала.

Автором аргументируется позиция, согласно которой содержание налогового суверенитета является комплексным и должно рассматриваться как самостоятельная категория финансового права, правовое понятие, представляющее один из предметов обобщения правовой категории «суверенитет», межотраслевой принцип финансового права, экономического и конституционного права, свойство государства и государственной власти, и результат ее осуществления.

В целях устранения неопределенности в терминологии исследуемой области осуществлен анализ содержания смежных понятий, таких как «экономический суверенитет», «финансовый суверенитет», «фискальный суверенитет», «налоговая юрисдикция», «налоговая правосубъектность», по результатам которого установлена их взаимосвязь и соотношение.

По итогам изучения существующих позиций относительно природы и сущности налогового суверенитета предложена и подробно аргументирована авторская формулировка исследуемого понятия, согласно которой под налоговым суверенитетом следует понимать не подлежащие ограничению возможность и способность государства в пределах своей юрисдикции самостоятельно и независимо реализовывать функции налогообложения и налоговое администрирование в силу неотчуждаемой полноты государственной власти, которой оно обладает.

Второй параграф «**Пределы и направления ограничения налогового суверенитета государства**» посвящен выявлению векторов воздействия на налоговый суверенитет государства, определению границ его реализации внутри и вне пределов налоговой юрисдикции.

Установлено, что воздействие на налоговый суверенитет государства осуществляется по двум векторам направления: внутреннему и внешнему. Сделан

вывод о том, что воздействие на налоговый суверенитет государства по внутреннему вектору обусловлено одной из характерных черт мировых глобализационных процессов – децентрализацией. На примере Федеративной Республики Германия раскрыто содержание внутреннего воздействия на налоговый суверенитет через проблему реализации налогового федерализма и стремление административно-территориальных единиц к налоговой автономии.

На примере Федеративной Республики Германия и Российской Федерации раскрыто содержание внешнего вектора воздействия на налоговый суверенитет, выражающегося в передаче отдельных суверенных полномочий в налоговой сфере на наднациональный уровень, принятии государствами на себя обязательств и ограничений в сфере налогового администрирования двусторонними и многосторонними международными договорами, попыткой отдельных государств и международных организаций препятствовать осуществлению фискальной функции путем ввода санкций.

Сделан вывод о том, что налоговый суверенитет целесообразно представлять в качестве сложной конструкции: ядра, состоящего из правосубъектности государства, и суверенных правомочий в налоговой сфере, не включенных в ядро и не затрагивающих правосубъектность, которые государство посредством волеизъявления способно передавать на наднациональный уровень или добровольно ограничивать в соответствии с положениями международного договора.

Автором последовательно аргументируется позиция, согласно которой передача отдельных суверенных полномочий в налоговой сфере на наднациональный уровень не ограничивает и не лишает государства их налогового суверенитета. Вместе с тем на основе анализа опыта ФРГ обосновано, что налоговый суверенитет государства подвержен угрозе со стороны укрепляющейся глобализации и международной интеграции.

Вторая глава «**Правовая природа налогового суверенитета Российской Федерации**» состоит из трех параграфов, в которых автор последовательно анализирует развитие и функционирование налогового суверенитета в России,

выявляет его уникальные характеристики и особенности, систематизирует правовое регулирование, на котором он основывается, а также выявляет актуальные проблемы, связанные с его реализацией.

Первый параграф «**Генезис и эволюция концепции налогового суверенитета в отечественном законодательстве**» посвящен историко-правовому анализу становления и развития правового регулирования общественных отношений, формирующих содержание налогового суверенитета в России в различных этапах ее истории.

Сформирована специальная методология проведения историко-правового анализа исследуемого института с учетом ряда его специфических особенностей, предусматривающая анализ развития государства и суверенитета как правовых категорий через призму синергии и диалектики, анализ нормативных документов на предмет содержания в них норм, относящихся к институту налогового суверенитета посредством оценки соответствия ими основным признакам налогового суверенитета, а также выявление «переходных периодов», в рамках которых происходили наиболее значимые изменения в регулировании и понимании отечественного налогового суверенитета.

В качестве базы для последующего формирования в исследовании ряда теоретических основ, прогнозирования эволюции и изменения концепции налогового суверенитета, автором разработана хронология генезиса и развития правового регулирования исследуемого понятия в России, включающая четыре основных этапа, каждый из которых подробно описан:

- этап формирования отдельных норм архаичного и казуистичного права, связанных с установлением и взиманием налогов (парафискальных платежей) в протогосударственных образованиях на территории современной России (VIII – XVI в.в.);
- этап формирования и развития единого централизованного монархического государства (XVI – XX в.в.);
- советский этап (XX в.);
- современный этап (1991 г. – н. в.).

Автор обосновал, что разработанная хронология развития законодательства в сфере обеспечения налогового суверенитета охватывает две группы этапов: продолжительный период времени, в котором законодательство не содержало непосредственного правового регулирования исследуемого института, а также группа этапов, охватывающая сравнительно непродолжительный отрезок новейшей истории, в котором конституционное и налоговое законодательство России обрело ряд норм, напрямую задекларировавших ее налоговый суверенитет. Вместе с тем, налоговый суверенитет, как самостоятельное направление реализации государственного суверенитета, и, следовательно, признак государства как такового, был свойственен российскому государству на протяжении всего его существования.

Второй параграф «**Соотношение принципов федерализма и налогового суверенитета в государственном устройстве Российской Федерации**» посвящен актуальной проблеме реализации концепции налогового федерализма при сохранении целостности налогового суверенитета на примере Российской Федерации.

По итогам анализа трудов отечественных конституционалистов и представителей экономической науки раскрыто понятие «налоговый федерализм». Осуществлен историко-правовой анализ генезиса и эволюции идей налогового федерализма в России. Сформулирована хронология истории реализации концепции налогового федерализма в Российской Федерации с 1990 г. по настоящее время. Систематизированы акты исторического и действующего правового регулирования налогового федерализма в Российской Федерации.

Выявлены наиболее существенные проблемы реализации отечественного налогового федерализма, заключающиеся в правовых пробелах и коллизиях между Конституцией РФ, федеральным законодательством и нормативными правовыми актами отдельных субъектов Российской Федерации. Сформулированы выводы о том, что налоговая система Российской Федерации не является унитарной и централизованной, при этом реализация принципа налогового федерализма не противоречит концепции обладания Российской

Федерации налоговым суверенитетом, выведение отдельных полномочий в налоговой сфере в совместное ведение или ведение субъекта Федерации не ограничивает суверенитет самой Российской Федерации, поскольку соблюдается конституционный принцип единства публичной власти.

Автором выдвинута гипотеза, что фактическим обладателем налогового суверенитета в федеративных государствах выступает демократически избранная федеративная власть. Понятия «являться носителем» и «обладать» в данном контексте следует соотносить подобно понятиям «владение» и «распоряжение». Субъекты федерации осуществляют отдельные суверенные полномочия, делегированные федеральным центром. Само по себе обладание административно-территориальным образованием налоговым суверенитетом противоречит сути государственного суверенитета, согласно которому государство обладает верховенством на своей территории.

В третьем параграфе «**Реализация налогового суверенитета Российской Федерации с учетом воздействия международного права**» подробно раскрывается содержание реализации налогового суверенитета Российской Федерации и внешнего воздействия на него. Формулируется и аргументируется вывод, что основными формами реализации налогового суверенитета в Российской Федерации являются:

- налоговое планирование;
- налоговое администрирование;
- налоговый контроль.

Проанализирован опыт учреждения и функционирования в Российской Федерации зон льготного налогообложения, по итогам которого сделан вывод, что данный институт не ограничивает отечественный налоговый суверенитет, а напротив – является следствием и примером его реализации.

Осуществлен анализ влияния международных договоров в области налогообложения и участия в международных организациях на налоговый суверенитет Российской Федерации. По итогам изучения содержания основных международных договоров и обязательств, принятых Российской Федерацией

вследствие участия в международных организациях и интеграционных сообществах (СНГ, ЕАЭС, Союзное государство) был сделан вывод о том, что налоговый отечественный налоговый суверенитет на сегодняшний день является целостным и незыблемым. Вывод усилен аргументацией, согласно которой ни одно надгосударственное объединение, которому Российская Федерация в настоящее время делегирует часть своих суверенных полномочий в налоговой области, не обладает собственным суверенитетом (что выражается в невозможности принятия обязывающих решений и ограничений, не соответствующих интересам их членов), то есть конфликт суверенитетов отсутствует. Более того, основополагающим принципом действующих международных налоговых соглашений и интеграционных объединений является принцип суверенного равенства их участников, что исключает преобладание воли иностранного государства при установлении общих начал трансграничного налогообложения.

Установлено, что добровольное и инициативное установление пределов полномочий в области налогообложения посредством международных соглашений и участия в международных организациях означает наличие у государства соответствующей воли, выраженной в согласованных действиях высших органов исполнительной и законодательной власти. Мотивация государства принимать на себя такие обязательства и ограничения в налоговой сфере раскрывается автором через глобальную конкуренцию за налогоплательщиков и стремление увеличить собственные фискальные доходы. Следовательно, такие обязательства и ограничения отвечают принципам демократического государства, которым является Российская Федерация, и в основе своей имеют народовластие.

Третья глава «**Правовое регулирование налогового суверенитета в Федеративной Республике Германия**» посвящена исследованию основ и принципов правового регулирования налогового суверенитета в Федеративной Республике Германия, а также оценке его текущего состояния и изучения основных проблем и вызовов, возникающих в процессе его реализации.

В первом параграфе «**Налоговый суверенитет в Федеративной Республике Германия: содержание и принципы правового регулирования**» проводится краткий экскурс в основы правовой системы и системы налогообложения ФРГ, излагается периодизация развития учения и правового регулирования налогового суверенитета в указанном государстве, подробно анализируется правовое положение и компетенция органов государственной власти ФРГ с позиции реализации налогового суверенитета.

По итогам изучения немецкой юридической литературы и нормативных правовых актов систематизируются и анализируются основные конституционные принципы, раскрывающие границы налогового суверенитета ФРГ, к которым относятся:

- принцип законности налогообложения;
- принцип правовой определенности правовой нормы, устанавливающей обязательства в сфере налогообложения;
- принцип взимания налогов в соответствии с экономической состоятельностью субъекта;
- принцип объективного нетто-обложения;
- принцип обеспечения доверия;
- принцип налогового государства.

На основании анализа судебной практики Конституционного суда ФРГ раскрываются качественные характеристики, необходимые для понимания сути концепции немецкого налогового суверенитета. Формулируется вывод о том, что, как и в РФ, налоговый суверенитет ФРГ, являясь направлением реализации государственного суверенитета, имеет в своей основе народовластие, так как источником государственной власти в Основном законе провозглашен немецкий народ.

Автор выделяет важную особенность правового регулирования налогового суверенитета ФРГ: баланс публичных и частных интересов. С одной стороны, конституционные принципы налогового права и характеристика налоговой системы имеют в качестве своей основы права человека, что на практике находит

реализацию в таких институтах, как прогрессивная шкала налогообложения, необлагаемый доходный минимум и т.д. С другой стороны, из самого определения налога по немецкому законодательству следует, что основными его задачами являются извлечение доходов соответствующим публично-правовым образованием и воздействие на экономические отношения.

Отмечено, что немецкая правовая база, как и российское законодательство, не содержит в себе легальных дефиниций для понятий «суверенитет» и «налоговый суверенитет».

Во втором параграфе «**Реализация налогового суверенитета в Федеративной Республике Германия: проблемы налогового федерализма и автономии**» раскрываются содержание внутреннего воздействия на налоговый суверенитет ФРГ.

Осуществлен историко-правовой экскурс в процесс развития и реализации концепции налогового федерализма в ФРГ. Охарактеризована современная модель налогового федерализма Германии, проанализирована нормативная правовая база, регулирующая его. Выявлены основные проблемы реализации налогового федерализма в ФРГ, заключающиеся в излишней концентрации полномочий по налоговому администрированию у центральной власти, усилении тенденций налоговой автономии – борьбы федеральных земель и органов местного самоуправления за суверенные полномочия в области налогообложения.

Выявлено, что немецкое понимание налогового суверенитета предполагает его расслоение на компетенции по законотворчеству и компетенции по получению налоговых поступлений, которые могут распределяться между разными уровнями федерации. Исследованы концепции «кооперативной федерации» и «бюджетного выравнивания», являющиеся отличительными чертами немецкой модели налогового суверенитета, в результате чего был сделан вывод о том, что возможность самостоятельного и независимого распоряжения налоговыми поступлениями является одной из корневых компетенций, составляющих содержание налогового суверенитета.

Сформулирован вывод о том, что реализация концепции налоговой автономии не приводит к размыванию целостности налогового суверенитета, поскольку делегирование субъектам федерации суверенных полномочий по установлению и взиманию налогов в совокупности с предоставлением им самостоятельности по распоряжению собранными налоговыми платежами не может приводить к возникновению у таких субъектов признаков налогового суверенитета ввиду отсутствия у них полноты государственной власти.

Сформулирован и обоснован вывод о том, что для современных демократических государств, которыми являются РФ и ФРГ, сувереном в налоговом отношении, т.е. обладателем налогового суверенитета, является государство в единении всех его публично-правовых образований как носитель власти, делегированной ему народом посредством демократических институтов.

В третьем параграфе «**Налоговый суверенитет Федеративной Республики Германия в условиях международной интеграции**» осуществлена оценка «нагрузки» на налоговый суверенитет ФРГ, а также проанализированы последствия участия государства в международном интеграционном сообществе для его налогового суверенитета.

На примере ФРГ осуществлен анализ правовой основы для имплементации и интеграции международного регулирования налогообложения в национальную правовую систему. Систематизировано правовое регулирование налогообложения, имеющее международно-правовую природу в законодательстве ФРГ. Систематизированы нормативные правовые акты и судебная практика, являющиеся источниками международно-правового регулирования налогообложения в Европейском союзе. Исследован механизм проверки соответствия имплементируемых норм и принятых международно-правовых обязательств собственной конституции в ФРГ.

Определен объем суверенных полномочий, переданных ФРГ на наднациональный уровень. Аргументирован тезис о том, что аккумулирование международной организацией делегированных ей суверенных полномочий

государств-членов не приводит к возникновению у такой организации элементов собственного налогового суверенитета.

Сформулирован и аргументирован тезис о том, что на сегодняшний день, несмотря на значительную нагрузку по внешнему вектору воздействия, налоговый суверенитет ФРГ остается целостным.

В **«Заключении»** диссертационного исследования автор подводит итоги проделанной работы, формулирует выводы и предложения, отражающие основные положения диссертации.

В разделе **«Приложение»** автор в формате инфографики систематизирует фактологические данные и основные положения в исследуемой области.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук

1. Гусаров, И. Р. Налоговая децентрализация в аспекте налогового суверенитета: опыт Федеративной Республики Германия / И. Р. Гусаров // Теория и практика общественного развития. – 2022. – № 12. – С. 164-168. – 0,44 п. л.

2. Гусаров, И. Р. Прекращение обмена финансовой информацией с Российской Федерацией: последствия для отечественного финансового суверенитета / И. Р. Гусаров // Общество: политика, экономика, право. – 2023. – № 3. – С. 98-102. –0,45 п. л.

3. Гусаров, И. Р. Внешний аспект ограничения налогового суверенитета: сравнение опыта Федеративной Республики Германии и Российской Федерации / И. Р. Гусаров // Финансовое право. – 2023. – № 10. – С. 33-36. – 0,3 п. л.

4. Гусаров, И. Р. Соотношение налогового суверенитета государства со смежными понятиями и правовыми концептами: анализ доктринальных позиций / И. Р. Гусаров // Общество: политика, экономика, право. – 2023. – № 12. – С. 195-200. – 0,3 п. л.

Общий объем опубликованных работ составляет 1,85 п. л.