Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

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

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, доцент
Цареградская Юлия Константиновна

Москва — 2024

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение 3

ГЛАВА 1. Теоретические основы налогового суверенитета как правовой категории…….. 19

1.1. Налоговый суверенитет как элемент государственного суверенитета 19

1.2. Пределы и направления ограничения налогового суверенитета государства..45

ГЛАВА 2. Правовая природа налогового суверенитета Российской Федерации 65

2.1. Генезис и эволюция концепции налогового суверенитета в отечественном законодательстве 65

2.2. Соотношение принципов федерализма и налогового суверенитета в государственном устройстве Российской Федерации 81

2.3. Реализация налогового суверенитета Российской Федерации с учетом воздействия международного права 96

ГЛАВА 3. Правовое регулирование налогового суверенитета в Федеративной Республике Германия……...125

3.1. Налоговый суверенитет в Федеративной Республике Германия: содержание и принципы правового регулирования 125

3.2. Реализация налогового суверенитета в Федеративной Республике Германия: проблемы налогового федерализма и автономии.....135

3.3. Налоговый суверенитет Федеративной Республики Германия в условиях международной интеграции 149

Заключение 166

Список используемых источников и литературы 173

Приложение № 1. Фактографическая информация в исследуемой области…… **209**

Введение

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

[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).

суверенных полномочий в налоговой сфере на наднациональный уровень. В этой 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.

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

В ряде научных публикаций такие ученые, как Н. И. Грачев, Н. А. Ефремова, Б. А. Остроухов, К. А. Пономарева, Л. В. Терентьева, Г. П. Толстопятенко, 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. 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, нормативно-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.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА КАК ПРАВОВОЙ КАТЕГОРИИ

1.1. Налоговый суверенитет как элемент государственного суверенитета

Понятия налогового и фискального суверенитета, широко используемые в последние годы в юридической научной литературе, неразрывно связаны с родовым понятием «суверенитет». Его семантическое значение имеет французское происхождение и раскрывается как «верховная власть», а также восходит к латинскому «suprematis». Э. Л. Кузьмин считает, что понимание суверенитета формировалось и эволюционировало постепенно, вбирая в себя достижения правовой мысли и практики государственно-правового развития разных стран[2]. В свою очередь М. Н. Садчиков справедливо отмечает, что исторически содержание термина «суверенитет» не являлось статичным, а менялось в зависимости от общественно-экономической формации[3].

Генезис термина «суверенитет» в качестве правовой категории относят к XIII в.[4], поскольку одно из наиболее ранних упоминаний исследуемого термина в контексте государства и права встречается во французском средневековом правовом памятнике «Кутюмы Бовези», составленном предположительно в 1283 г. С. В. Каламанова предполагает, что в конце XIII в. термин «суверенитет» отождествлялся с лицами, осуществлявшими власть на земле и над людьми[5].

В эпоху Позднего средневековья понятие «суверенитет» получило широкое распространение в трудах философов и правоведов благодаря учению Жана Бодена, в котором оно использовалось в качестве элемента определения

---

[2] Кузьмин Э. Л. О государственном суверенитете в современном мире // Журнал российского права. 2006. № 3. С. 85.

[3] Садчиков М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации : дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2021. С. 320.

[4] Kreijen G. State Failure, Sovereignty and Effectiveness: Legal Lessons from the Decolonization of Sub-Sahara Africa. Leiden, 2003. P. 27.

[5] Каламанова С. В. Государственный суверенитет: проблемы определения понятия // Социология власти. 2010. № 1. С. 159.

государства (республики). О. В. Мартышин приходит к выводу, что, согласно Бодену, «понятие суверенитета было абстрагировано от его носителя и обозначало независимую ни от какой другой власти безусловную и постоянную власть»[6]. Позднее философ Жан-Жак Руссо прочно закрепил данное понятие в качестве научного термина своими трудами, посвященными концепции «народного суверенитета», в соответствии с которой власть исходит от народа[7].

В настоящее время исследование государственного суверенитета и его элементов ведется с особенной интенсивностью. Это обусловливается тем, что проблема обеспечения суверенитета является одной из основных в теории государства и права по причине стремительно протекающих политических, экономических и социальных процессов, обосновывающих не только актуальность, но и необходимость исследования этого института. В подтверждение данного тезиса можно привести позицию М. Н. Марченко, утверждающего, что, «несмотря на традиционность и кажущиеся простоту и обыденность определения понятия и содержания суверенитета, эта тематика имеет важное теоретическое и практическое значение»[8].

В качестве родового понятия «суверенитет» в научной литературе используют в различных значениях. И. Д. Левин рассматривал суверенитет как политический и юридический принцип, «определяющий как отношения между государством и гражданами (суверенитет в государственном праве), так и отношения между государствами»[9]. А. С. Ященко понимает под суверенитетом один из основных признаков государства[10]. В немецкой правовой доктрине распространен подход, согласно которому суверенитет представляет собой свойство власти либо же вовсе отождествляется с ней[11].

---

[6] Мартышин О. В. К истории формирования понятия «государство» // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2018. № 4 (44). С. 43.

[7] Гроийзберг А. И. Развитие теории суверенитета Ж.-Ж. Руссо в годы Французской буржуазной революции // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2015. № 1 (27). С. 8–17.

[8] Марченко М. Н. Государственный суверенитет: проблемы определения понятия и содержания // Правоведение. 2003. № 1. С. 186.

[9] Левин И. Д. Суверенитет. М.: Юрид. изд-во МЮ СССР, 1948. С. 105.

[10] Ященко А. С. Философия права Владимира Соловьева. Теория федерализма. Опыт синтетической теории права и государства. СПб., 1999. С. 199.

[11] Schliesky U. Souveränität und Legitimität von Herrschaftsgewalt: die Weiterentwicklung von Begriffen der Staatslehre und des Staatsrechts im europäischen Mehrebenensystem. Tübingen, 2004. S. 58.

Стоит отметить, что суверенитет как социальный феномен выступает в качестве предмета исследования многих гуманитарных наук, среди которых и юриспруденция. Б. Л. Манелис справедливо заметил, что «суверенитет изначально хоть и является политической категорией, но также объединяет национальные, экономические, политические и правовые моменты»[12].

Современный этап исследования указанной предметной области характеризуется наличием консенсуса в юридической литературе по поводу комплексного характера состава суверенитета и целесообразности его разделения при изучении на отраслевые элементы. В подтверждение данному суждению Б. А. Остроухов отмечает: «…суверенитет государства имеет различное отраслевое содержание. Из общего суверенитета можно выделить экономический суверенитет, составной частью которого является суверенитет фискальный — суверенитет государства в области налогообложения»[13].

Налоговый (фискальный) суверенитет как термин и предмет исследования появился во всемирной и отечественной правовой науке сравнительно недавно и особенную актуальность приобрел лишь в последние десятилетия в условиях стремительной глобализации и укрепления интеграционных процессов суверенных государств. Так, С. А. Роша отмечает, что основополагающие принципы, заложенные еще сто лет назад в Модельной конвенции Лиги Наций 1928 г., «в настоящее время подвергаются опасности со стороны бескомпромиссной и безудержной силы, именуемой размыванием налоговой базы и смещением прибыли, поднимающей вопрос ограничения фискального суверенитета государств»[14].

Налоговый суверенитет — сравнительно новое юридическое понятие в отечественной правовой науке, интенсивное развитие которой началось лишь в начале 2000-х гг. Это объясняется интенсификацией процессов глобализации, укреплением тренда на интеграционные процессы между государствами и

---

[12] См.: Манелис Б. Л. Проблемы суверенитета : дис. ... докт. юрид. наук. Ташкент, 1966. С. 54.

[13] Остроухов Б. А. Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. 2009. № 3. С. 24.

[14] См.: Rocha S. A. The Other Side of BEPS: «Imperial Taxation» and «International Tax Imperialism» [Электронный ресурс] // URL: https://ssrn.com/abstract=3048852 (дата обращения: 15.10.2023).

развитием информационных технологий с их применением в налоговой сфере.

На данный момент Российская Федерация является участницей ряда международных налоговых соглашений и межправительственных организаций, таких как Союзное государство России и Белоруссии, ЕАЭС, СНГ, в рамках которых ведется работа по разработке международно-правовых норм налогового характера, воздействующих на национальные законодательства стран-участниц. В этих условиях перед современными правоведами возникает вопрос о том, насколько в действительности государство обладает верховенством власти в области регулирования налоговых отношений на своей территории.

В конце XX в. ситуация для России обстояла несколько иначе: национальное налоговое законодательство находилось в фазе активного формирования, в результате чего ученые, занимавшиеся в то время разработкой доктринальных положений в налоговой, конституционной и финансовой областях, уделяли свое внимание более практико-ориентированным проблемам и прикладным аспектам налогово-правовой теории, ведь в условиях резкой смены экономического, политического и социального строя требовалось фактически полностью разработать целую отрасль и доктрину права, критически важную для обеспечения государством выполнения своих основных функций.

Таким образом, представляется логичным, что первопроходцами в обособлении налогового суверенитета в качестве самостоятельного элемента государственного суверенитета стали отечественные правоведы-конституционалисты, изучающие проблемы государственного суверенитета России. Так, наиболее взвешенная позиция о природе исследуемой категории в конституционно-правовой литературе принадлежит М. Н. Садчикову и заключается в том, что «налоговый суверенитет представляет собой часть более общего понятия — государственного суверенитета, в связи с чем государственный и налоговый суверенитет имеют единые истоки»[15].

В свою очередь Л. В. Терентьева полагает, что «отсутствует практическая и теоретическая необходимость в делении суверенитета на категории:

[15] Садчиков М. Н. Указ. соч. С. 55.

экономический, политический, налоговый, сетевой, цифровой и т.д. ввиду того, что соответствующих сфер может быть сколько угодно и отражение специфики реализации государственной власти в каждой из них вряд ли может считаться целесообразным и не способно воспроизвести целостную картину концепта суверенитета. Кроме того, деление суверенитета на несколько категорий подразумевает его делимость, что противоречит его природе, которая проявляется в целостности и неделимости»[16].

В части неделимости государственного суверенитета с Л. В. Терентьевой трудно не согласиться. Вопрос дробления суверенитета на части интересовал правоведов еще в начале XX в. Так, Н. М. Коркунов, анализируя труды Ж.-Ж. Руссо по данной проблеме, указывает: «…политики делят суверенитет по объекту: на силу и волю, законодательную власть и исполнительную; на право обложения налогами, суда, войны. Это все равно, — замечал он, — как утверждать, что человек состоит из нескольких тел, из которых у одного имеются глаза, у другого руки, у третьего ноги»[17]. Как справедливо отмечает И. А. Хаванова, «утверждения о делимости суверенитета на самостоятельные и независимые элементы основано на ошибочном принятии за части суверенной власти того, что есть лишь ее проявление»[18].

Тем не менее нужно обосновать теоретическую и практическую необходимость разложения государственного суверенитета на элементы в исследовательских целях. Изучение научных трудов, изданных в последние годы по проблематике государственного суверенитета, позволяет сделать вывод, что в действительности современная юридическая наука не разделяет понятие исследуемого термина на составные части, так как превалирующая позиция относительно сущности суверенитета предполагает его абсолютный характер. Вместе с тем труды, посвященные налоговому, цифровому, экономическому и

---

[16] Терентьева Л. В. Концепция суверенитета государства в условиях глобализационных и информационно-коммуникационных процессов // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2017. № 1. С. 198.

[17] См.: Коркунов Н. М. История философии права : пособие к лекциям. 6-е изд., без перемен. СПб. : Тип. М. М. Стасюлевича, 1915. С. 209.

[18] См.: Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права : дис. … докт. юрид. наук. М., 2016. С. 26.

тому подобному суверенитету, 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. Данный факт объясняется тем, что, поскольку суверенитет государства реализуется во множестве сфер, его комплексное исследование крайне затруднено, так как подразумевает необходимость обладания исследователем компетенциями и познаниями в различных самостоятельных областях научного знания, таких как юриспруденция с ее многочисленными отраслями права, экономика, политическая наука и т.д.

В трудах по конституционному праву обращается внимание на то, что народ является единственным источником власти. Соответственно, именно этим признаком обусловлена законодательная форма установления налога. Как считает В. В. Лазарев, осуществление управленческой деятельности в области сбора налогов и распределения денежных средств в целом примыкает к экономической функции, однако все-таки возможно говорить о самостоятельности функции налогообложения и взимания налогов[19]. При этом, как отмечает Р. А. Шепенко, несмотря на принцип демократического регулирования публичных финансов, непосредственное волеизъявление народа в этой области, как правило, не допускается[20].

В трудах по общей теории государства и права и конституционному праву исследуются различные аспекты названного элемента общественного устройства. Рассмотрим те из них, которые непосредственно связаны с налоговым суверенитетом государства.

Академик О. Е. Кутафин рассматривал налоговый суверенитет через содержание термина «народовластие». Он определил, что категория «народ» охватывает всех граждан России[21]. Он также считал, что «гражданство

---

[19] Лазарев В. В., Липень С. В. Теория государства и права : учебник для вузов. 3-е изд., испр. и доп. М. : Спарк, 2004. С. 70.

[20] Шепенко Р. А. Заметка о конституционном запрете налогового референдума // Налоги и финансы. 2014. № 2 (22). С. 50.

[21] Комментарий к Конституции Российской Федерации / Л. В. Андриченко и др. ; отв. ред. В. Д. Зорькин ; Конституционный Суд Российской Федерации. 2-е изд., пересмотр. М.: Норма ; ИНФРА-М, 2011. С. 39.

предоставляет больше прав его носителям по сравнению с лицами, не являющимися гражданами. В соответствии с положениями п. 1 ст. 12 Федерального закона «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» иностранные граждане не обладают активным избирательным правом, т.е. только граждане России через реализацию своих избирательных прав могут влиять на налогообложение. Вопросы введения новых налогов, отмены или изменения действующих налогов часто занимают центральное место в избирательных программах претендентов, участвующих в выборах. Таким образом, налоговый суверенитет есть следствие волеизъявления граждан Российской Федерации». Непосредственно под суверенитетом О. Е. Кутафин понимал «свойство государства самостоятельно и независимо от власти других государств осуществлять свои функции на своей территории и за ее пределами, в международном общении»[22].

С. А. Авакьян указывает, что наличие государства и государственной власти не обособляет их от народовластия, а делает «инструментами достижения задач народного суверенитета»[23]. Противопоставление налогового суверенитета государства и народовластия недопустимо постольку, поскольку, реализуя налоговый суверенитет, Российское государство обеспечивает волю народа, изложенную в ст. 57 Конституции РФ. По мнению В. Г. Вишнякова, именно государство является «основой для обеспечения всех видов безопасности (политической, экономической, социальной и др.)»[24].

Следующим этапом развития процесса исследования налогового суверенитета можно назвать период с 2000 г. по наши дни, когда свой научный интерес к данной теме проявили ученые, специализирующиеся на налоговом и финансовом праве. Главным отличием работ, написанных финансовыми юристами в этой области, является практико-ориентированный подход к

---

[22] См.: Козлова Е. И., Кутафин О. Е. Конституционное право России : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 158.

[23] Авакьян С. А., Арбузкин А. М., Кененова, И. П. и др. Современные проблемы организации публичной власти : монография / рук. авт. кол. и отв. ред. С. А. Авакьян. М. : Юстицинформ, 2014. С. 58–61.

[24] Вишняков В. Г. О методологических основах правового регулирования проблем безопасности Российской Федерации // Журнал российского права. 2005. № 9. С. 3.

изучению проблематики фискального (налогового) суверенитета. Другой особенностью, которую стоит отметить, является то, что особенное внимание изучению проблем налогового суверенитета уделяют представители финансово-правовой науки через призму сравнительного правоведения. Примером служат работы Г. П. Толстопятенко, А. А. Шахмаметьева, Р. А. Шепенко, И. И. Кучерова. Объяснением этому может служить то, что исследование вопросов, касающихся налогового суверенитета государства, неразрывно связано с проблемой международного договора как источника права.

И. И. Кучеров выделяет в международном налоговом праве принцип налогового суверенитета государства, который заключается в «безоговорочном признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать, вводить и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций в пределах своей территории»[25].

В свою очередь А. А. Шахмаметьев определяет налоговый суверенитет как форму реализации государственного суверенитета в налоговой сфере[26].

М. Ю. Орлов предлагает следующее определение: «Фискальный суверенитет — это обладание верховной государственной властью полномочиями по определению доходных источников государства, реализация которых не зависит ни от иных государств, ни от общества. Иными словами, реализация принципа «фискальный суверенитет» означает абсолютную власть государства определять доходные источники казны, не будучи зависимым от воли плательщиков или иных субъектов права»[27].

В. В. Гриценко считает, что понятие «налоговое государство» охватывает и характеризует налоговый суверенитет конкретного государства[28].

Р. А. Шепенко, обращаясь к понятию налогового суверенитета, сводит его к «разграничению предметов ведения в федеративном государстве. В части

---

[25] Кучеров И. И. Международное налоговое право : учебник для вузов. М. : ЮрИнфоР, 2007. С. 64–66.

[26] Шахмаметьев А. А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства // Современное право. 2013. № 3. С. 76–81.

[27] Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. 2006. № 2. С. 9.

[28] Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 45.

внешнего налогового суверенитета государства устанавливают правила, позволяющие им осуществлять налоговый контроль, применять институт налогового зачета и регулировать споры»[29].

Стоит отметить, что ряд ученых, среди которых С. Г. Пепеляев, исследовал налоговый суверенитет через проблему его ограничения. Так, С. Г. Пепеляев пришел к выводу, что «право государства облагать граждан налогами не является безусловным (оно не дано от Бога)»[30]. Подтверждается это тем фактом, что «Конституция не только предусматривает обязанность каждого платить налоги, но и ограничивает право государства на установление налогов»[31].

Свой вклад в изучение налогового суверенитета внес Конституционный Суд РФ, изложив в одном из постановлений точку зрения, согласно которой исследуемый термин проявляется «в признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций, осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории»[32].

Интенсивность исследования налогового суверенитета в качестве самостоятельной предметной области в последние годы возрастает, о чем свидетельствует появление статей, монографий и диссертаций, где анализируемое понятие рассматривается в отрыве от государственного суверенитета на примере форм его практической реализации. Так, И. А. Хаванова соотносит понятие налогового суверенитета с юрисдикцией государства, настаивая при этом, что «данные понятия не являются взаимозаменяемыми. Юрисдикция характеризует возможности и пределы осуществления государством принуждения с целью обеспечения реализации им своего права и на основе права»[33]. В теории

---

[29] Шепенко Р. А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 50.

[30] Пепеляев С. Г., Кудряшова Е. В., Ивлиева М. Ф. и др. Налоговое право : учебник для вузов / отв. ред. и рук. авт. кол. С. Г. Пепеляев. М. : Пепеляев Групп, 2020. С. 134.

[31] Пепеляев С. Г., Кудряшова Е. В., Ивлиева М. Ф. и др. указ. соч. С. 134-135.

[32] Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С. П. Лярского» // СЗ РФ. 2015. № 27. Ст. 4100.

[33] Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11. С. 41–51.

международного права выделяют предписательную и исполнительную юрисдикции, личную, территориальную и универсальную юрисдикции. Юрисдикция тесно связана с территорией государства, «исполнительная юрисдикция за пределами государственной территории возможна только при условии согласия на это другого государства. При этом отмечается, что государственный суверенитет заключается прежде всего в территориальном верховенстве, а национальная юрисдикция может распространяться за пределы государственной территории»[34].

М. Н. Садчиков, посвятивший налоговому суверенитету комплексный и фундаментальный для исследуемого понятия труд, раскрывает содержание анализируемого термина через «пять основных направлений реализации государством функции налогообложения:

1) установление налогов на территории, находящейся под государственной юрисдикцией;

2) введение установленных налогов и их отмена;

3) делегирование некоторых полномочий по установлению и введению налогов иным публично-территориальным образованиям на своей территории;

4) взимание установленных налогов, включая осуществление контроля за полнотой и своевременностью уплаты налогов и привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство;

5) международное сотрудничество в сфере налогообложения»[35].

В качестве определения исследуемого понятия М. Н. Садчиков выдвигает следующую формулировку: под налоговым суверенитетом следует понимать «исключительное право государства самостоятельно и независимо осуществлять функцию налогообложения и взимания налогов в пределах территории, на которую распространяется его юрисдикция»[36].

Рассмотрев краткую историю изучения в отечественной науке проблем

---

[34] Ашавский Б. М., Бирюков М. М., Бордунов В. Д. и др. Международное право : учебник / отв. ред. С. А. Егоров. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Статут, 2018. С. 192.

[35] См.: Садчиков М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации. С. 14.

[36] Садчиков М. Н. Понятие налогового суверенитета // Налоги. 2016. № 1. С. 8.

налогового суверенитета, стоит еще раз подчеркнуть, что профильные исследования в этом направлении возникли сравнительно недавно и в настоящее время их интенсивность значительно возрастает. Так, вопросами налогового суверенитета в последнее время озабочены и ученые, изучающие смежные с налоговым правом области.

Среди таких ученых особенно можно выделить Г. В. Петрову, исследующую проблемы международного финансового права. Так, Г. В. Петрова, изучая проблематику международных расчетов, клиринговой деятельности, теоретические проблемы финансового права, отмечает, что «роль государства по управлению финансовыми отношениями в обществе понимается не только как его «обязанность» активно влиять на институциональную среду организации финансового контроля государственных органов, но и как комплекс правоохранительных функций, направленных на установление финансового правопорядка в целях обеспечения бюджетного суверенитета, финансового иммунитета, налогового паритета и кредитно-расчетной стабильности российского государства в условиях взаимозависимости финансовых рынков и финансовых систем государств»[37].

Как было указано ранее, изучение вопросов, связанных с налоговым суверенитетом, в значительной степени мотивируется политическими и экономическими условиями, сложившимися в конкретном государстве. Таким образом, популяризация исследований в данной области в России произошла после перехода государства к рыночной экономике, формирования современной налоговой системы и начала активного сотрудничества с другими государствами в рамках международных организаций и договоров в налоговой сфере. Поскольку Федеративная Республика Германия сформировала свое текущее налоговое законодательство значительно раньше (действующее положение о налогах и сборах ФРГ было принято еще в 1977 г.) и является членом различных международных интеграционных сообществ с середины прошлого века, вопрос

[37] Петрова Г. В. Пробелы в финансовом праве и пути их преодоления // Пробелы в российском законодательстве. 2010. № 4. С. 26.

национального налогового суверенитета возник перед немецкими юристами так же задолго до того, как это произошло в России.

Изучение трудов немецких юристов, исследовавших понятие налогового суверенитета, позволяет сделать вывод о том, что в Германии правоведы сталкивались с теми же проблемами, что и современные российские ученые, среди которых проблема дефиниции налогового суверенитета, проблема соотношения его со смежными понятиями, такими как фискальный суверенитет и налоговая юрисдикция, а также проблема обозначения пределов налогового суверенитета и возможности его ограничения. Разница заключается в том, что последние 30 лет теоретические моменты, связанные с исследованием сущности налогового суверенитета как научной категории, среди немецких юристов теряют актуальность ввиду высокого уровня изученности данной темы. Анализ трудов современных немецких правоведов позволяет сделать вывод, что на данный момент наиболее актуальными являются практические вопросы, связанные с пределами налогового суверенитета, его фактическим ограничением посредством деятельности таких организаций, как Европейский союз и Организация экономического сотрудничества и развития, в рамках которых на протяжении последних лет активно принимаются нормативные правовые акты, ограничивающие самостоятельное право государств на установление на своей территории налогов и сборов или порядка их взимания. Тем не менее для объективного сравнительного анализа необходимо изучить эволюцию процесса разработки учений о налоговом суверенитете.

Профессор Зимонек Мадлен солидарен с О. Е. Кутафиным в суждении о том, что налоговый суверенитет является неотъемлемым элементом государственного суверенитета[38].

Как полагает профессор кафедры европейского и международного права Мюнхенского университета Морис Ленер, налоговый суверенитет государства понимается как распространение его государственной власти и суверенитета на

[38] См.: Madeleine S. Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers // Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, No. 8. Bern, 1994. S. 554.

всех лиц и все вещи, которые находятся на его территории[39].

Так же как и в российской юридической литературе, в немецком научном сообществе имеет место дискуссия о соотношении понятий «налоговый суверенитет» и «налоговая юрисдикция государства». Как справедливо отмечает профессор Университета в Констанце Хартмут Маурер по этому поводу в своем учебнике «Конституционный закон: основы, конституционные органы, государственные функции», «право на сбор национальных налогов вытекает из принципа суверенитета. Согласно доктрине трех элементов международного права суверенитет государства определяется государственной властью, его народом и территорией государства. Из последнего следует физическое ограничение распространения государственной власти территорией государства. Принцип территориальности означает, что территориальная власть государства заканчивается на его государственных границах»[40]. Данную мысль продолжают немецкие юристы Кай-Михель Вильке и Йорг-Андреас Вебер в учебнике по международному налоговому праву, в котором они высказывают свое суждение о том, что разграничение и независимость государства по отношению ко всем другим государствам имеют основополагающее значение, особенно в международном налоговом законодательстве, в частности для рассмотрения трансграничных дел. Верховенство власти народа дает возможность облагать налогом доход, полученный резидентами по всему миру, в соответствии с принципом экстерриториальности[41], что позволяет прийти к выводу о том, что налоговая юрисдикция государства выходит за границы государственной территории и по своей сути является мерой ограничения налогового суверенитета, который в свою очередь, по мнению немецких правоведов, представляет собой право государства, данное ему его народом как источником власти, устанавливать и взимать налоги на установленной территории.

---

[39] См.: Lehner M., Vogel K. Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. München : C. H. Beck, 2015. S. 15.

[40] См.: Maurer H. Staatsrecht I: Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen. 6. überarbeitete und ergänzte Auflage. München : C. H. Beck, 2010. S. 2.

[41] См.: Wilke K., Weber J. Lehrbuch internationales Steuerrecht. 16. überarbeitete und erweiterte Auflage. München : C. H. Beck, 2022. S. 4.

Одним из насущных дискуссионных вопросов среди налоговых юристов Германии является состояние налогового суверенитета в условиях усиливающейся интеграции налоговых законодательств государств — членов Европейского союза. Томас Риксен высказывает довольно радикальную точку зрения, заключающуюся в том, что концепция налогового суверенитета отдельного государства в настоящее время морально устарела для стран Европейского союза. Государствам следует передать свой налоговый суверенитет Союзу, ведь «вместо того, чтобы придерживаться фикции национального суверенитета, государства могут обрести реальную политическую автономию по налоговым поступлениям в условиях глобализации только в том случае, если они разделяют законный суверенитет с другими государствами. Только вместе государства способны вернуть то, что они потеряли в одиночку»[42]. В частности, помимо фундаментальных проблем, таких как ограничение права государств на самостоятельное установление налогов и сборов и регулирование отношений, связанных с их взиманием, широко обсуждаются вопросы налоговой конкуренции и двойного налогообложения, поскольку данные категории являются конфликтными и связаны по своей сути со столкновением налоговых суверенитетов нескольких государств.

Приведенное суждение подтверждается выводами из докторской диссертации Дженнифер Лены Карпа, в которой она предполагает, что «на фоне того, что другие государства также обладают суверенитетом, рано или поздно неизбежно возникает конфликт. Этот конфликт выражается в форме принудительного двойного налогообложения, если между государствами не было заблаговременно заключено соответствующее соглашение о его избежании. Кроме того, международные правовые обязательства и членство государства, например, в наднациональной организации, такой как ЕС, могут ограничивать в суверенитет»[43].

---

[42] См.: Rixen T. Das Doppelbesteuerungsregime als institutionelle Grundlage des internationalen Steuerwettbewerbs // Internationale Politikanalyse. 2007. S. 12.

[43] См.: Karpa J. L. Aggressive Steuerplanung: Gestaltungsfreiheit multinational agierender Unternehmen vor dem Hintergrund des internationalen Steuerwettbewerbes [Электронный ресурс] // Publikationen der Universitätsbibliothek :

Таким образом, по итогам анализа доктринальных положений о налоговом суверенитете в трудах немецких ученых можно прийти к выводу о том, что данное направление исследований приобрело актуальность значительно раньше, чем в России, что обусловлено внешними политическими и экономическими условиями. Тем не менее трудно не заметить сходства в формулировках и выводах по итогам изучения проблем, связанных с исследуемым понятием, что указывает на близость отечественной и немецкой юридических научных школ.

Вместе с тем, являясь комплексной и фундаментальной категорией правой науки, суверенитет своим содержанием дает основу для ряда схожих терминов. Так, как отмечает С. В. Каламанова, «познание данной категории является исходным пунктом восхождения к конкретным, нераскрытым сущностям государства»[44]. В свою очередь В. М. Гессен по проблематике определения содержания суверенитета еще в начале XX в. писал следующее: «…учение о суверенитете до тех пор будет представлять из себя непроходимый лабиринт бесчисленных контроверз и недоразумений, пока терминология в этой области не будет установлена на прочных и непоколебимых основах»[45].

Как отмечает Ю. К. Цареградская, в научной литературе относительно суверенитета государства в финансовой плоскости присутствуют различные точки зрения: используется ряд смежных терминов, которые наполняются соответствующим содержанием с учетом различных сфер экономической деятельности государства[46]. В этой связи необходимо установление четкого значения смежных и видовых, восходящих к родовому понятию «суверенитет» категорий, используемых в настоящее время в научных работах финансово-правовой направленности.

Как было указано ранее, налоговый суверенитет представляет собой одно из направлений реализации государственного суверенитета, ограниченное

сайт. URL: https://epub.uni-regensburg.de/38378/ (дата обращения: 15.10.2023).

[44] Каламанова С. В. Государственный суверенитет: проблемы определения понятия // Социология власти. 2010. № 1. С. 158.

[45] Гессен В. М. Общее учение о государстве: лекции, чит. в С.-Петерб. политехн. ин-те. СПб. : Типо-лит. И. Трофимова, 1912. С. 55.

[46] Цареградская Ю. К. Управление государственным долгом как один из правовых инструментов реализации экономического суверенитета // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2023. № 7 (107). С. 68.

законодательством о налогах и сборах. При этом реализация государственного суверенитета осуществляется опосредованно через деятельность уполномоченных конституцией органов государственной власти, наделенных властными полномочиями, содержание которых составляет определенный набор прав и обязанностей. В этой связи возникает вопрос о соотношении понятий «налоговый суверенитет» и «налоговая правосубъектность» государства.

В статье 9 НК РФ устанавливается, что среди прочих участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются налоговые и таможенные органы в лице федеральных органов исполнительной власти, уполномоченных в сфере налогового и таможенного законодательства. В юридической литературе также принято выделять в качестве субъекта налоговых правоотношений публично-правовые образования, в первую очередь Российскую Федерацию. Это объясняется тем, что государство устанавливает и вводит налоги и сборы, определяет органы, которые могут давать разъяснения по применению законодательства о налогах и сборах, а следовательно, по легальному толкованию содержания налоговых правоотношений[47]. К аналогичному выводу приходит и Д. В. Винницкий, относя публично-правовые образования, среди которых Российская Федерация, ее субъекты и муниципальные образования, к категории субъектов налоговых правоотношений[48].

Понятие правосубъектности является ключевым для любой отрасли права. Согласно теории С. С. Алексеева правосубъектность выступает в качестве средства закрепления круга субъектов — лиц, обладающих способностью быть носителями субъективных юридических прав и обязанностей. Отраслевая правосубъектность в свою очередь определяет область права, действующую по отношению к субъекту, и перечень отношений, участником которых такой субъект является. В отношении отраслей права, регулирующих властеотношения, среди которых и налоговая, следует говорить о специальной правосубъектности, разделяющейся на активную (которой наделены субъекты власти) и пассивную

[47] Пименов С. Д. Правосубъектность в налоговом праве: современное состояние проблемы // Образование и право. 2016. № 2. С. 134.

[48] Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М. : Норма, 2000. С. 26.

(присущую субъектам подчинения)[49].

Под налоговой правосубъектностью в юридической литературе понимается установленная нормами налогового права способность и возможность иметь налоговые права и выполнять налоговые обязанности, закрепленные законодательством РФ о налогах и сборах[50]. Д. В. Винницкий также выделяет публичный вид налоговой правосубъектности, заключающийся в способности государственных муниципальных органов и публично-территориальных образований, руководствуясь на основании закона публичными интересами, выступать в качестве управомоченной стороны, обладающей властными полномочиями в налоговых правоотношениях[51].

Следовательно, являясь субъектом налоговых отношений и имея определенный круг прав и обязанностей в налоговой сфере, государство обладает публичной и активной налоговой правосубъектностью. Кроме того, как отмечает Н. И. Химичева, совокупность прав и обязанностей государства и его органов может характеризоваться не только в качестве правосубъектности, но и как его компетенция. Таким образом, налоговая компетенция государства отражает его основные направления деятельности[52].

Тем не менее содержания понятий налоговой правосубъектности и компетентности государства не в полной мере совпадают с содержанием налогового суверенитета. Более того, имея некоторые пересечения, данные понятия находятся в разных плоскостях. Обобщение научного знания о них позволяет прийти к выводу, что налоговый суверенитет в первую очередь выражается в верховенстве власти на территории государства и независимости этой власти на международной арене по вопросам налогов и сборов, в то время как налоговая правосубъектность государства указывает на то, что государство является полноправным участником налоговых правоотношений, а также имеет возможность обладать определенным набором субъективных прав и

---

[49] См.: Алексеев С. С. Общая теория права : учебник. М. : Проспект, 2008. С. 202.

[50] Налоговое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, О. В. Болтиновой. М. : Проспект, 2012. С. 245.

[51] Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. С. 13–20.

[52] Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / под ред. В. М. Манохина. Саратов : Изд-во СГУ, 1979. С. 56.

обязанностей, выступать субъектом налоговых отношений.

Изучение финансово-правовых трудов по проблематике государственного суверенитета позволяет выявить проблему соотношения экономического, финансового, фискального и налогового суверенитета. Зачастую в современной отечественной юридической литературе можно встретить употребление данных терминов в качестве равнозначных. При этом не все ученые согласны с таким использованием исследуемых понятий. Как справедливо заметил Б. А. Остроухов, суверенитет государства многогранен и имеет различное отраслевое содержание. Прилагательные «экономический», «налоговый» и «фискальный» применительно к понятию суверенитета следует рассматривать как его функциональные признаки и сферы реализации[53].

Согласно О. В. Танимову, под экономическим суверенитетом следует понимать «свойство государства, при котором оно способно самостоятельно принимать решения в сфере экономики и проводить экономическую политику»[54]. Ж. Дория и И. П. Блищенко отмечают, что экономический суверенитет является многогранной правовой и экономической категорией и выражается в суверенном праве свободно распоряжаться материальными ресурсами и экономической деятельностью государства; в верховенстве государства в экономической сфере; в самостоятельности государства при осуществлении суверенных прерогатив во взаимоотношениях с иностранными государствами[55]. Более общее определение экономического суверенитета как категории права, по мнению ряда ученых, может включать в себя верховенство государственной власти и независимость от других государств при определении и реализации мер фискальной и финансовой политики[56].

Под финансовым суверенитетом, согласно Е. Ю. Грачевой, следует понимать «систему мер и мероприятий, закрепленных законодательством и

---

[53] Остроухов Б. А. Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. 2009. № 3. С. 27–32.

[54] Танимов О. В. Правовая охрана экономического суверенитета России // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2023. № 4 (104). С. 175.

[55] Блищенко И. П., Дория Ж. Понятие экономического суверенитета // Правоведение. 2003. № 1. С. 215.

[56] Минаева А. И., Романов С. А., Филин А. Ю. К вопросу о проблеме обеспечения экономического суверенитета России // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2023. № 4 (104). С. 188.

направленных на создание и развитие условий, обеспечивающих состояние стабильности, поступательного развития общества в целом, а также благополучия его граждан»[57]. Более того, в соответствии с данным подходом предлагается рассматривать финансовый суверенитет одновременно в качестве самостоятельной системы и подсистемы государственного суверенитета. Тем не менее состав институтов, образующих финансовый суверенитет, перечисленный Е. Ю. Грачевой, среди которых финансовое законодательство, Центральный банк, органы, ответственные за финансово-кредитную политику, позволяет нам сделать вывод о том, что сферы содержания финансового и налогового суверенитета соприкасаются, однако система налогового суверенитета не является исключительно внутренней подсистемой суверенитета финансового.

И. С. Косорукова и Е. В. Красильникова раскрывают экономический суверенитет Российской Федерации через принципы, сформулированные Конституционным Судом, сочетающие в себе внутренний (принцип независимости федерального центра от субъектов федерации при формировании и распределении бюджета) и внешний (суверенитет над естественными ресурсами) векторы его реализации[58].

Таким образом, в соотношении с фискальным, финансовым и налоговым суверенитетом содержание экономического суверенитета государства представляется гораздо более широким понятием, поскольку охватывает всю экономическую сферу, включая бюджетную и налоговую политику в качестве ее правовой составляющей. В этой связи особую актуальность обретает проблема соотношения понятий фискального и налогового суверенитета, так как зачастую в юридической литературе указанные категории не только отождествляются, но и подменяют друг друга.

Как справедливо отмечает К. В. Маслов, отождествление понятий налогового и фискального суверенитета неверно хотя бы на том основании, что

---

[57] Грачева Е. Ю. Финансовый суверенитет — миф или реальность? // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2023. № 7 (107). С. 26.

[58] Осорукова И. С., Красильникова Е. В. Принципы экономического суверенитета и их отражение в решениях Конституционного суда Российской Федерации // Образование и право. 2023. № 4. С. 230.

«фискальный суверенитет даже этимологически (от fiscus, лат. — денежный платеж) относится к взиманию не только налоговых, но и любых бюджетных доходов»[59]. Соответственно, к набору суверенных полномочий государства в разрезе его фискального суверенитета относится и регулирование неналоговых, т.е. парафискальных, платежей, под которыми, согласно А. Н. Козырину, понимаются обязательные сборы, устанавливаемые в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными органами государственной власти[60]. В свою очередь А. Д. Корнев отмечает, что «в настоящее время широко распространены обязательные платежи, которые в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации на вполне легальных основаниях взимаются наряду с налогами и сборами»[61]. В этой связи необходимо уточнить определение понятия «фискальный суверенитет», так как его содержание и соотношение с налоговым суверенитетом в современной науке представляется дискуссионным[62].

И. А. Калинина, раскрывая суть исследуемого понятия, приходит к выводу, что «фискальный суверенитет» признан как экономической, так и правовой теорией, он является «атрибутом государственной власти и проявлением единого суверенитета государства, назначением которого является формирование материальной базы функционирования государства, выступает в качестве составляющей экономического суверенитета и реализуется через систему налогообложения»[63]. Данную мысль продолжают А. А. Боровский и И. А. Лукьянова, выделяя из экономического и фискального суверенитета его налоговое проявление в качестве самостоятельного понятия, обосновывая это развитием международного налогового сотрудничества и усилением роли налоговых систем

---

[59] Маслов К. В. Налоговый суверенитет: понятие и место в системе обеспечения налоговой безопасности государства // Пролог: журнал о праве. 2016. № 3. С. 29.

[60] См.: Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М. : Манускрипт, 1993. С. 35.

[61] Корнев А. Д. Признаки фискальных сборов и парафискалитетов // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 7 (80). С. 29.

[62] Гриценко В. В. Налоговый суверенитет в контексте современных реалий Конституции Российской Федерации // Вестник СГЮА. 2021. № 1 (138). С. 206.

[63] Калинина И. А. Фискальный суверенитет государства как основание ограничения свободы личности // Вестник ТГУ. 2013. № 4 (120). С. 353.

стран во всем мире[64].

Как утверждают Д. М. Осина и В. М. Дворецкий, «на фискальном суверенитете основаны исключительные полномочия государства по формированию государственной казны, определению источников ее пополнения. При этом фискальный суверенитет предполагает не только наличие у государства полномочий по определению доходных источников казны, но и наличие с другой стороны обязанных лиц, от которых соответствующие доходы будут поступать в казну при наступлении определенных государством условий и в определенном им порядке. Это, в свою очередь, указывает на необходимость установления контроля со стороны государства над поступлением соответствующих доходов в казну и установлением мер принуждения для обязанных лиц, призванных обеспечить защиту имущественных интересов государства. Следовательно, фискальный суверенитет обусловливает право государства самостоятельно и независимо от других государств заниматься всем спектром вопросов, связанных с формированием государственных финансов и созданием условий для их поступления в казну»[65].

Ж. Тиксье и Г. Жест считают, что «определенная территориальная единица, имеющая политический суверенитет либо не обладающая им, считается получившей фискальный суверенитет после того, как создаст налоговую систему, обладающую двумя важными чертами — технической автономией и монополией на применение на данной территории. Под монополией понимается условие, когда на территории публично-правового образования применяется единственная налоговая система, и последняя исключительно несет функцию обеспечения налоговых поступлений его бюджета. Техническая автономия означает, что налоговая система полностью построена и утверждена компетентным органом данного территориального образования, т.е. содержит все правила по определению базы налогообложения и состава налогоплательщиков, исчислению

---

[64] Боровский А. А., Лукьянова И. А. Налоговый суверенитет государства в условиях глобализации экономики // Вестник Витебского технологического университета. 2019. № 1 (36). С. 177.

[65] Осина Д. М., Дворецкий В. М. Понятие и пределы фискального (налогового) суверенитета государства // Налоги и налогообложение. 2019. № 3. С. 59.

и уплаты налогов, независимо от того, были ли эти правила разработаны под прямым или косвенным влиянием другой налоговой системы»[66].

Таким образом, анализ научных трудов по проблематике соотношения исследуемых понятий позволяет прийти к выводу, что содержание фискального и налогового суверенитета находится в периметре содержания экономического суверенитета. В свою очередь содержание фискального суверенитета шире, чем содержание налогового, поскольку охватывает неналоговые платежи, а также элементы таможенной, бюджетной политики и иных областей права. Другими словами, соотношение содержания данных понятий можно проиллюстрировать при помощи диаграммы Эйлера, где наиболее крупный круг означает экономический суверенитет, в котором находятся круги, обозначающие фискальный и налоговый суверенитет, причем круг налогового суверенитета находится внутри круга фискального суверенитета. В то же время М. В. Варлен отмечает, что в отдельных направлениях реализации государственного суверенитета проявляется его функциональная сторона: «…функциональная составляющая суверенитета детерминирована современными функциями государства, обусловленными сущностью и содержанием основных направлений деятельности государства, а также стоящими перед ним на конкретном историческом этапе целями и задачами»[67]. Данный подход дополнительно обосновывает целесообразность разделения понятий налогового и фискального суверенитета.

Изучение исследований по тематике государственного и налогового суверенитета в отечественной научной литературе, опубликованной в последние 30 лет, позволяет нам выявить еще одну «пару» терминов, о взаимозаменяемости которых ведется оживленная дискуссия. Таким спорным применительно к налоговому суверенитету понятием служит «налоговая юрисдикция государства». По вопросу разграничения указанных терминов существуют две противоположные точки зрения, одна из которых заключается во

---

[66] См.: Tixier G., Gest G. Droit fiscal international. Paris : Presses univ. de France, 1985. P. 15–16.

[67] Варлен М. В. Информационный, технологический, экономический и финансовый суверенитет как новейшие типы автономности // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2023. № 9 (109). С. 221.

взаимосвязанности данных понятий[68]. Критики данного подхода исходят из того, что суверенитет — более широкое понятие, в то время как налоговая юрисдикция лишь производное от государственного суверенитета, является его проявлением, формой практической реализации[69].

И. Д. Левин считает, что суверенитет является основанием прав государства, выражая вместе с тем и характер их осуществления[70]. В этой связи А. Р. Каюмова указывает, что одним из прав государства, обоснованных его суверенитетом, является возможность регулировать общественные отношения при помощи издания нормативных правовых актов и создания механизмов их соблюдения, т.е. осуществлять юрисдикцию[71]. В свою очередь Д. В. Винницкий в результате изучения позиций зарубежных специалистов приходит к выводу, что «налоговый суверенитет и налоговую юрисдикцию следует различать, поскольку доктрина юрисдикции отвечает на вопрос, насколько и при каких обстоятельствах государство имеет право регулировать, а суверенитет — это концепция, на основании которой юрисдикция осуществляется»[72].

Отвечая на вопрос о соотношении понятий налогового суверенитета и налоговой юрисдикции, Л. В. Терентьева обращается к межотраслевому анализу значения термина «юрисдикция» и заключает, что для целей исследования вопросов суверенитета базовой является формулировка, наиболее распространенная в международном публичном праве. Так, в аспекте налогового суверенитета под юрисдикцией следует понимать реализацию суверенных прав государства по отношению к другим субъектам права[73]. Данное суждение подводит нас к выводу о том, что налоговая юрисдикция государства характеризуется в первую очередь определенной территорией, на которой

---

[68] Кудряшова М. А. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. № 10. С. 35–43.

[69] Терентьева Л. В. Соотношение понятий «юрисдикция» и «суверенитет» // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. № 12 (28). С. 126–133.

[70] Левин И. Д. Указ. соч. С. 74.

[71] Каюмова А. Р. Суверенитет и юрисдикция государства: проблемы соотношения // Конституционное и муниципальное право. 2008. № 9. С. 12–15.

[72] См.: Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М. : Статут, 2017. С. 160.

[73] См.: Терентьева Л. В. Соотношение понятий «юрисдикция» и «суверенитет». С. 131.

государство в полной мере реализует свои суверенные права, т.е. такие права не ограничены правами других субъектов международного права.

И. А. Хаванова, сравнивая указанные понятия, приходит к заключению, что «юрисдикция, будучи неразрывно связанной с государственным суверенитетом, концептуально не сливается с последним, и пространственные пределы реализации суверенитета Российской Федерации могут не совпадать с пространственными пределами реализации ее налоговой юрисдикции»[74]. Данный вывод представляется нам логичным, ведь в отличие от суверенитета юрисдикция не может иметь абсолютный характер. При этом М. Норр указывает, что, подобно невозможности ограничения суверенитета, не существует международных правил, которые ограничивали бы объем налоговой юрисдикции какого-либо государства[75].

Б. М. Клименко и А. А. Порк приходят к выводу о том, что прямое соотношение содержаний исследуемых терминов невозможно на том основании, что они находятся в разных плоскостях: «…суверенитет является основой проявления юрисдикции, можно заключить, что последняя не может быть составной частью первого. Представляется не вполне логичным соотносить суверенитет, территориальное верховенство и юрисдикцию по формуле: юрисдикция — один из элементов территориального верховенства государства, которое, в свою очередь, является составной частью его суверенитета»[76].

Анализ положения и разработанности вопросов налогового суверенитета в российской научной литературе показывает: несмотря на то, что исследования по этой тематике начались сравнительно недавно, на данный момент уже сложилось несколько подходов к пониманию значения термина «налоговый суверенитет», определены его черты и отличительные признаки, позволяющие ему занять отдельное место в терминологии финансового и налогового права. В свою очередь налоговый суверенитет в качестве института права следует относить к

---

[74] Хаванова И. А. Налоговая юрисдикция: грани возможного и отсроченные риски // Журнал российского права. 2017. № 12 (252). С. 82.

[75] Norr M. Jurisdiction to Tax and International Income // Tax Law Review. 1962. Vol. 17. P. 431.

[76] Клименко Б. М., Порк А. А. Территория и граница СССР. М. : Международные отношения, 1985. С. 20.

общей части налогового и международного налогового права, поскольку общественные отношения, регулируемые им, составляют фундаментальную базу для многих иных финансово-правовых институтов, в том числе затронутых в настоящем параграфе.

Тем не менее единой точки зрения на сущность данного понятия все еще нет, что усугубляется отсутствием легального понятия налогового суверенитета в российском законодательстве. Нельзя забывать и о межотраслевом характере анализируемого понятия, что также способствует диверсификации подходов к его исследованию.

По итогам изучения существующих позиций относительно природы и сущности налогового суверенитета предлагается следующая формировка для исследуемого понятия: 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.

Предложенное определение учитывает следующие теоретические и практические аспекты и особенности:

– налоговый суверенитет раскрывается как элемент полноты государственной власти, т.е. как направление реализации государственного суверенитета;

– определение исходит из экстерриториальности налогообложения: учитывается, что налоговая юрисдикция (в данном случае территория, на которую распространяется налоговый суверенитет государства) может выходить за рамки его государственной границы. Примером является институт налогового резидентства, не зависящий от гражданства индивида или места регистрации организации, или территория космодрома Байконур, находящаяся в границах иностранного государства, на которую тем не менее вследствие договора аренды распространяется налоговая юрисдикция РФ;

– предлагаемое определение ограничивает круг субъектов, способных

реализовать налоговый суверенитет. В то время как носителем суверенитета выступает народ, его фактическим обладателем может быть лишь государство, но не публично-правовое образование в широком смысле или международная организация. Понятия «являться носителем» и «обладать» следует соотносить подобно понятиям «владение» и «распоряжение»;

– предназначение налогового суверенитета обобщено до основных целей налогообложения — его функций, таких как фискальная, регулирующая и др. Указанное закладывает основу междисциплинарности определения для использования его в том числе в экономической и политической науках;

– суверенитет раскрывается через потенциал государства, т.е. возможность и способность совершения им определенных действий, среди которых и нормативное регулирование общественных отношений или фактическое взимание налога. Важность раскрытия суверенитета через его потенциал обусловливается проблемой ограничения суверенитета: принимая на себя международно-правовые обязательства, в том числе в рамках интеграционных сообществ, государство в определенной степени ограничивает свою деятельность в области налогообложения, но не возможности, поскольку оно вольно в любой момент отказаться от исполнения принятых обязательств или фактически нарушить их;

– сознательно не используется деление направлений реализации суверенитета на внутригосударственный и международный уровень, поскольку признаки «самостоятельный» и «независимый» указывают на его абсолютный характер, выражающийся в невозможности ограничения суверенитета без его утраты;

– предлагаемое определение позволяет четко сепарировать содержание налогового суверенитета от содержания смежных понятий.

1.2. Пределы и направления ограничения налогового суверенитета государства

Центральным вопросом в дискуссии о государственном суверенитете является вопрос о его пределах и возможности его ограничения. Возвращаясь к содержанию наиболее распространенной концепции суверенитета в настоящее время, раскрывающей исследуемое понятие через верховенство государственной власти на своей территории, с одной стороны, и независимость в международных отношениях — с другой, целесообразно, по нашему мнению, выделить две указанные составляющие в качестве составных элементов. Это обосновывается тем, что воздействие на суверенитет оказывается по двум разнонаправленным векторам, которые в силу различий их природы следует исследовать раздельно.

А. А. Шахмаметьев считает, что «с одной стороны, налоговый суверенитет может ограничиваться, например, путем передачи полномочий наднациональным институтам в части отдельных правил установления налогов. Такое делегирование, как представляется, является формой выражения политического суверенитета. С другой стороны, территориальное публично-правовое образование может не обладать политическим суверенитетом, но иметь право устанавливать налоги»[77].

Воздействие на налоговый суверенитет государства по внутреннему вектору обусловлено одной из характерных черт мировых глобализационных процессов — децентрализацией, проявляющейся как в политических и экономических аспектах, так и в следующих из них общественных отношениях, складывающихся в процессе определения основ и принципов взаимодействия бюджетных систем различных уровней и формирования налоговой системы государства. Изучение такого явления, как налоговая децентрализация, на сегодняшний день представляет собой один из восходящих трендов в отечественной науке финансового и налогового права, в связи с чем необходимо

[77] Шахмаметьев А. А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства // Современное право. 2013. № 3. С. 77.

комплексное исследование данного явления в соотношении с такими понятиями, как «налоговый федерализм» и «налоговый суверенитет».

Анализ отечественных публикаций, посвященных изучению данных терминов, показал, что в российской науке финансового права в настоящий момент преобладает позитивистский подход, при котором авторы раскрывают суть указанных ранее понятий через положения российской нормативной правовой базы. Так, В. Н. Ивановой удалось последовательно доказать, что исходя из норм российского законодательства налоговым суверенитетом обладает российский народ в лице Федерального Собрания, а понятие «налоговый федерализм» следует раскрывать через правовые отношения, складывающиеся в процессе распределения между представительными органами Российской Федерации, ее субъектов и муниципалитетов налоговых полномочий[78]. Многие отечественные авторы обращаются к характеристике более широкого понятия «фискальный суверенитет», сформулированной Конституционным Судом РФ, согласно которой данное понятие представляет собой набор полномочий государства в налоговой сфере[79]. Нередко «налоговый федерализм» раскрывают в качестве принципа налогового права и финансовой деятельности Российской Федерации[80].

Впрочем, комплексный подход к изучению понятий и явлений предполагает их исследование вне рамок определенной правовой системы и действительности. В этой связи целесообразно обратиться к сравнительно-правовому методу и рассмотреть опыт и доктринальные положения трудов зарубежных коллег. В качестве примера сравнения, руководствуясь критериями интенсивности процессов налоговой децентрализации, близости и понятности правовой системы отечественному исследователю и глубины внутренней дискуссии о национальном налоговом суверенитете, нами была выбрана налоговая система Федеративной

---

[78] Иванова В. Н. Проблема закрепления соотношения налогового федерализма и налогового суверенитета в действующем законодательстве // Правовое государство: теория и практика. 2018. № 4 (54). С. 174.

[79] Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

[80] Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М. : Юриспруденция, 2009. С. 47.

Республики Германия.

Поскольку налоговая децентрализация предполагает закрепление за административными единицами федеративных государств определенного набора правомочий и порядка их взаимодействия между собой и с органами федеральной государственной власти, исследование этого процесса неизбежно отсылает нас к проблеме соотношения налогового суверенитета и налогового федерализма. Н. Б. Пастухова сформулировала три основные модели такого соотношения в федеративных государствах:

1) налоговый суверенитет признается за единством федерации и ее субъектов;

2) налоговый суверенитет признается непосредственно за федерацией;

3) налоговый суверенитет признается за субъектами федерации[81].

Вопрос определения российской налоговой системы по изложенной выше классификации соотношения налогового суверенитета и налогового федерализма в отечественной науке является дискуссионным. Исходя из буквального анализа положений Конституции, в соответствии с которыми в исключительном ведении Российской Федерации находятся федеральные налоги и сборы (п. «з» ст. 71), а установление общих принципов налогообложения отнесено к предмету совместного ведения субъектов и федерации (п. «и» ст. 72)[82], можно прийти к выводу, что отечественная система тяготеет к первой модели из списка, согласно которой суверенитет признается за единством федерации и ее субъектов.

Тем не менее более детальный анализ фактического функционирования взаимодействия Российской Федерации и ее субъектов по построению и администрированию налоговой системы позволил М. Н. Садчикову сделать заключение об унитарном характере налогового суверенитета Российской Федерации и производности от него полномочий субъектов и муниципальных

---

[81] Пастухова Н. Б. Суверенитет и федеративная организация Российского государства в условиях глобализации: конституционно-правовые аспекты : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2010. С. 17.

[82] Конституция Российской Федерации (принята на всенародном референдуме 12.12.1993) // СЗ РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

образований по установлению налогов[83].

Схожее мнение о принадлежности налогового суверенитета Российской Федерации как центру федеральной власти высказывают и некоторые другие ученые, среди которых Д. В. Шумков, по мнению которого российский федерализм не допускает возможности делегирования налогового суверенитета субъектам федерации даже путем договора[84].

Если вопрос отнесения российской налоговой системы к первой или второй модели по приведенной выше классификации еще обсуждается в российской науке финансового и конституционного права, то предположения о том, что налоговый суверенитет принадлежит преимущественно субъектам Российской Федерации, что подразумевает третья модель, нам в данном дискурсе обнаружить едва ли удастся. Тем актуальнее для нас изучение правовой системы Федеративной Республики Германия, поскольку в научной дискуссии немецких правоведов не только существуют аргументированные позиции по экстраполяции на германскую систему первых двух моделей, но и велика доля авторов, разрабатывающих теоретические основы перехода Германии к третьей модели, с которыми мы ознакомимся далее.

При прямом сравнении норм, устанавливающих и регулирующих налоговые системы ФРГ и РФ, можно найти немало сходств. Основной закон ФРГ выделяет три уровня налогообложения: федерация, земли, общины. Есть, однако, и существенные отличия, изучение которых для нас представляет больший интерес: поступления от основных налогов, таких как подоходный налог, распределяются в определенном процентном соотношении сразу в три уровня бюджетов.

Более значимым является тот факт, что в отличие от положений п. «ж» и «з» ст. 71, п. «и» ст. 72 Конституции РФ, согласно которым финансовое законодательство отнесено к исключительному ведению федерации, в совместном ведении федерации и субъектов находится установление общих принципов налогообложения и сборов, Основной закон ФРГ в ст. 72 предусматривает

---

[83] Садчиков М. Н. Понятие налогового суверенитета. С. 17.

[84] Шумков Д. В. Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретический анализ) : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. СПб., 2002. С. 11.

разделение компетенций в сфере налогового законодательства на исключительное ведение федерации и так называемое конкурирующее правотворчество[85]. Под конкурирующим правотворчеством немецкий законодатель имеет в виду возможность федеральных земель и общин устанавливать собственное нормативное регулирование налоговой сферы в той степени и до тех пор, пока оно не противоречит федеральному законодательству. Наделение федеральных земель и общин конкурирующей компетенцией в области правового регулирования налогообложения является одним из важнейших проявлений налоговой децентрализации, в свою очередь выступающей неотъемлемой характеристикой немецкого налогового федерализма.

Примечательно, что большое количество немецких правоведов находят немецкую модель федерализма «в значительной мере централизированной» и выделяют проблему недостаточности налоговой автономии в качестве одной из центральных в современном финансовом праве Германии[86]. Данное высказывание подтверждается действием в ФРГ системы двухосевого (горизонтального и вертикального) выравнивания налоговых поступлений между уровнями и звеньями бюджетной системы, призванной сгладить неравенство в экономическом развитии федеральных земель и общин. Таким образом, федеральное правительство осуществляет императивное налоговое администрирование на уровне земель и муниципалитетов[87]. Сам термин «налоговая автономия» в трудах немецких ученых встречается достаточно часто, особенно в аспекте налогового федерализма и налоговой децентрализации. Иногда данный термин используется даже в значении автономии фискальной, поскольку выражает объем прав территориальной единицы более широкого характера: возможность территориально-административной единицы не просто регулировать отдельные аспекты определения налоговой базы и установления

---

[85] Основной Закон Федеративной Республики Германия [Электронный ресурс] // URL: https://www.gesetze-im-internet.de/gg (дата обращения: 06.11.2022).

[86] Fuest C., Thöne M. Reform des Finanzföderalismus in Deutschland // Stiftung Marktwirtschaft. 2009. №. 37. S. 16.

[87] Кузнецов Л. Д. Институциональные особенности налоговой системы Германии // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2018. Т. 8. № 9А. С. 225.

налоговых ставок, но и иметь значительную самостоятельность в администрировании налоговых и бюджетных отношений на своем уровне вплоть до установления собственных налогов и сборов.

Впрочем, чаще встречаются менее радикальные взгляды, нежели наделение земель и общин фискальной автономией: большинство немецких юристов осознают разумность установления пределов налоговой децентрализации в целях достижения баланса в финансовой политике государства, ограничиваясь предложениями концепций различных реформ, предполагающих передачу ограниченного регулирования отдельных налогов в компетенцию общин и земель[88]. В частности, популярны идеи передачи в исключительное ведение земель подоходного налога[89] и налога на наследство[90].

Учитывая интенсивность исследования вопросов налоговой автономии в трудах немецких ученых, целесообразно выяснить то, каким образом соотносятся понятия налоговой автономии и налоговой децентрализации. Отвечая на этот вопрос на основании анализа немецкой налоговой доктрины, мы полагаем, что если под децентрализацией немецкие юристы понимают процесс аккумуляции субъектами федеративных государств полномочий в сфере налогообложения, то налоговая автономия — это результат такого процесса, а для отдельных ученых еще и цель. Поскольку Германия исторически является государством, в котором доктринальные положения правоведов имеют значительный вес и влияние на формирование нормативного правового регулирования, мы считаем, что можно говорить о формировании тенденции на расширение компетенций субъектов федерации в данном государстве в налоговой и бюджетной сферах.

Особенный интерес в разрезе исследования вопросов налогового суверенитета представляет разнонаправленность двух конкурирующих тенденций в сфере налогообложения, имеющих место в современной Германии: упомянутая выше налоговая децентрализация и популяризация идей налоговой автономии

---

[88] Schick G. Steuerautonomie und Wirtschaftskraftausgleich // Wirtschaftsdienst. 2004. No. 4. S. 232.

[89] Buettner T., Schwager R. Länderautonomie in der Einkommensteuer: Konsequenzen eines Zuschlagsmodells // Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik. Berlin, 2000. S. 223.

[90] Buettner T., Krause M. Föderalismus im Wunderland: Zur Steuerautonomie bei der Grunderwerbsteuer // Perspektiven der Wirtschaftspolitik. München, 2017. S. 4.

общин и федеральных земель в научном сообществе, с одной стороны, и углубление процессов унификации и гармонизации налогового права в рамках интеграционного права ЕС — с другой.

Исходя из конвенционного понимания концепции государственного суверенитета, согласно которой он характеризуется верховенством государственной власти внутри страны и независимостью за ее пределами, обе упомянутые выше тенденции, по нашему мнению, влияют в значительной степени на состояние налогового суверенитета ФРГ. На наш взгляд, на сегодняшний день среди основных и наиболее острых проблем, с которыми сталкиваются развитые государства, такие как ФРГ, справедливо помимо «эрозии» налоговой базы говорить и об угрозе «эрозии» государственного налогового суверенитета.

Данное утверждение отсылает нас к одной из фундаментальных проблем философии права — возможности ограничения и пределов суверенитета государства. Автор считает, что исследовать практическую сторону данного вопроса необходимо применительно к каждой юрисдикции и правовой системе отдельно. Так, в ст. 24 Основного закона ФРГ мы находим подтверждение нашим выводам: «Федерация может на основании закона передавать суверенные права международным организациям». В приведенной норме важен сам факт допущения народом ФРГ, принявшим данный акт конституционного характера, возможности делегирования суверенных прав, а равно ограничения государственного суверенитета, чем, по сути, является процесс потери федерацией контроля над определенными общественными отношениями в результате перспективы возникновения налоговых автономий в рамках процесса налоговой децентрализации.

Таким образом, исследование опыта ФРГ в части налоговой децентрализации представляет для нас определенную пользу: не секрет, что налоговое законодательство ФРГ оказало существенное влияние на формирование российской нормативной правовой базы, регулирующей сферу налогообложения. В Германии — стране, в которой со средневековых времен традиционно сильно

доктринальное влияние схоластического характера на правотворчество, формирование подобного сильного тренда в академической среде с большой долей вероятности повлечет в скором времени изменения в налоговой системе, выражающиеся в наделении федеральных земель и общин полномочиями, которые прежде находились в исключительном ведении федерации, в совокупности реализации которых проявлялся налоговый суверенитет ФРГ. Тщательный анализ данного процесса и его последствий важен для формирования выводов о целесообразности его движения в сторону расширения полномочий субъектов федерации в налоговой и бюджетной области, эффективности такого расширения и, главное, рисках для отечественного государственного суверенитета.

Что касается внешнего воздействия на налоговый суверенитет, то в настоящее время общественные отношения, регулируемые налоговым законодательством, в значительной степени осложнены иностранным элементом, что обусловливается мобильностью субъектов, цифровизацией экономики, мировыми глобализационными процессами. Данный факт диктует необходимость сотрудничества между суверенными государствами с целью разработки совместной политики для борьбы с такими вызовами современности, как агрессивная налоговая оптимизация, вывод активов в офшоры, конкуренция за налогоплательщиков со стороны низконалоговых территорий, двойное налогообложение и др. При этом указанные вызовы требуют объединения усилий множества государств, в результате чего налоговые вопросы активно рассматриваются на уровне наднациональных межправительственных организаций, а необходимость сотрудничества в налоговой сфере зачастую является одним из главных мотивов их создания.

А. Бланкенагель и И. Г. Левин отмечают, что статья 79 Конституции РФ, открывающая возможность передачи государственных полномочий (элементов суверенитета) межгосударственным объединениям, исходит из допущения

делимости суверенитета[91].

Не последнюю роль налоговая политика играет в рамках межнациональных интеграционных объединений (ЕС, ЕАЭС, Союзное государство России и Белоруссии). Как справедливо отмечает Ю. А. Тихомиров, интенсификация взаимодействия государств и усиление интеграционных процессов неизбежно приводят к вопросу о передаче части суверенных прав на надгосударственный уровень[92]. В этой связи крайне актуальными являются проблема ограничения и пределов государственного налогового суверенитета и связанные с ней вопросы о том, является ли добровольная передача полномочий регулирования налоговой сферы суверенным государством на наднациональный уровень ограничением государственного налогового суверенитета и несет ли в себе такая передача угрозу национальной безопасности.

По нашему мнению, совокупное воздействие на государственный налоговый суверенитет можно разделить на внешнее и внутреннее. В то время как внутренним воздействием на исследуемый институт является стремление административно-территориальных единиц к обретению или расширению налоговой автономии, выражающейся в определенном наборе прав в области самостоятельного и независимого регулирования общественных отношений в сфере налогообложения, под внешним стоит понимать транзит указанных прав в сторону наднациональных образований и добровольное ограничение собственной налоговой правоспособности международными соглашениями.

При близости и понятности для отечественного правоведа устройства налоговой системы и законодательства ФРГ данное государство в настоящее время претерпевает значительное внутреннее и внешнее давление на налоговый суверенитет: оно является членом нескольких интеграционных объединений, стороной множества международно-правовых соглашений в налоговой сфере, тогда как внутри государства набирает силу тенденция на ограничение

---

[91] Бланкенагель А., Левин И. Г. В принципе нельзя, но можно!.. Конституционный Суд России и дело об обязательности решений Европейского суда по правам человека // Сравнительное конституционное обозрение. 2015. № 5. С. 156.

[92] Тихомиров Ю. А. Правовой суверенитет: сферы и гарантии // Журнал российского права. 2013. № 3. С. 5.

полномочий федерального центра и делегирование суверенных прав в области регулирования налоговых отношений федеративным землям и общинам. В таблице № 1 (приложение № 1) перечислены основные межправительственные организации и интеграционные объединения, в рамках которых ведется разработка налоговой политики, членами которых на момент подготовки настоящего диссертационного исследования являются сравниваемые государства.

Из вышепредставленного сравнения можно сделать вывод о том, что оба государства достаточно активно кооперируются и сотрудничают на международном уровне в области налогового регулирования. Как отмечает Зигмунд Бауман, современную организационно-правовую модель мира следует рассматривать как арену, на которой взаимодействие и конкуренция осуществляются не столько суверенными государствами в отдельности, сколько их объединениями. Это в свою очередь приводит к тому, что государства вынуждены вступать в наднациональные объединения, отказываясь тем самым от части своих суверенных прав[93].

Тем не менее инициатива присоединения суверенного государства к наднациональной организации и передача последней части его суверенных прав видятся нам добровольными, поскольку обусловлены заинтересованностью в совместном противодействии вызовам, возникающим в налоговой сфере. Об этом могут свидетельствовать примеры РФ и ФРГ: данные государства выступили одними из инициаторов основания интеграционных сообществ, членами которых они на сегодняшний день являются. Более того, показателен пример взаимодействия РФ с ОЭСР: учитывая высокий уровень влияния данной организации на правовое регулирование налоговой сферы государств-участников, РФ по собственной воле стремилась к членству, однако и после разрыва переговорного процесса в 2022 г., по состоянию на 01.01.2023, продолжает применение определенных ее конвенций, в частности Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под

[93] Бауман З. Глобализация. Последствия для человека и общества. М. : Весь Мир, 2004. С. 92–93.

налогообложения от 24.11.2016[94]. Продолжается и процесс имплементации в российское законодательство инструментов, заложенных в *Pillar*-1[95] и *Pillar*-2[96]. Отметим, что положения и рекомендации указанных соглашений, разработанных в ОЭСР, схожи по своей сути с международным частным правом, так как представляют собой в том числе ряд коллизионных норм, призванных определить юрисдикцию налогообложения международных групп компаний.

Оценивая «нагрузку» на суверенитет исследуемых государств, заключающуюся в количестве и характере принятых на себя обязательств и ограничений в сфере налогового регулирования в связи с присоединением к международным договорам или организациям, в первую очередь следует отметить, что существенные различия между РФ и ФРГ мы обнаруживаем в части членства в интеграционных объединениях. Рассматривая международное сотрудничество в налоговой области через призму государственного суверенитета и международных соглашений в области налогообложения, для нас принципиально важно отличать международные организации, конференции и иные формы межгосударственного взаимодействия от интеграционных объединений, поскольку последние, как правило, обладают механизмами «горизонтального» контроля и принуждения[97].

Отсутствие механизма контроля и принуждения в международной организации или конференции означает исключительно добровольное и инициативное исполнение принятых на себя государством обязательств, следовательно, по нашему мнению, участие в таком объединении не может расцениваться как ограничение налогового суверенитета. Тем не менее

---

[94] Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // СЗ РФ. 2019. № 18. Ст. 2203.

[95] Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on Pillar One Blueprint [Электронный ресурс] // URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en (дата обращения: 24.09.2024).

[96] Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy [Электронный ресурс] // URL: https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html (дата обращения: 24.09.2024).

[97] Исполинов А. С. Что скрывается за броским термином «интеграционное правосудие»? // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2017. № 3. С. 109.

нарушение государством соглашений, принятых в рамках международных публичных образований, может повлечь для такого государства утрату льгот или иных выгод, приобретенных с принятием на себя нарушенных обязательств. Однако такие негативные последствия не влияют на способность государства реализовывать набор полномочий, в совокупности составляющих его налоговый суверенитет.

Примером данного суждения служит одностороннее прекращение автоматического обмена информацией с Россией в рамках двусторонних соглашений и Многостороннего соглашения компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией, стороной которого Россия является с 2014 г.[98], рядом зарубежных государств, среди которых ФРГ, Швейцария, Великобритания и др. В качестве ответной меры в приказе от 28.10.2022 Федеральная налоговая служба исключила из перечня государств, с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией, некоторые приостановившие и прекратившие действие обмена государства, включая Швейцарию[99]. В рамках автоматического обмена в ФНС России непрерывно поступали данные из зарубежных финансовых организаций о наличии в них счетов и движении на них денежных средств российских налоговых резидентов.

Актуальным является вопрос о корректности рассмотрения действий иностранных государств по прекращению обмена налоговой информацией в качестве воздействия, влияющего на отечественный налоговый суверенитет. По нашему мнению, действия иностранных государств не затрагивают отечественный налоговый суверенитет, поскольку прекращение автоматического обмена финансовой информацией хотя и усложняет процесс обнаружения налоговым органом налогооблагаемой базы в иностранных юрисдикциях и, как следствие, затрудняет процесс взимания налогов, тем не менее никаким образом

---

[98] Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // СЗ РФ. 2014. № 45. Ст. 6135.

[99] Приказ Федеральной налоговой службы от 28.10.2022 № ЕД-7-17/986@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией» // СПС «КонсультантПлюс».

не влияет и не ограничивает право Российского государства на взимание налога с доходов, возникших у российских налоговых резидентов за рубежом, и применение мер принуждения в отношении резидентов, в том числе с учетом механизмов международного взаимодействия (исполнение решений российского суда, Интерпол и др.).

Более того, в данном случае односторонний отказ от исполнения двусторонних и многосторонних международных соглашений об обмене финансовой информацией повлек отмену Россией добровольного ограничения в собственном суверенном праве в налоговой области: в случае прекращения обмена финансовой информацией иностранным государством с Россией для резидентов, имеющих доли в контролируемых иностранных компаниях такого государства, зарегистрированных в иностранных юрисдикциях, остановивших обмен, прекращает действовать исключение, установленное в пп. 2 п. 4 ст. 25.13 НК РФ.

Таким образом, как заключение двусторонних и многосторонних договоров в налоговой сфере, так и односторонний отказ от их исполнения не ограничивают налоговый суверенитет государств, поскольку принятие на себя обязательств, связанных с добровольным ограничением суверенных полномочий, обусловливается стремлением приобрести определенные льготы и выгоды в сфере налогового администрирования, приобретение которых компенсирует принятые ограничения, а длительность такого ограничения фактически совпадает с длительностью пользования приобретенными льготами и выгодами.

К аналогичному выводу приходят некоторые отечественные ученые, заявляющие об изначально отсутствующем воздействии на суверенитет государства при заключении двусторонних и многосторонних международных договоров. Так, еще в середине XX в. И. Д. Левин справедливо указал на то, что договоры, которые не затрагивают саму субстанцию суверенитета (правоспособность и дееспособность государства в налоговой сфере), суверенитет

государства не ограничивают[100].

Данной позиции придерживаются и современные правоведы, в частности, Р. А. Шепенко отмечает тот факт, что межгосударственные налоговые отношения, регулируемые международными договорами, охватывают ограниченный набор вопросов, что позволяет государствам сохранять практически полную автономию в разработке собственных налоговых систем и политик[101].

Международные публичные объединения интеграционного характера, как было отмечено ранее, могут обладать механизмами контроля и принуждения по отношению к государствам-членам, в результате чего нельзя однозначно, как в случае с двусторонними договорами, ответить на вопрос о том, является ли само по себе членство в интеграционном объединении фактором воздействия на налоговый суверенитет государства. Необходимо проводить анализ качества и объема принятых государством в результате вступления в такое объединение обязательств и гарантий их исполнения, а также возможности применения со стороны образования и его участников по отношению к государству санкций и мер принуждения, их влияния на возможность проведения государством самостоятельной налоговой политики как на внутригосударственном уровне, так и во взаимоотношении с другими государствами.

Как видно из таблицы № 1 (приложение № 1), Россия и Германия являются членами нескольких интеграционных объединений одновременно. Тем не менее значимые мероприятия по разработке общего для государств-членов регулирования налоговой сферы осуществляются лишь в ЕС и ЕАЭС. Государства — члены обоих союзов объединяют свои усилия для совместного регулирования и гармонизации национальных законодательств преимущественно в области косвенного налогообложения и акцизов.

Некоторые ученые придерживаются точки зрения, согласно которой результатом передачи государствами на наднациональный уровень части своих суверенных полномочий в области налогообложения является развитие общего

---

[100] Левин И. Д. Указ. соч. С. 78–79.

[101] Шепенко Р. А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48.

экономического пространства и единого рынка товаров, работ и услуг (что выступает одной из главных целей создания обоих союзов согласно их учредительным документам), что посредством гармонизации правил косвенного налогообложения способствует развитию общего товарооборота в рамках союзов, а следовательно, участие в таких интеграционных союзах не только не ограничивает суверенитет государств, но, напротив, является средством его реализации[102].

В. Г. Вишняков выдвигает более глобальную гипотезу, согласно которой сами понятия «суверенитет» и «передача» ряда суверенных полномочий интеграционному объединению лежат в разных плоскостях, следовательно, передача полномочий не нарушает суверенитета и международной правосубъектности членов такого объединения[103]. Таким образом, изложенное выше позволяет нам прийти к заключению, что как многочисленные многосторонние международные договоры, заключенные Российской Федерацией в области налогообложения, так и участие в интеграционных образованиях существенного влияния на ее налоговый суверенитет не оказывают.

Наиболее значимым отличием в разрезе налогового суверенитета, выраженным в качестве обязательств, возложенных на ФРГ в связи с членством в ЕС, для нас является тот факт, что государства — члены ЕС в своей налоговой интеграции не ограничиваются лишь совместным регулированием и гармонизацией законодательства в области косвенного налогообложения. В рамках ЕС были приняты нормативные правовые акты, обладающие прямым действием и обязательностью для исполнения всеми членами ЕС, устанавливающие единые правила регулирования отношений в области прямого налогообложения, в частности Директива Совета ЕС от 30.11.2011 2011/96/ЕС, содержащая общие требования к налогообложению операций дочерних и материнских компаний.

---

[102] Ефремова Н. А. Международно-правовые механизмы регулирования экономической интеграции и суверенитет государства : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2010. С. 16.

[103] См.: Вишняков В. Г. Правовые проблемы становления Евразийского экономического сообщества // Журнал российского права. 2001. № 10. С. 121.

По мнению М. Н. Садчикова, это служит одним из примеров ограничения налогового суверенитета членов ЕС (а следовательно, ФРГ), что объясняется в том числе тем, что гармонизация законодательства о прямом налогообложении может служить ограничением национальных интересов, поскольку наполняемость бюджетов от прямых налогов зависит от воли фактического налогоплательщика, а не от потребительской активности[104].

Таким образом, сложилась ситуация, в которой изначально государства — члены ЕС путем реализации своего суверенитета передали часть своих компетенций и прав на наднациональный уровень, поскольку, с точки зрения О. М. Мещеряковой, наднациональность служит интересам государств, так как именно они определяют цель и задачи интеграции[105], однако впоследствии, как справедливо отмечает Г. П. Толстопятенко, у государств возник конфликт с этой самой наднациональностью. В то время как Еврокомиссия и Суд ЕС активно выступают за расширение предмета регулирования интеграционного налогового права, сами государства придерживаются позиции минимизации ограничения национального налогового суверенитета, ограничившись лишь теми сферами, «правовое регулирование которых без вмешательства институтов ЕС нарушает свободу движения лиц, товаров, услуг и капиталов и оказывает негативное влияние на функционирование единого внутреннего рынка»[106].

Необходимость отстаивания границ предмета регулирования интеграционного налогового права во взаимоотношении с ЕС не единственная проблема немецкого налогового суверенитета. Немецкие правоведы отмечают проблему несоответствия первоначальных целей присоединения ФРГ к ЕС реальным интересам немецкой налоговой системы на сегодняшний день. Так, Штефан Метте указывает, что в то время как право государства устанавливать и собирать налоги по своему усмотрению является центральной чертой

---

[104] Садчиков М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации. С. 320.

[105] См.: Мещерякова О. М. Наднациональность в праве Европейского союза и проблемы суверенитета : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2010. С. 10.

[106] Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М. : Норма, 2001. С. 163.

государственного суверенитета, ФРГ фактически ограничивает свое суверенное право на ведение самостоятельной налоговой политики ради установления общеевропейского единого экономического рынка и справедливого регулирования конкуренции на нем[107].

Основным методом достижения данных целей является гармонизация законодательств государств-членов, однако, как заявляет Норберт Кравитц, существенных результатов в достижении справедливого регулирования конкуренции за налогоплательщиков гармонизация для Германии не принесла. Обусловливается это тем, что статья 93 Договора о Европейском союзе предусматривает мандат лишь на гармонизацию косвенных налогов, чем пользуется ряд государств, противодействующих установлению единых налоговых правил налогообложения прибыли корпораций[108].

Такое положение дел приводит к тому, что отдельные ученые призывают к пересмотру как методов осуществления налогового регулирования в ЕС, так и взятых на себя Германией обязательств по гармонизации налогового законодательства. В частности, немецкий адвокат Криста Рандзио-Плат, негативно оценивая результаты гармонизации косвенного налогового законодательства для ФРГ, выдвигает идею отказа от последующей гармонизации прямого налогообложения в пользу координации налоговых законодательств государств-членов, что позволит ФРГ сохранить не только фискальный суверенитет, но и конкурентоспособность в борьбе за налогоплательщиков[109].

По итогам данной главы на основании анализа исследований института налогового суверенитета в трудах российских и немецких ученых мы приходим к ряду выводов:

1. Содержание налогового суверенитета является комплексным и должно рассматриваться как:

---

[107] Mette S. Steuerpolitik zwischen nationaler Souveränität und europäischer Harmonisierung // Die Integration Europas / hrsg. von M. Kreile. Wiesbaden, 1992. S. 254.

[108] Krawitz N. Harmonisierte europäische Gewinnermittlung für Zwecke der Körperschaftsbesteuerung // Controlling und Rechnungslegung: Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis. 2008. S. 20.

[109] См.: Randzio-Plath C. Steuerpolitik in der Union: keine Reklame für den Binnenmarkt // Wirtschaftsdienst. 1999. Bd. 79. S. 665.

– категория права, поскольку налоговый суверенитет можно отнести к ряду наиболее широких и фундаментальных понятий финансового права;

– правовое понятие, представляющее один из предметов обобщения правовой категории «суверенитет»;

– принцип, означающий 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;

– институт права, представляющий собой совокупность норм права, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе реализации государством суверенных прав в области налогообложения;

– свойство государства и государственной власти, проявляющееся в таких характеристиках, как верховность и независимость как в рамках собственной юрисдикции, так и на международной арене;

– результат осуществления государственной власти, при которой деятельность государства и его функции финансируются посредством реализации суверенных прав в области налогообложения.

2. На основании изучения существующих позиций относительно природы и сущности налогового суверенитета предложено и аргументировано следующее его определение: под налоговым суверенитетом следует понимать возможность самостоятельного и неограниченного финансирования государством своей деятельности посредством налогообложения, а также регулирования общественных отношений, складывающихся в этой связи, в силу полноты государственной власти, которой оно обладает.

3. Налоговый суверенитет в качестве элемента государственного суверенитета не является самостоятельной и отдельно функционирующей категорией, представляет собой одно из направлений его реализации, ограниченное в академических целях сферой законодательства о налогах и сборах, так как суверенитет обладает абсолютным и неделимым характером.

4. Актуальность исследований института налогового суверенитета и в

России, и в Германии обусловлена определенными политическими и экономическими условиями, в частности развитием межгосударственных интеграционных процессов.

5. Большинство ученых в обоих государствах рассматривают налоговый суверенитет в качестве элемента государственного суверенитета и обращают особое внимание на вопросы разграничения исследуемого понятия со схожими терминами, такими как «фискальный суверенитет» и «налоговая юрисдикция».

6. Ученые обоих государств придерживаются мнения, что понятие «налоговый суверенитет» является междисциплинарным, используется не только в юридической науке, но и в политических и экономических науках.

7. Налоговый суверенитет целесообразно представлять в качестве сложной конструкции: ядра, состоящего из правосубъектности государства, и пояса, сформированного из суверенных правомочий в налоговой сфере, не затрагивающих правосубъектность, которые государство посредством волеизъявления способно передавать на наднациональный уровень или добровольно ограничивать в соответствии с положениями международного договора.

8. Опыт РФ и ФРГ наглядно демонстрирует нам существование ряда суверенных полномочий в налоговой сфере, передача которых не ограничивает и не лишает рассматриваемые государства их налогового суверенитета, что подтверждает доктринальный постулат об абсолютном характере суверенитета. Данный вывод согласуется с позицией Л. В. Терентьевой, согласно которой «взаимодействие государств на международном уровне, безусловно, в той или иной степени детерминирует внутренний и внешний курс государств. Государственный суверенитет относится к качественной, статичной категории, которая не предполагает использования таких количественных показателей в отношении суверенитета, как размер, объем, полнота или неполнота. Данное обстоятельство позволяет сделать вывод, что суверенитет в силу единства и неотчуждаемости не может быть ограничен и каким-то образом видоизменен

глобализационными, информационными и иными процессами»[110].

9. Пример опыта ФРГ демонстрирует реальность угрозы со стороны глобализации и международной интеграции для налогового суверенитета государств. Являясь целостным, налоговый суверенитет ФРГ, по нашему мнению, в настоящее время уязвим, что проявляется в противоречии принимаемых обязательств национальным фискальным интересам и добровольном ограничении суверенных полномочий.

[110] Терентьева Л. В. Соотношение понятий «юрисдикция» и «суверенитет». С. 126–133.

ГЛАВА 2. ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Генезис и эволюция концепции налогового суверенитета в отечественном законодательстве

Историко-правовой анализ эволюции налогового законодательства в аспекте правового закрепления и обеспечения налогового суверенитета имеет принципиальное значение для комплексности исследования актуальных вызовов и проблем данного института. Причина этого была подробно описана в предыдущем разделе настоящей работы: интеграционные и глобализационные процессы в разрезе налогообложения требуют от государств добровольного ограничения распространения их налогового суверенитета как внутри своей территории, так и экстерриториально. При этом данные процессы осложняются необходимостью достижения согласия в объеме и качестве такого ограничения совокупностью государств с различными взглядами на сущность налогового суверенитета, что не в последнюю очередь обусловлено уникальностью правовых традиций, исторического развития законодательства и доктрины как концепции государственного суверенитета, так и налогообложения.

Представляется логичным и необходимым начать историко-правовой анализ с ряда оговорок об особенностях методологии его проведения.

Во-первых, несмотря на то, что генезис правового регулирования налогообложения и эволюция норм, регулирующих налоговый суверенитет, соотносятся как общее и частное, в целях настоящего исследования необходимо эти процессы разделять. Так, наличие в правовых исторических памятниках норм (или протонорм), регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения, само по себе еще не позволяет говорить о попытке правового закрепления основ налогового суверенитета. Тем не менее в целях проводимого исследования анализ таких документов представляет ценность, поскольку

позволяет изучить предпосылки возникновения в отечественной правовой материи норм о налоговом суверенитете.

Во-вторых, строго формально, исходя из общепринятых на сегодняшний день элементов определения налога, большинство из рассматриваемых в настоящем разделе явлений, таких как подать, дань и т.д., являются не более чем квазиналогами[111] (протоналогами[112]) или парафискальными платежами[113], однако далее в целях исследования автором сознательно допускается упрощение, в результате которого применяется термин «налог».

В-третьих, поскольку налоговый суверенитет является неотъемлемым элементом государственного суверенитета, проводить исторический анализ одного в отрыве от другого неправильно и невозможно. Так, говоря о развитии или трансформации концепции государственного суверенитета, мы также подразумеваем и соответствующие изменения в понимании налогового суверенитета.

В-четвертых, анализ нормативных документов на предмет содержания в них норм, относящихся к институту налогового суверенитета, осуществляется автором посредством оценки соответствия ими следующим признакам налогового суверенитета:

1) установление налогов на определенной территории государства (протогосударственного образования) и определение круга субъектов налогообложения[114];

2) установление и реализация механизмов контроля и ответственности (применения государственного насилия) в сфере налогообложения[115];

3) установление и реализация механизмов разрешения споров между

---

[111] См.: Теория и история налогообложения : учебник / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. М. : Юнити, 2007. С. 6.

[112] См.: Демин А. В. Полемические заметки о предыстории налогов и налогообложения // Финансовое право. 2010. № 5. С. 24.

[113] См.: Налоги и налоговое право : учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М. : Аналитика-пресс, 1997. С. 17–18.

[114] Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. М. : Центр ЮрИнфоР, 2009. С. 91.

[115] Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб. : Изд. дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. С. 10.

участниками налоговых отношений[116].

В-пятых, ознакомление с научными трудами по праву позволяет сделать вывод о том, что при изучении эволюции той или иной материи или концепции права ученые часто прибегают к разделению этапов развития предмета исследования соответственно периодам эволюции Российского государства: Древняя Русь, Российская империя, СССР и современный этап в лице Российской Федерации[117]. По мнению автора, привязка к государственному строю или конкретному государству не всегда корректна при анализе развития общественных отношений и правового сознания. Так, в рамках одного эволюционного этапа законодательство, регулирующее предмет исследования, может пережить бурное развитие, а в рамках иного — практически не претерпеть каких-либо качественных изменений. Немаловажным фактором является и особенность отечественной истории, выражающаяся в количестве и продолжительности «переходных периодов» на стыке существования политических режимов. Как справедливо отметил В. В. Сорокин, «переходному состоянию не соответствует определенный переходный тип государства, поскольку переходное государство не имеет признака типологической завершенности»[118]. Следовательно, разделяя хронологию эволюции исследуемого института по временны́м границам государств и политических режимов, непременно возник бы вопрос о том, к каким этапам относить наиболее значимые изменения, как правило, случающиеся именно в переходные периоды.

Таким образом, квалифицирующим признаком при разграничении этапов развития концепции налогового суверенитета и ее отражения в отечественном законодательстве являются существенные изменения в общественном правосознании, ведь, как отмечает В. П. Малахов, первичность понятия законного выступает основанием и условием онтологизации права и рассуждений о

---

[116] Овсянников С. В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2001. С. 12.

[117] См.: Костенко В. И. Периоды исторического развития российского государства и права (круглый стол «Периодизация истории государства и права») // Вестник ОмГУ. Серия «Право». 2011. № 3. С. 185.

[118] Сорокин В. В. Теория государства и права переходного периода : учебник. Барнаул, 2007. С. 103.

правовой реальности[119].

Концептуально хронологию развития законодательства в сфере обеспечения налогового суверенитета можно разделить на ряд этапов, формирующих две группы. При этом группа начальных этапов непосредственного правового регулирования исследуемого института не содержит (что не в последнюю очередь связано с отсутствием в то время представления о суверенитете как таковом), однако имеет ценность с позиции изучения предпосылок к его дальнейшему материальному оформлению. Вторая группа — сравнительно непродолжительный отрезок новейшей истории, в котором конституционное и налоговое законодательство России обрели ряд норм, напрямую задекларировавших ее налоговый суверенитет.

Наиболее ранним этапом, на котором мы можем проследить зарождение и развитие предпосылок и отдельных элементов института налогового суверенитета, является период архаичного и казуистичного права, выраженного в бессистемности расположения нормативного материала, отсутствии обобщений, определений и внутреннего логического единства[120]. Данный период продлился с возникновения первых писаных правовых памятников, устанавливавших налоговые платежи, и формирования протогосударственных образований[121], сосуществовавших и конкурировавших на территории Восточно-Европейской равнины[122].

Исследователи истории права отмечают, что взимание налога в натуральной форме в Древней Руси обусловливалось тем, что ввиду неразвитости денежных отношений основные виды дохода населения имели натуральную форму — мясо, кожа, мех[123]. Данные товары не только использовались в качестве средства

---

[119] Малахов В. П. Характерные черты государственнического правосознания // Вестник МГПУ. Серия «Юридические науки». 2019. № 3 (35). С. 9.

[120] Панько К. К. Основы законодательной техники в уголовном праве России : дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 14.

[121] См.: Кашанина Т. В. Юридическая техника. М. : Норма, 2008. С. 46–47.

[122] Малова О. В. Правовой обычай как источник права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2002. С. 15.

[123] Башашкина Г. Ю. История налогообложения. Налогообложение в России до 1917 года // Транспортное дело России. 2017. № 4. С. 62.

оплаты в торговле, но ими также уплачивалась дань[124]. В свою очередь М. С. Грушевский указывал, что зачастую взимание такой дани имело целью организацию пиров и торжеств князя Владимира[125], в чем проявляется одна из основных характеристик налогового суверенитета рассматриваемого периода — персонифицированный характер. Соответственно, суверенитет принадлежал непосредственно суверену (в лице князя), обладавшему широким кругом полномочий, в том числе и по обложению населения квазиналоговыми платежами. Таким образом, налогообложение характеризовалось одновременным совмещением фискальной функции с инструментом личного источника дохода главы протогосударственного образования[126], что в некоторой степени сохранялось вплоть до 1917 г.

Другой важной особенностью налогообложения в Древней Руси в аспекте налогового суверенитета является тот факт, что, как верно отмечает М. Н. Садчиков, сборы и дани в тот период не носили фискального характера[127]. Так, по сути, взимаемые сборы и дани не имели социально значимого назначения, представляли собой контрибуции завоеванных племен[128].

Наиболее важным источником права в рассматриваемый период для анализа истоков отечественного налогового суверенитета является Пространная редакция Русской Правды. Данный памятник древнерусского права систематизирует ряд обычаев и впервые закрепляет в писаном виде отдельные элементы налоговой системы, такие как объект налогообложения, налоговая ставка, способ уплаты налога, ответственность за неуплату[129].

В рассматриваемый период происходит зарождение такого института

---

[124] Черных В. В., Цыкунов Г. А. Правовые обычаи Древней Руси как источник права // Вестник Восточно-Сибирского института МВД России. 2017. № 4 (83). С. 3.

[125] Грушевский М. С. Очерк истории Киевской земли от смерти Ярослава до конца XIV столетия. Киев, 1991. С. 373.

[126] См.: Муравьева Л. А. Состояние финансово-экономической мысли в XVII в. // Финансы и кредит. 2007. № 8 (248). С. 41.

[127] См.: Садчиков М. Н. Налоговый суверенитет Российской Федерации: концептуальные вопросы финансово-правового обеспечения : монография / под ред. Е. В. Покачаловой. М. : Русайнс, 2021. С. 71–72.

[128] См.: Черник Д. Г., Шмелев Ю.Д. Теория и история налогообложения : учебник для вузов / под ред. Д. Г. Черника. М.: Юрайт, 2020. Ч. 1. С. 51.

[129] Азизов А. А., Хорошилов А. С. Налогообложение в Древней Руси // Вопросы российской юстиции. 2020. № 8. С. 339.

налоговой системы Древней Руси, как сбор, — платы за совершение юридически значимых действий в отношении плательщиков сбора (обращение в суд, заключение торгового соглашения и др.)[130]. С возникновением сборов становится возможным говорить о приобретении налоговой системой Древней Руси фискальной функции, а взимаемыми налогами и сборами социально значимой направленности.

В разрезе исследования генезиса налогового суверенитета особое значение имеет период зависимости русских княжеств от Золотой Орды. Процесс зарождения элементов концепции налогового суверенитета в отечественном праве в рассматриваемый промежуток времени был значительно замедлен тем фактом, что Древнерусское государство было фактически лишено возможности возведения государственного суверенитета по причине нахождения в прямой политической и экономической зависимости от иного государственного образования, что также осложнялось сменой тенденции централизации государства на усиление административной раздробленности. Как отмечает Н. Ю. Андреев, уплата налогов связывалась в сознании людей того времени с распространением суверенитета (власти) того государства, которому шли выплаты[131].

На основании того факта, что в летописях обложение налогами народа означало их подчинение княжеской власти[132], можно сделать вывод о том, что для этого периода истории отечественного государства и права превалирующим элементом государственного суверенитета являлась именно его налоговая составляющая, тогда как иные его проявления, такие как верховенство власти на определенной территории или самостоятельность решений на международном уровне, фактически не осуществлялись. Подтверждением этому служит то обстоятельство, что татаро-монгольскими правителями в рассматриваемый

---

[130] Лабутина Н. А. История развития налогов и налоговой ответственности в России // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2011. № 3. С. 3.

[131] Андреев Н. Ю. Влияние налогового права Монгольской империи на русское государство и право // Вестник ВГУ. Серия «Право». 2016. № 2 (25). С. 104.

[132] Полное собрание русских летописей : летописный свод, именуемый Патриаршей, или Никоновской, летописью. М. : Языки русской культуры. 2000. Т. 13 : Летописный сборник, именуемый Патриаршей или Никоновской летописью. С. 15.

период практиковалась выдача ярлыков на правление, в том числе наделяющих князей правом облагать вверенные территории и население налогами в той степени, в какой это было возможно после приоритетной уплаты дани в пользу Золотой Орды.

Новый этап оформления предпосылок и отдельных проявлений отечественного налогового суверенитета берет свое начало с формирования единого Русского государства, ведь о качественном развитии налогового суверенитета можно говорить лишь при условии развития суверенитета государственного, который и начал оформляться с освобождением из-под ига ханства и собиранием воедино русских земель. Немаловажной деталью также является развитие элементов налоговой системы, таких как органы налогового администрирования, одним из которых стал учрежденный в 1656 г. Счетный приказ[133]. Значимые изменения в XVII в. также претерпели отечественное правосознание и система права, поскольку ускорилось ослабление роли обычаев в системе источников права, в то время как доминирующую позицию заняло писаное законодательство с принятием Соборного уложения 1649 г. Вместе с тем изменился и характер налогообложения: писаное законодательство более четко определило такой его элемент, как субъект, а в качестве основной функции налога утвердилась фискальная, что объясняется необходимостью финансирования многочисленных военных кампаний[134].

XVII век для отечественного налогового суверенитета примечателен также тем, что, находясь еще в стадии его формирования, государство столкнулось с его пределами, в результате чего был нанесен значительный урон не только финансовой, но и государственной безопасности страны: дважды за век вспыхнули крупнейшие бунты на почве чрезмерности налоговой тяжести — соляной и медный[135].

Одним из наиболее явных проявлений формирующегося налогового

---

[133] Башашкина Г. Ю. Указ. соч. С. 62.

[134] См.: Ключевский В. О. Русская история : полный курс : в 4 ч. : учебник для вузов. М., 2018. Ч. 3. С. 45.

[135] См.: Цвилий-Букланова А. А. Налоговая безопасность государства — неотъемлемый объект правового регулирования // Актуальные вопросы экономических наук. 2015. № 44. С. 81.

суверенитета Российского государства является установление с фискальной целью государственных монополий. Начиная с определенных категорий товаров (алкоголь, табак, соль, мел и др.), государство постепенно увеличивало свою долю в экономике. Так, к концу периода монархии в начале XX в. в исключительном ведении государства находились уже целые сектора, такие как железнодорожное сообщение и алкогольная промышленность[136]. На наш взгляд, корректно говорить о том, что в экономических монополиях проявлялся не просто налоговый, а скорее фискальный суверенитет Российского царства и впоследствии империи, поскольку в централизованные фонды государства поступали не просто налоговые отчисления с прибыли в контролируемых сферах, а прибыль целиком, за счет чего финансировались социально и политически значимые мероприятия, такие как колониальная экспансия, представляющая собой по сути распространение государственного суверенитета на вновь приобретенные территории и народы. Именно на данном этапе при формальном отсутствии легального определения и фрагментарности нормативного регулирования можно говорить о завершении процесса формирования элементов налогового суверенитета и переходе к его последующей трансформации.

Наиболее активное преобразование исследуемого института осуществлялось на следующем этапе его исторического развития — советском. С одной стороны, на данном этапе укреплялись тенденции, заложенные в царский период (от отдельных секторов государство перешло к контролированию всей экономики), однако с другой — произошли качественные изменения как правового сознания и восприятия, так и системы и характера налогообложения, в совокупности выделяющие период с 1917 по 1990 г. в отдельный и уникальный этап развития налогового суверенитета. Д. В. Шумков отмечает, что социалистический этап трансформации концепции государственного суверенитета охарактеризовался в первую очередь сменой субъекта: в правовом сознании общества укрепилось понимание обладания суверенитетом не

[136] См.: Черник Д. Г., Шмелев Ю. Д. Указ. соч. С. 119.

монархом, а народом и нацией[137]. И тем не менее необходимо обратить внимание на то, что речь идет именно о государственном, а не налоговом суверенитете, что объясняется «латентностью» налоговой системы в 1918–1921 гг.[138], в результате чего концепция государственного суверенитета того времени оттесняет элемент налогового суверенитета на задний план.

Подтверждением тезиса о перемене субъекта государственного суверенитета в советский период является ярко выраженная социальная направленность налогов и сборов, введенных большевистским правительством. Ярким примером служат чрезвычайные налоги, носящие целевой характер и введенные для борьбы с гуманитарными катастрофами, в том числе единовременный общегражданский налог для оказания помощи голодающим 1922 г., единовременный налог на нужды населения, пострадавшего от неурожая, 1924 г. В данный перечень можно добавить и специальный военный налог, взимавшийся с 1925 г., поступления с которого направлялись на поддержку ветеранов Гражданской войны[139].

Налогообложение как инструмент фискальной политики возвращает свои позиции с переходом к новой экономической политике. При этом, учитывая провозглашение в программных документах классовой политики по отношению к деревне, нельзя не провести параллель с положением дел в Российской империи до отмены крепостного права: диаметрально противоположные идеологические подоплеки эксплуатации сельских жителей имели в конечном счете одинаковый результат для их правового статуса. Как отмечает Г. Ф. Доброноженко, при построении системы сельхозналога были заложены такие механизмы, как прогрессивная шкала налогообложения, — нормативы налоговых отчислений предполагали соответствие обложения каждого хозяйства размерам его дохода[140],

---

[137] См.: Шумков Д. В. Указ. соч. С. 10.

[138] Кайнов В. И. Налоговое законодательство России в первые годы советской власти (историко-правовой аспект) // Вестник экономической безопасности. 2021. № 2. С. 280.

[139] Миллер Н. В. Особенности налоговой политики государства в период НЭПа // Вестник ОмГУ. Серия «Экономика». 2003. № 1. С. 2.

[140] Доброноженко Г. Ф. Сельские эксплуататоры как объект налоговой и кредитной политики в 1921–1927 гг.: противоречие теории, политики и права // Вестник Сыктывкарского университета. Серия гуманитарных наук. 2012. № 1. С. 109.

что достигалось путем строгой дифференциации ставок налога и усиления кулацко-зажиточной части деревни[141]. В целом данный период развития налогообложения и концепции налогового суверенитета можно охарактеризовать как «компромиссный», что обусловливается несоответствием заявленных целей построения коммунизма и искоренения буржуазии правовым реалиям и политике: пришедшее к власти по итогам революции правительство вынуждено до конца десятилетия вступить в союз с противоборствующим согласно ее идеологии классом, что выражается в построении разветвленной налоговой системы, включающей прямое и косвенное налогообложение, фискальную и регулирующую функции.

В период с Октябрьского переворота до окончания НЭПа были приняты и последовательно действовали Конституция РСФСР 1918 г. и Конституция СССР 1924 г. (а также принятая годом позже Конституция РСФСР 1925 г.). Данные документы представляют чрезвычайную важность в историческом аспекте исследования правового регулирования налогового суверенитета, поскольку указанные источники впервые четко закрепили на материальном носителе концепцию налогового суверенитета отечественного государства. Так, согласно пункту «м» статьи 49 Конституции РСФСР 1918 г. в предмет ведения органов исполнительной и законодательной власти РСФСР входило установление общегосударственных налогов и повинностей. В соответствии со статьей 80 названного документа государственные доходы и расходы РСФСР объединяются в общегосударственном бюджете[142].

Пункт «л» главы 1 Конституции СССР 1924 г. предписывал, что к ведению верховных органов власти СССР относится: «утверждение единого Государственного бюджета Союза Советских Социалистических Республик, в состав которого входят бюджеты союзных республик; установление

---

[141] Рогалина Н. Л. Налоговая политика советского государства в отношении деревенской буржуазии до сплошной коллективизации (1926–1929 гг.) // Вестник МГУ. Серия «История». 1971. № 5. С. 63.

[142] Конституция (Основной закон) Российской Социалистической Федеративной Советской Республики (принята V Всероссийским Съездом Советов в заседании от 10.07.1918) [Электронный ресурс] // URL: https://constitution.garant.ru/history/ussrrsfsr/1918/chapter/a098a6cb661b710297624db7d2d23d59/ (дата обращения: 15.02.2024).

общесоюзных налогов и доходов, а также отчислений от них и надбавок к ним, поступающих на образование бюджетов союзных республик; разрешение дополнительных налогов и сборов на образование бюджетов союзных республик»[143]. Нельзя также не отметить тот факт, что в указанном нормативном правовом акте мы можем наблюдать применение понятия «суверенитет» в главе 2, где в пункте 3 отмечено, что «суверенитет союзных республик ограничен лишь в пределах, указанных в настоящей Конституции, и лишь по предметам, отнесенным к компетенции Союза. Вне этих пределов каждая союзная республика осуществляет свою государственную власть самостоятельно; Союз Советских Социалистических Республик сохраняет суверенные права союзных республик»[144].

Конституция РСФСР 1925 г. в соответствии с вышеупомянутым пунктом 3 главы 2 Конституции СССР 1924 г. в пункте «е» статьи 17 закрепила, что к компетенции органов центральной власти РСФСР относится «установление, в соответствии с Конституцией и законодательством Союза Советских Социалистических Республик, государственных и местных налогов, сборов и неналоговых доходов, а также заключение внешних и внутренних займов Российской Социалистической Федеративной Советской Республики»[145]. В статье 78 при этом говорилось, что «распределение расходов, а также доходов, собираемых на территории Российской Социалистической Федеративной Советской Республики, на расходы и доходы, вносимые в общесоюзную роспись и в роспись Российской Социалистической Федеративной Советской Республики, устанавливается также в порядке общесоюзного законодательства»[146].

Таким образом, говоря о налоговом суверенитете РСФСР, исходя из его правового регулирования, закрепленного на уровне союзной и республиканской

---

[143] Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических Республик (утв. II Съездом Советов Союза ССР от 31.01.1924) [Электронный ресурс] // URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1924/red_1924/5508660/ (дата обращения: 15.02.2024).

[144] Конституция СССР от 31.01.1924.

[145] Конституция (Основной закон) Российской Социалистической Федеративной Советской Республики (утв. постановлением XII Всероссийского Съезда Советов от 11.05.1925) (с изм. и доп.) [Электронный ресурс] // URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1925/red_1925/185477/chapter/97c0401ae090631251b74514761b15d3/ (дата обращения: 15.02.2024).

[146] Конституция РСФСР от 11.05.1925.

конституций, можно сделать вывод, что он был в значительной мере ограничен союзным суверенитетом, а реализация его допускалась в той степени, в какой она не противоречила налоговому суверенитету СССР. Заложенный в конституциях периода нэпа уклад относительно соотношения налоговых суверенитетов союза и республик останется актуальным с учетом некоторых изменений последующих конституций до окончания действия социалистического строя.

Ряд ученых, в том числе Д. Г. Черник и Ю. Д. Шмелев, считают, что становление непосредственно социалистической налоговой системы в России происходило в период коллективизации и индустриализации в четвертой декаде XX в. В данный отрезок времени в Советском государстве фактически параллельно сосуществовали две налоговые системы: «неналоговых изъятий для государственных предприятий» и «налоговая система для кооперативных и частных предприятий»; при этом изъятия из обобществленного сектора экономики достигали 90% государственного бюджета[147]. Как отмечает И. В. Караваева, данный период в разрезе налогообложения характеризовался «политикой последовательного увеличения налогового давления на население в целом и активного перераспределения налоговой нагрузки между различными слоями российского общества, которая по линии «политической благонадежности» стала одним из основных методов осуществления масштабных социально-политических преобразований 20–30-х гг. XX столетия, получивших названия форсированной индустриализации и коллективизации»[148].

С принятием Конституции СССР 1936 г. и Конституции РСФСР 1937 г. налоговый суверенитет республик подвергся дальнейшему ограничению. Так, Конституция СССР в пункте «л» статьи 14 предписывала, что в исключительном ведении Союза находится «утверждение единого государственного бюджета СССР, а также налогов и доходов, поступающих на образование бюджетов союзного, республиканских и местных»[149]. Соответственно, в пункте «к» статьи

---

[147] См.: Черник Д. Г., Шмелев Ю. Д. Указ. соч. С. 139.

[148] Караваева И. В. Налоги в контексте российской реиндустриализации, или возвращение к истокам политической экономии // Экономическое возрождение России. 2015. № 3. С. 45.

[149] Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических Республик (утв. постановлением

19 Конституции РСФСР 1937 г. нашло закрепление положение, согласно которому к ведению центральных органов власти республиканского масштаба относится «установление, в соответствии с законодательством СССР, государственных и местных налогов, сборов и неналоговых доходов»[150].

С принятием Конституции СССР 1977 г. каких-либо изменений в устоявшемся соотношении союзного и республиканского налогового суверенитета не произошло. Так, в пункте 6 статьи 73 указанного документа было закреплено, что в ведении органов союза находится: «разработка и утверждение единого государственного бюджета СССР, утверждение отчета о его исполнении; руководство единой денежной и кредитной системой; установление налогов и доходов, поступающих на образование государственного бюджета СССР; определение политики в области цен и оплаты труда»[151].

Примечательной особенностью Конституции 1977 г. является тот факт, что посредством одного из центральных постулатов коммунистической теории: «от каждого — по способностям, каждому — по труду» —фактически формулируется добровольное ограничение налогового суверенитета идеологического характера по величине налоговой нагрузки на население — согласно статье 14 «государство осуществляет контроль за мерой труда и потребления. Оно определяет размер налога на доходы, подлежащие налогообложению»[152].

Очередным значимым этапом в процессе трансформации концепции отечественного налогового суверенитета стали так называемая перестройка и, как следствие, полномасштабная реставрация налоговой системы по рыночному образцу в 1990 г.[153] Период с 30-х по 80-е гг. XX в. можно охарактеризовать как

Чрезвычайного VIII Съезда Советов Союза Советских Социалистических Республик от 05.12.1936) [Электронный ресурс] // URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1936/red_1936/3958676/chapter/888134b28b1397ffae87a0ab1e117954/ (дата обращения: 15.02.2024).

[150] Конституция (Основной закон) Российской Советской Федеративной Социалистической Республики (утв. постановлением Чрезвычайного XVII Всероссийского Съезда Советов от 21 января 1937 г.) [Электронный ресурс] // URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1937/red_1937/3959896/chapter/95ef042b11da42ac166eeedeb998f688/ (дата обращения: 15.02.2024).

[151] Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических Республик (принята на внеочередной VII сессии Верховного Совета СССР IX созыва 07.10.1977) [Электронный ресурс] // URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1977/red_1977/5478732/ (дата обращения: 15.02.2024).

[152] Конституция СССР от 07.10.1977.

[153] Караваева И. В. Трансформация налоговой политики России в 1990-е годы // ЭКО. 2008. №7 (409). С. 140.

этап в отечественной истории налогообложения, когда государственный налоговый суверенитет был подвергнут значительному ограничению со стороны действующего политического строя, отвергавшего идею частной инициативы в экономической сфере, что лишало государство отдельной категории субъектов налогообложения в виде индивидуальных предпринимателей и частных коммерческих обществ. Различным ограничениям была подвергнута и сама система налогообложения. Так, основной функцией налога была фискальная, призванная аккумулировать средства для социальной сферы и крупномасштабных проектов, в то время как регулирующая находила проявление лишь в редких случаях, таких как налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, и была нацелена на одновременное стимулирование демографического роста и финансирования детских учреждений[154].

Инициированные в 1987 г. в результате внешнеэкономических и внутриполитических факторов реформистские процессы затронули и сферу налогообложения, поскольку легализация частных коммерческих отношений потребовала соответствующих качественных изменений налогового законодательства. Непосредственно в реформе налогового права 1987–1990 гг. выделяют три основных направления:

1) введение налогообложения государственных предприятий — фактически система платежей в бюджет для предприятий, находящихся в государственной собственности, заменялась полноценной налоговой системой с учетом их фактических финансовых результатов[155];

2) введение налогообложения в сфере предпринимательской деятельности — вводилась пошлина за регистрацию (патент) кооператива или статуса предпринимателя[156], а также устанавливалось налогообложение самой индивидуальной трудовой деятельности по прогрессивной шкале;

---

[154] Грошев С. Н. Налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан в СССР. К вопросу о правах мужчин // Вестник Московского университета МВД России. 2022. № 4. С. 69.

[155] Толкушин А. В. История налогов в России. М. : Инфра-М, 2001. С. 287.

[156] Постановление Совета Министров СССР от 17.04.1987 № 466 «О вопросах, связанных с взиманием государственной пошлины и налогов с лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью» // СП СССР. 1987. № 28. Ст. 100.

3) введение специального регулирования, направленного на стимулирование предпринимательской деятельности (льготные режимы)[157], — увеличение зависимости бюджета от налоговых поступлений требовало экстенсивного роста количества налогоплательщиков, в результате чего изначально высокая налоговая нагрузка, призванная ограничить рост доходов предпринимателей, была снижена в 1989 г.[158] для сохранения действующих и учреждения новых кооперативов.

Рассматривая вопрос соотношения объема суверенных прав в сфере налогообложения союзного центра и республик, нельзя не отметить их неравномерное распределение между отдельными республиками. Так, отдельные административные субъекты в составе СССР имели как минимум специфичные, а как максимум более широкие полномочия по установлению и взиманию налогов и сборов на местном уровне. Особенно ярко это проявлялось в перестроечный этап, о чем свидетельствует пример Литовской ССР, где еще до объявления в 1990 г. о переходе на рыночную экономику и последующей унификации законодательства в налоговой сфере были установлены уникальные привила определения налоговой базы кооперативов в зависимости от их вида деятельности, а налоговые ставки устанавливались местными советами народных депутатов и исполнительными комитетами[159]. Вопреки положениям Конституции СССР отдельными республиками самостоятельно вводились налоги, аналогичные союзным, причем последние могли и вовсе не взиматься (согласно Закону Казахской ССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» вводились собственные транспортный и земельный налоги, налог на прирост средств, взимаемых на потребление, не применялся[160]). В случае с Эстонской ССР вообще можно говорить об учреждении собственной и уникальной налоговой

---

[157] Лукашевич Д. А. Налоговая реформа в СССР 1987–1991 гг. // Закон и право. 2021. № 3. С. 27.

[158] Постановление Совета Министров СССР от 17.10.1989 № 466 «О порядке и условиях предоставления кооперативам льгот по налоговому регулированию прироста средств, направляемых на оплату труда» // СП СССР. 1989. № 34. Ст. 157.

[159] Закон Литовской ССР от 04.07.1989 г. № XI-3070 «О подоходном налоге с кооперативов» // Ведомости Верховного Совета и Правительства Литовской ССР. 1989. № 20. Ст. 246.

[160] См.: Закон Казахской ССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости Верховного Совета Казахской ССР. 1991. № 9. Ст. 116.

системы в отношении доходов предприятий, включавшей в том числе налог с инвестиций[161], который не был предусмотрен Законом СССР от 14.06.1990 № 1560-I «О налогах с предприятий, объединений и организаций»[162].

Что касается РСФСР, то окончательную самостоятельность при установлении и взимании налогов и сборов Республика приобрела с принятием Декларации Совета народных депутатов РСФСР от 12.06.1990 № 22-I «О государственном суверенитете Российской Советской Федеративной Социалистической Республики». Указанный документ напрямую не содержал положений о налогообложении, однако предусматривал обладание РСФСР полнотой государственной власти, т.е. государственным суверенитетом[163].

Логично предположить, что с принятием данного документа начинается новый этап развития правового регулирования налогового суверенитета России. Многие последующие нормативные правовые акты, принятые в РСФСР, а затем и в Российской Федерации, являются действующими и исходят из факта обладания Российским государством полнотой государственного суверенитета, в том числе и налогового, а следовательно, в совокупности представляют современный этап. Этот этап характеризуется комплексностью: в данном исследовании уже не раз упоминалась особенность современных налоговых отношений, выражающаяся в их «осложненности» трансграничными сделками, цифровизацией и информационными технологиями, межгосударственными интеграционными процессами. Более подробно указанный период, охватывающий правовые события настоящего времени, а также действующие источники права, будет рассмотрен в последующих параграфах.

---

[161] Закон Эстонской ССР от 28.12.1989 «О налогообложении» // Ведомости Верховного Совета и Правительства Эстонской ССР. 1989. № 41. Ст. 648.

[162] Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1990. № 27. Ст. 522.

[163] Декларация СНД РСФСР от 12 июня 1990 г. № 22-I «О государственном суверенитете Российской Советской Федеративной Социалистической Республики» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1990. № 2. Ст. 22.

2.2. Соотношение принципов федерализма и налогового суверенитета в государственном устройстве Российской Федерации

С провозглашением РСФСР в 1990 г. своего государственного суверенитета перед законодателем возникла проблема правового закрепления его элементов, в частности налогового суверенитета. Ситуация осложнялась недостаточной научной изученностью исследуемого института, содержание правовых актов разрабатывалось в первую очередь с целью удовлетворения первостепенных потребностей государства, таких как создание нормативной базы, регулирующей общественные отношения, возникавшие в условиях стремительного перехода от плановой экономики к рыночным отношениям, и наполнение государственного бюджета.

Поскольку РСФСР при провозглашении своего суверенитета определила форму своего государственного устройства как федеративное государство, это породило проблему упорядочивания взаимоотношений центральных органов власти и территориальных административно-правовых единиц, что, по сути, стало проекцией аналогичных проблем, с которыми за 70 лет до этого столкнулось Советское государство во взаимоотношениях с республиками в его составе.

Как справедливо заметила Н. А. Михалева, «каждое федеративное государство юридически оформляет не только свой статус, но и статус своих составных частей-субъектов»[164]. А. М. Осавелюк указывает, что «территориальные единицы, обладающие учредительной самостоятельностью, являются по существу государственноподобными образованиями… В настоящее время во всем мире наиболее сложной проблемой федерализма является проблема разграничения полномочий между федерацией и ее субъектами»[165]. Следовательно, вопросы налогового суверенитета крайне тесно переплетены с развитием отечественного федерализма, а точнее, с проблемой налогового

[164] Михалева Н. А. Конституции и уставы субъектов Российской Федерации (сравнительно-правовое исследование). М. : ЮРКОМПАНИ, 2013. С. 36.

[165] Осавелюк А. М. Конституционное право зарубежных стран. М. : Юнити, 2012. С. 127–131.

федерализма, заключающейся, по мнению Х. В. Пешковой, в определении соотношения компетенций федеральных и региональных органов власти в:

1) установлении и введении налоговых платежей; регулировании элементов налогообложения;

2) введении «допустимых» платежей;

3) разграничении видов налоговых платежей, поступающих в доходы бюджета федерации и в доходы бюджетов ее субъектов[166].

Немаловажным является также тот факт, что, как отмечает С. В. Нарутто, «Россия — уникальная федерация, не имеющая аналогов среди зарубежных федеративных государств. Это обусловлено особенностями ее географических, геополитических, экономических, политических, этнических и исторических факторов. Современная российская федеративная государственно-правовая система объединяет самое большое в мире число разнотипных субъектов федерации, образованных на основе сочетания национального и территориального принципов, обусловливающих особенности в правовом положении субъектов РФ»[167].

Как указывает В. В. Тищенко, ««принцип федерализма» сам по себе не тождественен «федерализму», подобно тому как принцип суверенитета не есть еще государство»[168]. М. В. Глигич-Золотарева понимает под федерализмом принцип, концепцию, парадигму государственного устройства, позволяющие обеспечивать единство и плюрализм государственной и общественной власти в условиях ее территориальной организации на нескольких уровнях[169].

В юридической литературе отмечается, что принцип федерализма может рассматриваться в узком и широком смыслах. Так, Е. В. Кетова понимает указанный принцип в широком смысле как взаимосвязь с другими

---

[166] См.: Пешкова Х. В. Налогово-бюджетный федерализм и его влияние на содержание категории «бюджетное устройство государства» // Налоги. 2010. № 6. С. 12.

[167] См.: Нарутто С. В. Единство и многообразие российского федерализма // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 9. С. 56–67.

[168] Тищенко В. В. Принцип федерализма: теоретический очерк // Вестник ЮУрГУ. Серия «Право». 2019. № 3. С. 112.

[169] Глигич-Золотарева М. В. О судьбах федерализма в России // Конституционное и муниципальное право. 2006. № 2. С. 23.

общеправовыми принципами, действующими в Российской Федерации, например принципом верховенства Конституции России; в узком — исходя из положения статьи 5 Конституции РФ — в качестве основ конституционного строя в области государственного устройства[170].

В свою очередь понятие налогового федерализма, как и налогового суверенитета или федерализма, является комплексным и рассматривается в юридической и экономической науке как подразумевающее одновременно режим, институт и принцип. В научной литературе нет единого подхода к определению содержания налогового федерализма. Так, М. Р. Пинская считает, что под налоговым федерализмом следует понимать законодательно установленный порядок разграничения полномочий различных уровней власти в области установления налогов, их изменения и отмены, систему организации налоговых потоков по соответствующим иерархическим уровням, базирующуюся на автономизации и обеспечивающую гармонизацию налоговых отношений через проведение рациональной и справедливой политики перераспределения финансовых ресурсов между федерацией, субъектами федерации и внутри самих субъектов федерации для выполнения ими конституционно закрепленных полномочий[171].

По мнению Д. А. Татаркина, налоговый федерализм раскрывается через организационно-технические действия по формированию и распределению денежных ресурсов, а также специфические отношения между участниками налогового процесса[172].

Д. В. Шумков считает, что формирование принципов современного федерализма в 1991 г. происходило на основе теоретического переосмысления исторического опыта и являлось попыткой формирования субъектов на основе национально-этнического и политико-теоретического принципа[173].

---

[170] Кетова Е. В. Понятие и сущность принципа российского федерализма // Философия права. 2017. № 1 (80). С. 150.

[171] Пинская М. Р. Развитие налогового федерализма в России : монография. М.: Социум, 2010. С. 10.

[172] Татаркин Д. А. Налоговый федерализм как институциональная форма конкурентной борьбы за налоговые доходы : дис. … канд. экон. наук. Екатеринбург, 2007. С. 10.

[173] Шумков Д. В. Указ. соч. С. 11.

Основополагающим документом, в котором были изложены фундаментальные принципы отечественного федерализма, закрепленные годом позже на конституционном уровне, стал Федеративный договор от 31.03.1992 «Договор о разграничении предметов ведения и полномочий между федеральными органами государственной власти Российской Федерации и органами власти суверенных республик в составе Российской Федерации»[174]. Как отмечает М. В. Демидов, до принятия данного акта РСФСР, несмотря на формальное определение в качестве федеративного государства, на практике по всем формальным признакам являлась унитарным государством[175]. В соответствии с указанным Договором республики в составе РСФСР стали непосредственными участниками законотворческого процесса, а также были определены вопросы, в частности формирования налогового законодательства, по которым решения принимаются единолично федеральными органами государственной власти или совместно с органами власти республик (субъектов федерации)[176]. Так, согласно пункту «з» статьи 1 упомянутого документа к исключительному ведению федеральных органов государственной власти РФ относятся федеральный бюджет; федеральные налоги и сборы; федеральные фонды регионального развития. Согласно пункту «з» статьи 2 к совместному ведению федеральных органов государственной власти РФ и органов государственной власти республик в составе РФ относится установление общих принципов налогообложения и сборов.

При формальном провозглашении суверенитета республик в составе РСФСР (согласно тексту преамбулы Федеративного договора) их налоговый суверенитет, исходя из отсутствия в их исключительном ведении каких-либо полномочий в налоговой сфере, оказался явно ограничен. По этому поводу ряд

---

[174] См.: Федеративный договор от 31.03.1992 «Договор о разграничении предметов ведения и полномочий между федеральными органами государственной власти Российской Федерации и органами власти суверенных республик в составе Российской Федерации» [Электронный ресурс] // URL: https://constitution.garant.ru/act/federative/170280/ (дата обращения: 15.02.2024).

[175] Демидов М. В. Роль Федеративного и иных договоров в развитии конституционного процесса в России // Вестник РУК. 2012. № 4. С. 70.

[176] Малый А. Ф., Малая Т. Н. К вопросу о реализации положений федеративного договора // Вестник МГУ. 1993. № 1. С. 17.

ученых, в частности Б. Х. Алиев, М. М. Сулейманов, П. И. Джамалова, отмечают тот факт, что отсутствие концепции федеративных отношений в налоговой сфере является фактором, отрицательно влияющим на реальные количественные показатели налоговой системы, налоговые взаимоотношения между органами власти по вертикали бюджетной системы страны[177].

Как уже отмечалось, значительная часть положений Федеративного договора в 1993 г. была перенята Конституцией РФ. Тем не менее сам Договор продолжил действовать в той мере, в какой он не противоречит Конституции РФ, что, как отмечают Б. Л. Железнов и Р. Х. Губейдуллин, не принижает историческую, правовую и практическую значимость данного акта[178].

Более подробно основы налогового суверенитета отечественного государства были изложены в утратившем ныне силу Законе РФ от 27.12.1991 № 2118-I «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»[179]. Первичной целью данного Закона, по мнению Е. Ю. Грачевой, являлось законодательное закрепление основных правовых понятий и концепций, в том числе налога и сбора, соответствующих современному уровню развития юридической науки в России и мире, а также правоприменительной практике[180]. В частности, как справедливо отмечает А. В. Карташов, указанный Закон содержал легальную дефиницию налоговой системы РФ, отсутствующую ныне в связи с утратой рассматриваемым актом законной силы. Так, в части 2 статьи 2 Закона говорилось о том, что совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему[181].

Что касается налогового суверенитета и вытекающих из него вопросов налогового федерализма в разрезе Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», то указанный акт более подробно раскрывает суть

---

[177] Алиев Б. Х., Сулейманов М. М., Джамалова П. И. Формирование концепции налогового федерализма в России // Финансы и кредит. 2011. № 16 (448). С. 8.

[178] Железнов Б. Л., Губейдуллин Р. Х. Федеративный договор 1992 года и современный российский федерализм // Вестник экономики, права и социологии. 2011. № 4. С. 177.

[179] URL: https://base.garant.ru/3985856/ (дата обращения: 14.02.2024).

[180] Грачева Е. Ю., Болтинова О. В., Арзуманова Л. Л. Налоговое право : учебник для бакалавров / под ред. Е. Ю. Грачевой, О. В. Болтиновой. М. : Проспект, 2015. С. 10.

[181] Налоговое право : учебник для СПО / отв. ред. А. В. Карташов, Е. Ю. Грачева. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2016. С. 24.

положений Федеративного договора в части полномочий федеральных и региональных органов власти в сфере налогообложения. Так, согласно ст. 1 Закона установление и отмена налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также льгот их плательщикам осуществлялись Верховным Советом РФ и другими органами государственной власти в соответствии с названным Законом.

Исходя из пункта 2 ст. 18 Закона во взаимосвязи с положениями Федеративного договора, у органов государственной власти всех уровней отсутствует право устанавливать и вводить любые дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные указанным Законом, как и повышать ставки уже действующих налогов и сборов. В статьях 19–21 Закона вводился перечень федеральных, региональных и местных налогов, а также предусматривалось право региональных и местных уполномоченных органов государственной власти избирать конкретные ставки посредством принятия соответствующих законов.

Большинство положений рассматриваемого Закона утратили силу с принятием в 1998 г. части первой НК РФ, правовой анализ которого на предмет содержания регулирования налогового суверенитета будет представлен ниже в настоящем параграфе. Таким образом, тот факт, что указанным актом в Российской Федерации учреждалась трехуровневая налоговая система, по мнению О. А. Борзуновой, означал переход от прежней, практически унитарной налоговой системы формирования государственных доходов к федеративной[182].

Наиболее значимым событием на современном этапе формирования отечественного государственного суверенитета является принятие на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г. Конституции РФ.

Вновь принятым Основным законом Российского государства были установлены общие принципы налогового суверенитета и налогового федерализма.

Анализ конституционных положений позволяет выделить следующие принципы налогового федерализма, посредством которых проявляется

[182] См.: Борзунова О. А. Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней. М. : Юстицинформ, 2010. С. 14.

соотношение объема суверенных полномочий федерации и субъектов:

1) равноправное сосуществование трех уровней налоговой системы: федерального, регионального (субъектов РФ) и местного;

2) совместное установление общих принципов налогообложения в РФ федеральными и региональными органами;

3) распределение налоговых поступлений между уровнями бюджетной системы исходя из критериев достаточности для покрытия расходов, обусловленных законодательным закреплением за каждым уровнем власти предметов ведения и полномочий;

4) предоставление субъектам федерации через Федеральное Собрание РФ налоговых полномочий;

5) наделение региональных законодательных органов власти правом законодательной инициативы в налоговой политике[183].

Необходимо отдельно заметить, что, как отмечает Е. В. Килинкарова, вплоть до принятия первой части Налогового кодекса, поскольку продолжавшее действовать советское законодательство не учитывало перечисленные выше конституционные принципы, основная роль в регулировании налоговых отношений отводилась решениям Конституционного Суда, позиции из которых впоследствии были учтены законодателем при принятии налоговых законов[184].

Окончательные редакции формулировок о разграничении предметов ведения в налоговой сфере нашли закрепление в ст. 71 и 72 Конституции РФ, согласно которым к исключительному ведению федерации относятся федеральный бюджет; федеральные налоги и сборы; федеральные фонды регионального развития, а к совместному с субъектами в составе РФ — установление общих принципов налогообложения и сборов[185].

Исключительные полномочия субъектов перечислены в ст. 73 Конституции РФ, установившей, что вне предметов ведения федерации и совместных

---

[183] См.: Алиев Б. Х., Сулейманов М. М., Джамалова П. И. Указ. соч. С. 8–9.

[184] Килинкарова Е. В. Правовые позиции Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения // Вестник СПбГУ. Серия 14. Право. 2012. №4. С. 81.

[185] См.: Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 (с изм. от 25.03.2004) // Российская газета. 25.12.1993. № 237.

полномочий федерации и субъектов последние обладают всей полнотой власти. В части 4 ст. 76 Конституции РФ закреплено, что вне пределов ведения федерации и совместного ведения федерации и ее субъектов последние осуществляют собственное правовое регулирование, включая принятие законов и иных нормативных правовых актов.

Более того, часть 1 ст. 132 Конституции РФ наделяет органы местного самоуправления правом водить местные налоги и сборы. Соответственно, исходя из буквального толкования приведенных выше норм вопросы налогообложения, не входящие в категорию исключительного ведения федерации или совместного ведения федерации и ее субъектов, автоматически определяются в категорию исключительного ведения субъектов, что в теории делает их перечень открытым. Кроме того, в теории, исходя из буквального толкования указанных норм, можно предположить, что виды налогов и сборов каждого из трех уровней федерации устанавливаются соответствующими органами законодательной власти.

Впрочем, на практике дела обстоят несколько иначе, поскольку императивные нормы части первой НК РФ, принятой в 1998 г., предполагают конкретное распределение полномочий между уровнями федерации, устанавливая в ст. 13–15 закрытый перечень федеральных, региональных и местных налогов. В свою очередь часть вторая НК РФ, принятая в 2000 г., содержит детализированные юридические конструкции каждого отдельного налога, являющиеся обязательными для формирования законов и решений о налогообложении субъектов федерации и местных органов самоуправления. Так, пункт 3 ст. 12 НК РФ гласит: «региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах, если иное не предусмотрено настоящим пунктом. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены настоящим Кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и

сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены настоящим Кодексом. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются настоящим Кодексом»[186].

Таким образом, представляется, что в ведение субъектов федерации и органов местного самоуправления отданы наименее значительные элементы налогообложения, индивидуализация которых не меняет правовую или экономическую природу отдельного вида налога.

Наиболее существенным элементом, определение которого допускается субъектами федерации или органами местного самоуправления в отдельных случаях, является ставка налога. Однако и данное полномочие на практике в значительной мере ограничено верхней процентной планкой. Это приводит к сближению избранных субъектами федерации и органами местного самоуправления фактических ставок региональных и местных налогов, что обусловливается необходимостью наполнения региональных и местных бюджетов, с одной стороны, и внутренней конкуренцией за налогоплательщиков — с другой. Так, при закрепленной в гл. 30 НК РФ верхней планке процентной ставки налога на имущество организаций в 2,2% в соответствии с региональными законами в следующих субъектах федерации на 2023 г. установлена ставка в 2% в отношении налогообложения нежилых помещений коммерческого назначения: г. Москва, Московская область, Краснодарский край, Красноярский край, Приморский край, Ставропольский край, Калининградская область, Нижегородская область, Самарская область, Республика Башкортостан, Республика Татарстан и другие наиболее густонаселенные и экономически активные субъекты.

О том, что фактически сфера налогообложения относится к суверенным полномочиям Российской Федерации, говорит и часть 4 ст. 3 НК РФ, определяющая, что не допускается установление налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории

[186] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств. Более того, согласно ч. 5 указанной статьи ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено в НК РФ.

Простой сравнительный анализ положений НК РФ и Конституции РФ на первый взгляд позволяет выделить коллизию, касающуюся объема суверенных полномочий субъектов Федерации в области налогообложения. В то время как Конституция РФ, принятая на всенародном голосовании, являясь результатом волеизъявления народа, косвенно наделяет субъекты федерации и муниципалитеты самостоятельностью в определении и правовом регулировании источников формирования своих бюджетов, НК РФ, принятый федеральным органом законодательной власти, такую самостоятельность практически нивелирует.

Впрочем, в действительности описанная коллизия не имеет места: положения статьи 3 НК РФ согласуются со статьей 8 Конституции РФ, устанавливающей, что в Российской Федерации гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности.

Принцип единства экономического пространства в целях реализации бюджетно-налогового федерализма согласуется с принципом разграничения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы РФ, закрепленным в ст. 30 БК РФ[187]. Содержание данного принципа в указанном акте раскрывается как «закрепление в соответствии с законодательством Российской Федерации доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов за бюджетами бюджетной

[187] Бюджетный кодекс Российской Федерации (ред. от 04.08.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2023) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

системы Российской Федерации, а также определение полномочий органов государственной власти (органов местного самоуправления) и органов управления государственными внебюджетными фондами по формированию доходов бюджетов, источников финансирования дефицитов бюджетов и установлению и исполнению расходных обязательств публично-правовых образований». В этой же норме содержится положение, согласно которому органы государственной власти (органы местного самоуправления) и органы управления государственными внебюджетными фондами не вправе налагать на юридические и физические лица не предусмотренные законодательством Российской Федерации финансовые и иные обязательства по обеспечению выполнения своих полномочий.

Логично предположить, что формулировка п. 4 ст. 3 части первой НК РФ, принятой в 1998 г., основана на выводах, изложенных в постановлении Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П, согласно которым единство налоговой политики и налоговой системы предполагает недопустимость введения региональных налогов, способных прямо или косвенно привести к ограничению закрепленных в ст. 8 Конституции РФ гарантий свободного перемещения товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства страны[188].

К аналогичному выводу пришел Верховный Суд РФ в 1996 г. в определении № 5В96-226, в котором удовлетворил требование прокурора о признании недействительной части указа президента субъекта РФ, касающейся введения налога от реализации спиртных напитков, не предусмотренного положениями Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»[189].

Положения конституций и основных законов субъектов в составе РФ также демонстрируют значительное ограничение региональных полномочий в сфере

---

[188] См.: постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»» // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

[189] См.: п. 5 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ от 25.12.1996 [Электронный ресурс] // Официальный портал Верховного Суда Российской Федерации. URL: http://www.supcourt.ru/files/11738/ (дата обращения: 14.02.2024).

налогообложения. Так, Конституция Республики Татарстан 1992 г., начавшая свое действие еще до принятия федеральной Конституции, в ст. 1 указывает, что Республика Татарстан обладает всей полнотой государственной власти вне пределов ведения Российской Федерации и полномочий Российской Федерации по предметам совместного ведения. В части 7 ст. 75 указанный документ подтверждает полномочия Республики по установлению налогов на своей территории лишь в соответствии с федеральным законодательством[190].

Необходимо также исследование содержания процедуры совместного установления общих принципов налогообложения и сборов. Согласно ч. 3 ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. При этом, как отмечает Н. С. Крылова, в Конституции не содержится какой-либо специальной нормы, определяющей порядок осуществления налоговых полномочий субъектами федерации, как и не раскрывается содержание понятия «общие принципы налогообложения»[191].

На практике реализация налоговых полномочий субъектами Федерации осуществляется путем участия представителей субъектов в законотворческом процессе Федерального Собрания РФ, в подготовке законопроектов на уровне законодательных собраний субъектов РФ. Кроме того, согласно ст. 106 Конституции РФ обязательному рассмотрению в Совете Федерации подлежат принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов, что также можно рассматривать в качестве привлечения субъектов РФ к правовому регулированию налоговой сферы, так как, несмотря на то, что Совет Федерации по своей природе является органом федеральным, он состоит из представителей субъектов РФ.

Впрочем, даже такое опосредованное участие субъектов РФ в процессе установления общих принципов налогообложения подвергнуто дополнительным ограничениям и контролю со стороны центральных органов власти. Так, часть 3

---

[190] Конституция Республики Татарстан от 06.11.1992 (с изм. и доп.) // Ватаным Татарстан. 2002. № 85.

[191] Крылова Н. С. Общепризнанный принцип законодательного установления налогов и конституционное правосудие // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2008. № 1. С. 41.

ст. 104 Конституции РФ указывает, что законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены только при наличии заключения Правительства РФ, что в теории может служить и инструментом препятствия федеральной власти участию субъектов в процессе правового регулирования налоговой сферы.

Таким образом, анализ положений законодательства на предмет соотношения полномочий Российской Федерации и ее субъектов в налоговой сфере позволяет сделать вывод о том, что регулирование налогообложения в Российской Федерации входит в объем суверенных полномочий Российской Федерации. Аналогичного мнения придерживается И. И. Кучеров, выдвинувший тезис, согласно которому «право установления и введения налогов и сборов, по сути, есть составная часть государственного суверенитета, которая может быть обозначена как суверенитет в области налогообложения»[192].

Указанная позиция согласуется и с доктринальными положениями теории отечественного государства и права, в которой государственный суверенитет рассматривается в том числе через функции и полномочия верховной власти, которые не могут быть переданы и образуют в совокупности исключительную компетенцию государства. Н. И. Грачев выражает мнение, согласно которому к таким функциям относятся и полномочия по установлению и регулированию налоговой системы[193].

В связи со сказанным возникает вопрос о том, насколько описанная модель соотношения и реализации принципов налогового суверенитета и налогового федерализма эффективна для современного государственного устройства Российской Федерации. Данный вопрос, имеющий юридическую природу, обладает непосредственным значением для смежных сфер: экономической и политической. Соответственно, превалирующее мнение в научной литературе также зависит от сферы занятости ученых, такое мнение представляющих.

---

[192] См.: Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. С. 29.

[193] См.: Грачев Н. И. Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2009. С. 20.

В то время как в разрезе политологических исследований принадлежность налогового суверенитета федеральному центру вписывается в разработанную Президентом РФ концепцию «вертикали власти»[194] и реализацию принципа единой системы публичной власти в РФ[195], отношение к такому распределению полномочий внутри федерации у представителей экономической науки более дискуссионное.

Б. Х. Алиев и Х. М. Мусаева отмечают ассиметричный характер федерализма в Российской Федерации, что означает нахождение части суверенных полномочий, в частности в налоговой сфере, в ведении федеративного центра. При этом данный факт не подразумевает отступление от принципов федерализма, так как такое распределение обусловлено необходимостью сохранения целостности страны, стабильности и управляемости социально-экономической сферы[196].

А. В. Демин считает, что налоговая система России носит «относительно централизованный характер». Относительность в данной формулировке, по мнению ее автора, отграничивает российскую систему от налоговых систем унитарных государств, носящих абсолютно централизованный характер[197].

Об уникальном характере системы налогового федерализма в России заявляет М. М. Сулейманов. Так, исследуемый институт в РФ обладает среди прочих и социальной функцией, направленной на достижение с помощью налоговых механизмов, имеющих экономическую природу, тех или иных целей социально-экономического развития федеративного государства, что, по мнению указанного автора, объясняется значительным различием субъектов РФ в их социально-экономическом уровне развития, вследствие чего построить такую систему разделения налогов на федеральные, региональные и местные с зачислением налогов каждого вида в соответствующий бюджет, которая

---

[194] См.: Воробьева М. Федерализм и «вертикаль» власти в современной России // Власть. 2008. № 6. С. 50.

[195] См.: Осипов А. П. Вертикаль власти в Российской Федерации // Закон и право. 2021. № 5. С. 33.

[196] Алиев Б. Х., Мусаева Х. М. К вопросу о развитии налогового федерализма в РФ: проблемы и перспективы // Финансы и кредит. 2009. № 36 (372). С. 19.

[197] См.: Демин А. В. Единство налоговой системы как базовый принцип налоговой политики Российской Федерации // Правовая политика и правовая жизнь. 2002. № 4. С. 14.

удовлетворяла бы интересы бюджета любого уровня, не представляется возможным[198].

В то же время в научной литературе можно встретить и противоположное мнение, заключающееся в том, что в вопросах административно-территориального устройства по признаку распределения бюджетно-налоговых полномочий Российская Федерация фактически является унитарным государством[199]. Среди аргументов в обоснование указанной позиции можно выделить следующие:

1) сверхцентрализация налоговых полномочий;

2) преобладание федеральных налогов при одновременно незначительной роли региональных и местных налогов в формировании субфедеральных бюджетов;

3) отсутствие горизонтальных межбюджетных трансферов на мезоуровне[200].

Анализ доктринальных положений и действующей нормативной правовой базы позволяет сделать ряд выводов по вопросу соотношения принципов налогового федерализма и суверенитета в Российской Федерации.

Во-первых, логично констатировать принадлежность налогового суверенитета Российской Федерации. Тем не менее такая принадлежность не является абсолютной, так как при явном преобладании в распоряжении федеральных органов государственной власти полномочий в сфере налогообложения субъекты федерации и органы местного самоуправления не только совместно с федеральным центром принимают участие в разработке налоговой политики и законодательства посредством участия в законотворческой деятельности, но и обладают определенным набором собственных полномочий, не относящихся к предмету исключительного или совместного ведения Российской Федерации, а также не противоречащих положениям федерального законодательства.

---

[198] Сулейманов М. М. Принципы и функциональное содержание налогового федерализма // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 10 (313). С. 61.

[199] См.: Лютова О. И. Игра в налоговый федерализм завершена? // Налоговед. 2013. № 5. С. 26.

[200] Пинская М. Р. Указ. соч. С. 32.

Во-вторых, несмотря на наличие определенных особенностей отечественной системы распределения налоговых полномочий, характеристика налоговой системы Российской Федерации как унитарной не является корректной. В соответствии с действующим законодательством выделяется трехуровневая система налогов, поступления от региональных и местных налогов формируют доходную часть бюджетов соответствующих уровней. Тот факт, что полномочия субъектов федерации и органов самоуправления в области определения отдельных элементов налога или введения специальных налогов, не предусмотренных в федеральном законодательстве, ограничены, не может свидетельствовать об унитарности бюджетно-налоговой системы.

В-третьих, реализация принципа налогового федерализма не противоречит концепции обладания Российской Федерацией 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.

2.3. Реализация налогового суверенитета Российской Федерации с учетом воздействия международного права

Как следует из содержания предыдущих параграфов и глав настоящего исследования, принцип суверенитета применительно к финансово-правовой деятельности государства является одним из ее начал, обусловливающих удовлетворение материальных потребностей государства в процессе реализации его задач.

Суверенитет как явление, возникшее в результате установления народовластия, выступает источником такой деятельности. Суверенитет как институт права представляет собой результат финансово-правовой деятельности государства. Соответственно, финансовую деятельность государства невозможно

рассматривать в отрыве от исследования суверенитета в любом его отдельном проявлении и в комплексном значении. При этом налоговая деятельность государства, как верно отмечает Н. А. Ольшанская, является лишь составной частью финансовой деятельности государства, «осуществляемой органами государственной власти в процессе собирания (аккумуляции) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций»[201]. В. И. Червонюк подробнее раскрывает содержание финансовой деятельности государства, характеризуя ее через призму ряда задач, на выполнение которых она направлена: «налогообложение, взимание налогов, сборов и пошлин; финансирование и кредитование; осуществление финансового контроля (определение и учет доходов производителей, таможенный контроль и др.); формирование государственного бюджета и его исполнение»[202].

Финансово-правовая деятельность государства имеет свои средства, способы осуществления и порядок, что вместе нередко в юридической литературе обобщают в понятие «механизм финансовой деятельности», о чем рассуждает Г. Р. Гафарова[203]. В свою очередь налоговая деятельность государства рассматривается как составная часть финансовой деятельности, что приводит нас к понятию «налоговый механизм». О. А. Красноперова отмечает, что «для реализации выработанной государством налоговой политики необходим соответствующий налоговый механизм, представляющий собой совокупность правил, форм и способов налогообложения, начиная от планирования налогов и заканчивая их учетом и составлением налоговой отчетности. Налоговый механизм имеет очень важное значение для публичной власти, поскольку он формально и фактически является связующим звеном между обществом и государством. Именно с помощью налогового механизма государство осуществляет правовое регулирование в налоговой сфере и создает условия для эффективного функционирования и тесного взаимодействия всех субъектов налоговых

---

[201] См.: Ольшанская Н. А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. С. 7.

[202] См.: Червонюк В. И. Теория государства и права : учебник. М., 2007. С. 122–123.

[203] Гафарова Г. Р. Финансовая деятельность государства: средства и способы осуществления // Евразийский экономический журнал. 2012. № 7 (50). 2012. С. 99.

отношений — уполномоченных органов между собой, уполномоченных органов с обязанными лицами»[204].

Указанные позиции согласуются с выводом о том, что налоговый суверенитет как элемент государственного суверенитета имеет среди своих основ в том числе положения смежных с налоговой отраслей права, в первую очередь бюджетного, совокупно формирующих фискальный суверенитет государства. Так, главы 7, 8 и 9 БК РФ содержат детализированный перечень доходов бюджетов разных уровней, в частности определяют налоговые доходы и нормативы их зачисления в соответствующие бюджеты. Главы 8 и 9 БК РФ также включают положения о полномочиях субъектов и органов местного самоуправления по установлению нормативов отчислений от федеральных, региональных и местных налогов и сборов, неналоговых доходов в региональные и местные бюджеты.

Положения БК РФ дополняют правовое регулирование распределения полномочий в налогово-бюджетной сфере между федеративным центром и субъектами федерации, придавая принципу федерализма конкретную и наглядную форму реализации. Так, в статьях 50 и 56 БК РФ, согласно которым в бюджеты субъектов Российской Федерации подлежат зачислению доходы от налога на прибыль организаций по ставке, установленной для зачисления указанного налога в федеральный и региональный бюджеты, установлены нормативы зачисления в соответствующие бюджеты в размере 100%. Ставки при этом перечислены в ст. 284 НК РФ: сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 7% (8% в 2025–2030 гг.), зачисляется в федеральный бюджет; сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18% (17% в 2017–2030 гг.), зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Одной из форм реализации налогового суверенитета, вытекающей из финансового законодательства, является бюджетный процесс, а точнее, отдельные его стадии, такие как планирование и контроль за исполнением. Как следует из

[204] Красноперова О. А. Налоговый механизм как комплексный институт налогового права // Финансовое право. 2012. № 5. С. 22.

главы 7 БК РФ, доходную часть бюджета РФ составляют налоговые и неналоговые поступления. Налоговые поступления, по данным Федеральной службы государственной статистики, составляют в разные года от 60 до 80% от совокупных доходов консолидированного бюджета РФ[205].

Е. Г. Князева определяет бюджетное планирование как «целенаправленную деятельность различных экономических субъектов — государства, хозяйствующих субъектов и пр. — по обоснованию эффективности социальных и экономических решений с точки зрения их обеспеченности финансовыми ресурсами, оптимизации производимых расходов и достижения положительных результатов»[206].

Представляется, что бюджетное планирование, реализуемое исходя из текущих и планируемых расходов государства на осуществление своей деятельности и достижение задач, не может не оказывать влияния на регулирование налогообложения. Такое влияние выражается, в частности, в определении налоговой нагрузки на налогоплательщиков путем изменения налоговых ставок, введения новых или отмены действующих налоговых сборов, изменения условий льготных режимов и т.д.

Среди задач бюджетного планирования, затрагивающих область налогообложения, Л. Н. Мулендеева выделяет также обеспечение прозрачности и контроля за финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов с целью соблюдения целевого использования и режима экономии бюджетных средств, а также полноты исполнения обязательств по налогам и сборам[207].

Результатом налогового планирования является не только изданный в форме нормативного правового акта финансовый план соответствующего-публично-правового образования[208], но и ряд выводов, на основе которых

---

[205] Финансы России. 2022 : статистический сборник / Росстат. М. : Изд-во Федеральной службы государственной статистики, 2022. С. 34.

[206] Князева Е. Г., Львова С. Д. Программно-целевой подход к формированию и реализации финансового обеспечения нового качества жизни граждан России // Экономика и предпринимательство. 2015. № 10-2. С. 40.

[207] Мулендеева Л. Н. Программно-целевое бюджетирование в субъектах Российской Федерации: совершенствование в современных условиях : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Самара, 2018. С. 14.

[208] Пауль А. Г. О юридической природе закона (решения) о бюджете // Вестник ВГУ. Серия «Право». 2018. № 3 (34). С. 274.

уполномоченными лицами и органами государственной власти разрабатывается фискальная стратегия и политика.

В юридической литературе представлено несколько подходов к определению бюджетно-налоговой политики государства. Так, учитывая, что такая политика является составным элементом государственной политики, целесообразно процитировать Н. И. Матузова, который понимает под правовой политикой государства «комплекс целей, мер, задач, программ, установок в сфере действия права и посредством права»[209]. В свою очередь А. А. Тедеев сформулировал определение указанного понятия, согласно которому она представляет собой «систему идей и установок, реализуемых органами публичной власти в их юридической деятельности»[210].

В узком налоговом смысле В. Г. Пансков определяет указанное направление государственной политики государства как «совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов»[211].

В более широком фискальном смысле исследуемое понятие определяется представителями экономической науки: Г. П. Журавлева описывает фискальную политику как «совокупность мер правительства по регулированию государственных расходов и налогообложения, направленных на обеспечение полной занятости и производство равновесного ВНП»[212]. А. Ю. Воронин и И. А. Киршин понимают под фискальной политикой «сознательное манипулирование государственным бюджетом, направленное на стабилизацию экономического развития»[213]. Т. А. Агапова и С. Ф. Серёгина выдвигают теорию, согласно которой фискальная политика выражается в «мерах правительства по изменению

---

[209] См.: Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2007. С. 320.

[210] См.: Тедеев А. А. Налоговое право России : учебник для СПО. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2016. С. 215.

[211] Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М. : Книжный мир, 1999. С. 24.

[212] Журавлева Г. П. Экономическая теория (политэкономия) : учебник. 5-е изд. М. : Инфра-М, 2011. С. 654.

[213] Воронин А. Ю., Киршин И. А. Макроэкономика-I : учебное пособие. М. : Инфра-М, 2012. С. 60.

государственных расходов, налогообложения и состояния государственного бюджета, направленных на обеспечение полной занятости, равновесия платежного баланса и экономического роста при производстве неинфляционного ВВП»[214].

Вместе с тем необходимо также отметить, что ст. 57 Конституции РФ прямо указывает, что налогоплательщики обязаны платить именно законно установленные налоги и сборы. НК РФ в п. 1 ст. 3 уточняет, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Следовательно, реализация налогового суверенитета государства посредством бюджетной политики имеет предел в виде принципа законности, направленного на недопущение произвола при взимании налогов (т.е. при формировании доходной части бюджета). Указанный предел гарантируется рядом конкретных инструментов, таких как возврат и зачет излишне уплаченных налогов. Е. В. Килинкарова считает, что упомянутые инструменты необходимы не только для восстановления нарушенного права и имущественного положения налогоплательщика, но и для гарантирования справедливости налоговой и бюджетной систем, а также для обеспечения доверия налогоплательщиков к фискальной политике[215].

Таким образом, если обобщить вышеперечисленные подходы, основными задачами государственной бюджетно-налоговой политики являются обеспечение эффективного формирования централизованных фондов денежных средств и их дальнейшее распределение. При этом налогообложение, выступая одним из основных инструментов бюджетно-налоговой политики государства, осуществляется при сочетании двух основных функций:

1) фискальной, направленной на формирование налоговой части доходов

---

[214] Агапова Т. А., Серёгина С. Ф. Макроэкономика : учебник. 10-е изд., перераб. и доп. М. : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. С. 157.

[215] См.: Килинкарова Е. В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей в налоговом и бюджетном праве : диссертация ... кандидата юридических наук : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2009. С. 3 – 9.

бюджета[216];

2) регулирующей, посредством которой государство регулирует социально-экономические процессы в стране, стимулирует развитие определенных отраслей либо ограничивает или сдерживает какие-либо экономические процессы[217].

Установление соотношения указанных функций при разработке налоговой политики происходит в рамках процесса налогового администрирования. Определение налогового администрирования, согласно М. Т. Оспанову, представляет собой «осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий, установленных ей государством и налоговым законодательством»[218]. Нельзя не отметить смысловое пересечение такого определения с основным элементом налогового суверенитета, заключающимся в установлении и взимании государством налогов на своей территории.

Налоговый суверенитет, являясь элементом государственного суверенитета, принадлежит и реализуется исключительно государством в лице Российской Федерации в единстве ее народа и совокупности демократических институтов, к которым относятся федеральные органы представительной власти, законодательные органы субъектов РФ и местное самоуправление. Налоговое администрирование в аспекте налогового суверенитета логично рассматривать в следующих проявлениях:

1) в качестве инструмента реализации налогового суверенитета: полномочия, составляющие суть налогового администрирования, передаются сувереном в лице РФ уполномоченным органам государственной власти на федеральном и региональном уровнях;

2) в качестве набора способов, методов урегулирования общественных

---

[216] Тавядан Э. А. Систематизация функций налогов в стране с трансформирующейся экономикой. М. : Международный центр науки и образования, 2020. С. 46.

[217] Химичева Н. И., Покачалова Е. В. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2005. С. 312.

[218] См.: Оспанов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. СПб. : Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та экономики и финансов, 1997. С. 25.

отношений, складывающихся в процессе реализации налоговой политики[219];

3) в качестве специфичного управленческого процесса, реализуемого налоговыми органами и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов[220].

Налоговое администрирование в любом своем проявлении неразрывно связано с налоговым контролем. В юридической литературе существует мнение, согласно которому указанные понятия соотносятся как общее и частное: налоговое администрирование представляет собой более широкую материю и включает в том числе и налоговый контроль[221]. Более того, отдельные представители финансово-правовой науки определяют налоговое администрирование как «организацию и осуществление эффективной работы субъектов налогового контроля»[222].

Статья 82 НК РФ содержит легальное определение налогового контроля: «Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ». Указанная статья также закрепляет, что налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции. Проверка исполнения управленческих решений и правовых актов, как отмечается в отечественной юридической литературе, является неотъемлемым элементом процесса государственного управления[223], а следовательно, налоговый контроль выступает важнейшей частью налогового суверенитета.

Закономерным результатом осуществления контрольной деятельности служит привлечение субъекта к юридической ответственности. В юридическом

---

[219] См.: Дадашев А. З., Лобанов А. В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., 2002. С. 4.

[220] Налоги и налогообложение : учебник для студентов вузов / под ред. И. А. Майбурова. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юнити, 2012. С. 88.

[221] См.: Пансков В. Г. Налог и налогообложение: теория и практика : учебник для бакалавров. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2012. С. 242.

[222] Садикова Н. В., Цельникер Г. Ф. Налоговое администрирование и его сущность // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2020. № 5 (2). С. 85.

[223] См.: Грачева Е. Ю., Толстопятенко Г. П., Рыжкова Е. А. Финансовый контроль. М. : Камерон, 2004. С. 76.

дискурсе имеет место дискуссия о том, является ли налоговая ответственность самостоятельным видом ответственности наравне с уголовной, гражданско-правовой, административной и т.д. Большинство авторов придерживаются мнения о том, что исследуемый тип ответственности хотя и обладает определенными отличительными признаками, такими как междисциплинарность, тем не менее основания для выделения в особую категорию такой ответственности отсутствуют[224]. Сторонники противоположной точки зрения аргументируют свой подход посредством анализа содержания Кодекса РФ об административных правонарушениях, заявляя, что положения, устанавливающие ответственность в налоговой сфере, содержат достаточное количество уникальных квалификационных признаков, позволяющих выделять налоговую ответственность в качестве самостоятельного вида института юридической ответственности[225].

В аспекте исследования налогового суверенитета представляется целесообразным выделять меры юридической ответственности за нарушение норм законодательства о налогах и сборах в самостоятельную категорию, аналогично тому, как налоговый суверенитет выделяется в качестве элемента государственного суверенитета. Тем не менее источники права, закрепляющие меры налоговой ответственности, как и их характеристика, говорят о том, что специфичных методов налоговой ответственности выделить не представляется возможным: ее содержание составляют элементы других самостоятельных видов ответственности, в первую очередь административной, уголовной, материальной.

Признаком, указывающим на принадлежность института налоговой ответственности к концепции налогового суверенитета Российской Федерации, служит также тот факт, что установление мер юридической ответственности за правонарушения в налоговой сфере находится в исключительном ведении федеративного центра и не делегируется на уровни субъектов и местного

---

[224] Калинина Л. А. Проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8. С. 33–34.

[225] Кулиев Р. П. Налоговый контроль в системе государственного контроля и ответственность за совершение налоговых правонарушений // Вестник Московского университета МВД России. 2009. № 8. С. 108.

самоуправления.

М. Н. Садчиков приходит к заключению о том, что налоговый контроль является неотъемлемым элементом налогового суверенитета[226]; анализируя определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1572-О-О, он делает вывод, что «государство, следуя необходимости своевременного и в полном объеме взимания законно установленных налогов и сборов как условия надлежащего финансового обеспечения конституционных функций публичной власти и реализуя свой фискальный суверенитет, вправе и обязано устанавливать эффективные механизмы контроля и ответственности в сфере налогообложения, которые, не нарушая конституционных прав и свобод человека и гражданина, обеспечивали бы надлежащее выполнение налогоплательщиками возложенной на них налоговой обязанности и защиту публичных интересов в случаях неуплаты или неполноты уплаты налога»[227].

Наглядной демонстрацией осуществления Российской Федерацией своего налогового суверенитета посредством финансово-правового регулирования могут служить так называемые зоны льготного налогообложения (территории с особыми экономическими режимами). Регулирование указанного института позволяет проанализировать реализацию основных элементов налогового суверенитета, описанных выше, в их взаимосвязи с реализацией принципа налогового федерализма на примере осуществления государством регулирующей функции налогообложения, что вписывается в общую концепцию современной налоговой политики РФ[228].

Принято считать, что институт зон льготного налогообложения в своей современной форме впервые получил закрепление в Международной конвенции от 18.05.1973 «Об упрощении и гармонизации таможенных процедур» (Киотская

---

[226] См.: Садчиков М. Н. Налоговый суверинитет… С. 176.

[227] Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1572-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2011. № 3.

[228] См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 г. и на плановый период 2024 и 2025 гг. (утв. Минфином России) [Электронный ресурс] // Официальный портал Министерства финансов РФ. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2022/10/main/Osn_2023-2025.pdf?ysclid=lu1fvfi2js184828528 (дата обращения: 03.02.2024).

конвенция) в виде определения понятия свободной экономической зоны (далее — СЭЗ), под которой понимался «своеобразный внешнеторговый анклав, часть территории страны, где товары считаются находящимися за пределами национальной таможенной территории и поэтому не подвергаются обычному таможенному контролю и налогообложению»[229].

В Российской Федерации СЭЗ создавались до принятия Федерального закона от 22.05.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах Российской Федерации»[230]. По мнению Е. А. Колчеданцевой, свободные зоны и свободные экономические зоны, действовавшие до принятия специализированного федерального закона, отличались направленностью на экспортное производство и на стимулирование внешнеэкономической деятельности[231].

Важно отметить, что замена свободных экономических зон особыми экономическими зонами (далее — ОЭЗ) выражается не в смене наименования правового института или принятии профильного федерального закона, а в кардинальном изменении их назначения. Логично предположить, что введение ОЭЗ является результатом укрепления налогового суверенитета Российской Федерации, в то время как функционирование СЭЗ накладывало на него ограничения.

Указанную гипотезу в своих работах подробно раскрывают В. Г. Вишняков и Е. В. Безикова, согласно которым замена прилагательного «свободная» на «особая» означает усиление контроля со стороны Российской Федерации над внешнеэкономической деятельностью резидентов таких зон и предотвращает возникновение в таких зонах налоговых офшоров[232]. Особая экономическая зона, в отличие от свободных зон, удовлетворяет всем общепризнанным в юридической науке аспектам понятия «территория государства»: сфера государственного

---

[229] Ливинцев Н. Н., Костюнина Г. М. Международное движение капитала (инвестиционная политика зарубежных стран). М. : Экономисть, 2004. С. 172.

[230] Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ (с изм. и доп. на 04.08.2023) «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3127.

[231] Колчеданцева Е. А. Понятие особой экономической зоны // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия «Право». 2010. № 18 (194). С. 77.

[232] Вишняков В. Г. Особые экономические зоны: правовые проблемы и пути развития // Журнал российского права. 2003. № 1. С 23.

суверенитета, внешние пределы и границы его осуществления; географическое пространство, природная среда, земная поверхность; объект хозяйствования, базис и условие хозяйственной деятельности[233]. Иными словами, государство располагает полнотой своего суверенитета на территории ОЭЗ, в то время как статус СЭЗ по замыслу Киотской конвенции может предполагать определенные исключения, в частности из налогового суверенитета.

Стоит упомянуть, что на отдельных территориях Российской Федерации с 2015 г. действуют свободные экономические зоны. Однако, как отмечает О. В. Буткевич, СЭЗ, созданную, в частности, на территории Республики Крым, не стоит отождествлять со свободными зонами по смыслу Киотской конвенции или СЭЗ, действовавшими в РФ в 1990-е гг. Свободные экономические зоны, созданные на территориях, вошедших в состав РФ в XXI в., обладают всеми признаками ОЭЗ по смыслу Федерального закона «Об особых экономических зонах в Российской Федерации»[234].

В этой связи сложно не согласиться с мнением Е. Ф. Авдокушина, согласно которому правовой институт СЭЗ не полностью соответствует своему названию, так как установленные в них «экономические правила, рычаги, специальные административные законы не освобождают от определенного правового и хозяйственного режима, а лишь облегчают его, предоставляют льготы, стимулирующие предпринимательство»[235], что также подтверждает гипотезу о том, что установление зон льготного налогообложения не влечет ограничение государственного, в частности налогового, суверенитета на их территории, а, напротив, является его проявлением.

Установление зон льготного налогообложения в Российской Федерации соответствует реализации принципа налогового федерализма в его взаимосвязи с налоговым суверенитетом. Согласно ст. 1 Федерального закона «Об особых

---

[233] Безикова Е. В. Особые экономические зоны в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование : дис. … канд. юрид. наук. М., 2014. С. 23.

[234] Буткевич О. В. О соотношении понятий «особая экономическая зона» и «свободная экономическая зона» // Ученые записки Крымского федерального университета имени В. И. Вернадского. Юридические науки. 2016. № 3. С. 168.

[235] Авдокушин Е. Ф. Международные экономические отношения : учебное пособие. М. : ИВЦ «Маркетинг», 1999. С. 160.

экономических зонах в Российской Федерации» законодательство РФ об особых экономических зонах состоит из данного Федерального закона и принимаемых в соответствии с ним иных федеральных законов, а отношения в сфере особых экономических зон могут регулироваться указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ и иными нормативными правовыми актами, принимаемыми в соответствии с законодательством РФ об особых экономических зонах[236]. В статье 6 вышеупомянутого Закона также указывается, что решение о создании ОЭЗ принимается Правительством РФ и оформляется соответствующим постановлением. Критерии, на основе которых принимается такое решение, также разрабатываются и принимаются Правительством РФ.

Тем не менее субъекты РФ и местное самоуправление не исключены из процесса установления и функционирования зон льготного налогообложения. Цитируемый выше Закон в статье 6 также определяет, что принятие решения Правительством РФ по установлению СЭЗ осуществляется на основании заявки, поданной высшим исполнительным органом субъекта РФ совместно с исполнительно-распорядительным органом муниципального образования. В соответствии с пунктом 1 статьи 284 НК РФ субъекты РФ также вправе устанавливать в пределах установленных значений пониженные ставки по налогу на прибыль организаций на те объекты, налогообложение которых не освобождено режимом зоны льготного налогообложения. Следовательно, по набору и распределению полномочий в области налогового администрирования в зонах льготного налогообложения между РФ и ее субъектами соотношение соответствует общему режиму регулирования налоговых отношений, установленному Конституцией РФ.

Несколько иным образом обстоит ситуация в вопросах налогового контроля, поскольку применительно к зонам льготного налогообложения целесообразно понимать данный термин в более широком значении: как деятельность по контролю за соблюдением субъектами отношений не только законодательства о налогах и сборах, но и положений соглашения о создании

[236] См.: Федеральный закон «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».

зоны льготного налогообложения. Расширенным в этом случае является и круг лиц, уполномоченных на контрольную деятельность: согласно статье 6 Федерального закона от 29.12.2014 № 473-ФЗ «О территориях опережающего развития в Российской Федерации» в целях координации деятельности и контроля за выполнением соглашения о создании территории опережающего развития (далее — ТОЭСР) создается наблюдательный совет территории ТОЭСР. В состав наблюдательного совета территории опережающего развития входят представители уполномоченного федерального органа, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации, иных государственных органов и исполнительно-распорядительного органа муниципального образования, а также управляющей компании. В состав наблюдательного совета также включаются представители территориальных объединений (ассоциаций) организаций профсоюзов и территориальных объединений работодателей с правом принимать участие в решении вопросов о доле иностранных работников, привлекаемых резидентом территории опережающего развития[237].

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что понятие налогового суверенитета является комплексным, его реализация осуществляется в трех основных направлениях:

1) установление налогов — формирование уполномоченными органами государственной власти налоговой системы и определение ее элементов в соответствии с установленным в Конституции РФ порядком;

2) налоговое администрирование — регулирование общественных отношений в сфере налогообложения и управление ими как органами федеральной власти непосредственно, так и иными лицами на основании делегирования им определенных компетенций;

3) налоговый контроль — деятельность уполномоченных органов государственной власти по контролю за осуществлением суверенных полномочий

[237] Федеральный закон от 29.12.2014 № 473-ФЗ (ред. от 10.07.2023) «О территориях опережающего развития в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 1. Ст. 26.

РФ в сфере налогообложения и применению мер юридической ответственности по отношению к субъектам, препятствующим их реализации.

Вместе с тем следует отметить, что финансово-правовая деятельность Российской Федерации в аспекте ее налогового суверенитета не ограничивается правотворчеством на национальном уровне. Суверенитет и юридическое равенство государств составляют основной принцип международного права, отраженный в многочисленных его источниках, среди которых Устав ООН[238]. В сфере международных налоговых отношений указанные принципы имеют исключительную важность, поскольку любая проблема, возникающая в области международного налогообложения, неминуемо приводит к вопросу о налоговом суверенитете государства[239].

В качестве главных проблем, требующих международно-правового урегулирования, Г. М. Вельяминов выделяет избежание двойного налогообложения и обеспечение за рубежом благоприятного режима налогообложения для отечественных физических и юридических лиц[240]. В свою очередь, указанные проблемы стимулируют развитие международно-правового сотрудничества в налоговой сфере. Как отмечает И. А. Хаванова, интенсификация такого сотрудничества привела в конечном счете к расширению национального налогового суверенитета государств: «они стали облагать налогом не только доход и имущество, полученные или находящиеся на их территории, но и расположенные вне ее, однако принадлежащие их резидентам»[241].

Вместе с тем на практике совместная правотворческая работа государств по данному направлению способна подвергнуть налоговый суверенитет государства серьезной угрозе: злоупотребление недобросовестными налогоплательщиками правилами двусторонних и многосторонних налоговых соглашений, что приводит к фискальным убыткам государств, к юрисдикции которых такие

---

[238] Тиунов О. И. Суверенное равенство государств в системе основных принципов международного права // Журнал российского права. 2014. № 5 (209). С. 5.

[239] См.: Ring D. What's at Stake in the Sovereignty Debate: International Tax and the Nation-State // Virginia Journal of International Law. 2008. Vol. 49. P. 55.

[240] См.: Вельяминов Г. М. Международное экономическое право и процесс. М. : Волтерс Клувер, 2004. С. 392.

[241] Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения… С. 15.

налогоплательщики принадлежат. Однако и в отношении данной угрозы государство, обладающее целостным налоговым суверенитетом, способно предпринять адекватные меры. Так, как отмечает Е. В. Килинкарова, в 2021 – 2023 гг. российскими арбитражными судами были рассмотрены дела, в котрых в применении льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения было отказао в связи с отсутствием у налогоплательщика фактического права на доход (по причине использования кондуитных компаний). Выявленные судами в данных делах признаки отсутвия фактического права на доход сформировали эффективный инструмент в виде устоявшегося подхода в судебной практике[242], позволивший российскому бюджету возместить причененные недобросовестными действиями фискальные потери.

Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации интегрированы в систему отечественных источников права в соответствии со статьей 15 Конституции Российской Федерации. Г. В. Петрова также отмечает, что в действительности отечественное налоговое законодательство включает обычаи национального и международного налогообложения[243], с чем соглашается А. И. Погорлецкий[244].

Наличие источников международно-правового характера в налоговой сфере закономерно приводит юристов к дискуссии о выделении правового регулирования налоговых отношений, возникающих в результате международного налогообложения, в самостоятельную подотрасль в системе права[245]. Так, ряд ученых, в частности И. И. Кучеров и М. А. Денисаев, высказывают мнение о том, что международное налоговое право является подотраслью международного финансового права[246] и условно подразделяется на

[242] См.: Килинкарова Е. В. О развитии российской судебной практики применения соглашений об избежании двойного налогообложения // Правоприменение. 2024. №2. С. 122.

[243] Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования : дис. … докт. юрид. наук. М., 2003. С. 313.

[244] См.: Погорлецкий А. И. Международное налогообложение : учебник. СПб., 2006. С. 96.

[245] Порохов Е. В. К вопросу о понятии, предмете и формах международного налогового права // Вестник Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан. 2022. № 4 (71). С. 167.

[246] Кучеров И. И. Международное налоговое право. С. 51.

международное публичное и частное право[247]. В противовес данной точке зрения С. Г. Пепеляев указывает на то, что «нельзя согласиться с мнением некоторых авторов, что предмет международного налогового права охватывает одновременно сферы публичного и частного международно-правового регулирования, поскольку любые отношения по взиманию налогов имеют принудительный характер и никакой речи о равенстве субъектов (что типично для частного права) быть не может»[248].

Существует также мнение, согласно которому международно-правовое регулирование налоговой сферы относиться к предмету так называемых международных налоговых правил, под которыми понимается «институт, образованный из комплекса правовых корм, регламентирующих межгосударственные налоговые отношения, которые складываются в первую очередь между государствами (территориями) как субъектами власти, государствами и международными организациями»[249].

В целях настоящего исследования, с учетом комплексного характера налогового суверенитета, выражающегося в сочетании его внутреннего и внешнего элементов, под международным налоговым правом целесообразно понимать правовое регулирование налоговых отношений, охватывающее как нормы международного права, содержащиеся в международных соглашениях и наднациональном законодательстве, так и нормы национального законодательства, применимые к международному налогообложению.

В качестве подтверждения данному суждению можно привести тот факт, что, характеризуя современную концепцию теории права, В. В. Ершов выделяет внутри системы российского права две основные подсистемы: международного и национального права[250]. В свою очередь Е. М. Ашмарина отмечает, что такие

---

[247] См.: Денисаев М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : ИД «Юриспруденция», 2005. С. 25.

[248] Пепеляев С. Г. Налоговое право : учебник для вузов / отв. ред. С. Г. Пепеляев. М. : Альпина Паблишер, 2015. С. 444.

[249] Шепенко Р. А. Законодательство в системе международных налоговых правил // Вестник МГИМО. 2010. № 6. С. 181.

[250] См.: Ершов В. В. Система форм права в Российской Федерации // Российское правосудие. 2009. № 1. С. 313.

признаки системы форм отечественного права, как устойчивая структура, взаимосвязь и взаимозависимость составляющих ее однородных элементов — форм международного и российского права, также характерны и справедливы и для отрасли налогового права Российской Федерации[251].

Являясь результатом совместного выражения государствами своей воли посредством реализации суверенных полномочий во внешнеполитической и правовой деятельности, международный договор считается основным источником международного налогового права. В. В. Гриценко выделяет следующие основные виды международных договоров в области налогообложения:

– соглашения об избежании двойного налогообложения (далее — СоИДН) и предотвращении уклонения от уплаты налогов;

– договоры, определяющие основные принципы налогообложения;

– договоры о налогообложении доходов от определенных видов трансграничной деятельности (о транзите, международных перевозках);

– договоры о развитии интеграции в экономической деятельности;

– договоры об обмене информацией и взаимной административной помощи в сфере налогообложения;

– прочие договоры[252].

В свою очередь статья 7 НК РФ устанавливает собственную классификацию международных договоров, регулирующих налоговые отношения:

– международные договоры по вопросам налогообложения;

– международные договоры РФ, содержащие положения, касающиеся налогообложения и сборов.

Природу СоИДН и их значение для суверенитета Н. А. Падейский объясняет тем фактом, что каждое из государств «суверенно на своей территории, каждое из них имеет свою особую и обычно чрезвычайно сложную налоговую систему; наконец, каждое из них не только стремится к пополнению ресурсов

---

[251] Ашмарина Е. М. О системе форм налогового права // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2017. № 8 (36). С. 77.

[252] См.: Гриценко В. В. Нормативной договор в системе источников современного российского налогового права // Налоги. 2006. № 1. С. 49.

своего казначейства, но и испытывает на себе влияние определенных финансовых групп, далеко не всегда заинтересованных в привлечении иностранного капитала»[253]. При этом, как отмечает И. А. Ларютина, поскольку каждое государство стремится защитить свой налоговый суверенитет, проблемы двойного налогообложения невозможно решить исключительно в одностороннем порядке[254].

Международно-правовые договоры РФ заключаются как непосредственно от ее имени, так и от имени ее органов исполнительной власти и отдельных ведомств. Так, большинство СоИДН заключены от имени Правительства РФ с уполномоченными органами исполнительной власти зарубежных государств. В целях настоящего исследования анализ воздействия СоИДН на национальный налоговый суверенитет целесообразно провести на примере Соглашения от 29.05.1996 об избежании двойного налогообложения с ФРГ.

Указанное Соглашение было подготовлено и подписано федеральными органами исполнительной власти, ратифицировано федеральными органами законодательной власти РФ и ФРГ и заменило собой действовавшее ранее аналогичное соглашение с СССР. В соответствии с положениями данного СоИДН устанавливалось разграничение полномочий договаривающихся стран по обложению основными видами налогов доходов резидентов, вводилось понятие и режим постоянного представительства, устанавливалась взаимосогласительная процедура, обмен информацией и т.д.[255]

Представляется, что согласно экономической и политической конъюнктуре середины 1990-х гг. два суверенных государства в лице РФ и ФРГ, выражая собственную волю, заключили исследуемое Соглашение для целей стимулирования взаимных внешнеторговых отношений и инвестиций, что, на наш взгляд, является примером прямой реализации налогового суверенитета РФ и

---

[253] Падейский Н. А. Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2013. № 3. С. 13–36.

[254] Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве : автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2002. С. 28.

[255] Соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 (ред. от 15.10.2007) «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // СПС «КонсультантПлюс».

ФРГ. С изменением экономической и политической конъектуры третьего десятилетия XXI в. действие указанного Соглашения перестало удовлетворять фискальным интересам РФ, в результате чего Президент РФ подписал Указ «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения», распространяющий свое действие в том числе и на СоИДН с ФРГ. Так, упомянутым нормативным правовым актом было приостановлено действие большинства положений, за исключением норм:

– об устранении двойного налогообложения;

– об обмене финансовой информацией;

– о взаимосогласительной процедуре;

– об особом режиме сотрудников дипломатических миссий[256].

Среди прочих договоров особое внимание следует уделить уставным документам международных организаций, интеграционных сообществ и прочих международных объединений, потому что такие источники права международного характера чаще всего сочетают в себе одновременно несколько признаков, свойственных вышеупомянутым типам договоров. Так, статья 71 Договора о Евразийском экономическом союзе (далее — ЕАЭС) устанавливает основные принципы взаимодействия государств-членов в сфере налогообложения; статья 28 учреждает единый внутренний рынок в качестве интеграции в экономической деятельности; статья 68 содержит положения об обмене информацией и взаимной административной помощи[257].

Российская Федерация является участницей ряда интеграционных сообществ и наднациональных объединений, в том числе Таможенного союза, что нашло отражение в ее национальном законодательстве. В пункте 1 ст. 1 НК РФ устанавливается, что законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах,

[256] Указ Президента РФ от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» // СЗ РФ. 2023. № 33. Ст. 6468.

[257] Договор о Евразийском экономическом союзе (с изменениями на 21.11.2023) // СПС «КонсультантПлюс»

страховых взносах. В свою очередь пункт 4 ст. 6 НК РФ предполагает, что в отношении нормативных правовых актов, регулирующих порядок взимания налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС (далее — Таможенный союз), применяются положения, установленные таможенным законодательством Таможенного союза и РФ о таможенном деле.

Таким образом, в федеральном законодательстве прямо закреплено, что часть отношений, связанных с взиманием налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, регулируется не только законодательством РФ, но и наднациональным законодательством ЕАЭС[258]. Следовательно, представляется необходимым проанализировать, в какой степени передача полномочий по регулированию отдельных отношений в сфере налогообложения на наднациональный уровень влияет на налоговый суверенитет РФ. Для этого необходимо исследовать содержание положений как национального законодательства РФ, отсылающих к международно-правовым источникам, так и содержание действующих соглашений в рамках международных организаций и интеграционных объединений.

Исторически первым интеграционным объединением с участием суверенной Российской Федерации стало Содружество Независимых Государств. Соглашение о создании СНГ, подписанное в г. Минске, не затрагивает вопросы налогообложения напрямую, однако в ст. 7 констатируется, что к сфере совместной деятельности, реализуемой на равноправной основе через общие координирующие институты СНГ, относится, в частности, сотрудничество в формировании и развитии общего экономического пространства, общеевропейского и евразийского рынков, в области таможенной политики[259]. Несколько позже между государствами — участниками СНГ были дополнительно заключены двусторонние соглашения, определяющие принципы обложения

[258] Кириллов С. В. Институты налогового права России в правоприменительной практике Суда Евразийского экономического сообщества и Суда Евразийского экономического союза // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 2. С. 64.

[259] Соглашение о создании Содружества Независимых Государств от 08.12.1991 // Информационный вестник Советов глав государств и правительств СНГ. 1992. № 1. С. 3.

косвенными налогами внешнеторговых операций, во многом соответствующие национального режиму внутреннего налогообложения и регулирования по смыслу ст. 3 ГАТТ-1947.

Введение в государствах — участниках СНГ механизмов косвенного налогообложения, таких как НДС, потребовало разработки применения правил налогообложения косвенными налогами внешнеторговых операций между лицами, зарегистрированными на территориях разных стран. Так, в 1998 г. государствами — участниками СНГ было подписано Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами — участниками СНГ.

В статье 2 указанного Соглашения устанавливается, что «ни одна из сторон не облагает косвенными налогами товары (работы, услуги), экспортируемые на территорию другой стороны. Настоящее правило означает обложение НДС по нулевой ставке, а также освобождение от акцизов экспортируемых товаров. В государствах-участниках соглашения, в которых не предусмотрено национальным законодательством обложение НДС по нулевой ставке, применяется освобождение от НДС товаров (работ, услуг). Каждая сторона имеет право регулировать порядок возмещения сумм налога на добавленную стоимость при экспорте в соответствии со своим законодательством»[260]. В свою очередь из ст. 3 следует, что импортированные на таможенную территорию одной стороны товары (работы, услуги), которые экспортированы с таможенной территории другой стороны, облагаются косвенными налогами в государстве-импортере в соответствии с его национальным законодательством[261].

Впрочем, последующей гармонизации и интеграции в сфере налогообложения в рамках СНГ не последовало как по политическим, так и по экономическим причинам. В этой связи ряд государств — участников СНГ предприняли другую попытку выстраивания единой наднациональной

---

[260] Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами — участниками СНГ // СПС «КонсультантПлюс».

[261] Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами — участниками СНГ.

нормативной правовой базы в области налогообложения, подписав Договор о ЕАЭС. Государства — участники ЕАЭС поставили цели создания Таможенного союза и формирования Единого экономического пространства, что в результате и было достигнуто, однако с некоторыми условностями, которые будут рассмотрены ниже.

Как отмечает Е. В. Шередко, учреждение наднационального экономического объединения в форме Таможенного союза предполагает отсутствие таможенных границ между его членами. В данной связи возникает вопрос о том, должны ли торговые сделки с движением товаров, работ и услуг между членами такого союза признаваться внешнеэкономическими для целей косвенного налогообложения в связи с применением нулевых ставок для экспортных операций[262].

Логично, что декларируемые цели Таможенного союза и Единого экономического пространства предполагают снятие барьеров и распространение национального режима косвенного налогообложения на территорию всех участников союза. Однако такой подход требует более тесной экономической интеграции, поскольку означает необходимость введения общего наднационального бюджета. В противном случае при трансграничной операции уплаченная в одном государстве сумма НДС будет заявлена к вычету субъектом экономической деятельности из бюджета другого государства. Очевидно, что создание наднационального бюджета предполагает значительное ограничение бюджетно-фискальных полномочий государств, что прямым образом влияет на реализацию их налогового суверенитета, к чему участники ЕАЭС на данном этапе не готовы.

В качестве компромиссного механизма был выбран принцип «страны назначения», означающий согласно ст. 72 Договора о ЕАЭС, что взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами происходит с применением нулевой ставки НДС и (или) освобождением от уплаты акцизов при экспорте

[262] Шередеко Е. В. Экономические и правовые предпосылки формирования системы специальных правил налогообложения косвенными налогами в ЕАЭС // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2016. № 6 (16). С. 183.

товаров, а также их налогообложением косвенными налогами при импорте.

Немаловажно, что в рамках ЕАЭС созданы и функционируют ряд структур, наделенных властными полномочиями:

– Высший Евразийский экономический совет;

– Евразийская экономическая комиссия;

– Евразийский межправительственный совет;

– Суд ЕАЭС.

Учреждение наднациональных исполнительных органов, по мнению Р. Р. Ерзина, угрозы для государственного суверенитета государств-участников не создает, поскольку «население государств — членов ЕАЭС не принимало решения при его создании и, теоретически отсутствует связь между межгосударственным объединением и населением государств-членов. Отсюда вывод — решения наднациональных органов Союза не могут быть безусловно обязательными для государств»[263]. На ограниченное влияние такого рода органов на государственный и, в частности, налоговый суверенитет государства указывает также тот факт, что принятие в рамках их деятельности и полномочий решений, влекущих возникновение юридических обязанностей, возможно лишь при наличии соответствующей воли всех государств-участников.

Отдельного внимания заслуживает Суд ЕАЭС, поскольку к компетенциям последнего относится также рассмотрение дел в сфере налогообложения. Деятельность и полномочия данного наднационального судебного органа регулируются Статутом Суда ЕАЭС, являющимся приложением к Договору о ЕАЭС. В главе I Статута устанавливается, что целью деятельности суда является обеспечение в соответствии с положениями Статута единообразного применения государствами-членами и органами ЕАЭС Договора о ЕАЭС, международных договоров в рамках ЕАЭС, международных договоров ЕАЭС с третьей стороной и решений органов ЕАЭС[264]. При этом в гл. VII отмечается, что решения Суда

---

[263] Ерзин Р. М. О принципе сохранения государственного суверенитета при вступлении Российской Федерации в ЕАЭС // Юридические исследования. 2017. № 12. С. 6.

[264] Приложение № 2 к Договору о Евразийском экономическом союзе «Статут Суда Евразийского экономического союза» // СПС «КонсультантПлюс».

ЕАЭС являются обязательными для исполнения как для сторон процесса, так и исполнительного органа ЕАЭС в лице комиссии.

Необходимо особо отметить тот факт, что согласно ст. 102 Статута решение Суда не изменяет и не отменяет действующих норм права ЕАЭС, законодательства государств-членов и не создает новых. Таким образом, ввиду перечисленных в гл. IV компетенций Суда, заключающихся в обеспечении единообразного применения государствами-членами и органами Союза учредительных документов ЕАЭС, международных договоров и решений органов Союза[265], пересечение с компетенцией национальных судов отсутствует.

Наиболее тесное взаимодействие на наднациональном уровне в области налогообложения осуществляется Российской Федерацией в рамках Союзного государства с Республикой Беларусь. Тем не менее положения Договора между РФ и Республикой Беларусь от 08.12.1999 «О создании Союзного государства» наиболее четко отвечают на вопрос о степени влияния такого взаимодействия на национальные суверенитеты участников Союзного государства. Так, в ст. 3 Договора констатируются принципы суверенного равенства государств-участников, добровольности, добросовестного выполнения ими взаимных обязательств. В статье 6 отдельно подчеркивается, что каждое государство-участник сохраняет с учетом добровольно переданных Союзному государству полномочий суверенитет, независимость, территориальную целостность, государственное устройство. Одновременно с этим в ст. 17 декларируется, что к исключительному ведению Союзного государства относятся единая денежно-кредитная, валютная, налоговая и ценовая политика. Более того, в ст. 20 речь идет не просто о постепенной гармонизации законодательств стран — участниц Союзного государства, а о перспективе принятия единого гражданского и налогового законодательства[266].

На практике, однако, реальных шагов по разработке единого

---

[265] Баишев Ж. Н. Суд Евразийского экономического Союза: проблемы функционирования // Труды Института государства и права РАН. 2019. № 1. С. 58.

[266] Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 08.12.1999 «О создании Союзного государства» // СЗ РФ. 2000. № 7. Ст. 786.

законодательства, как и глубокой унификации всего налогового законодательства, предпринято еще не было. Спустя более чем два десятилетия с момента подписания ряда основополагающих документов единственным направлением, в котором были приняты меры для достижения обозначенных в Договоре о Союзном государстве целей, является гармонизация косвенного налогообложения, о чем свидетельствуют положения Договора между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 03.10.2022 «Об общих принципах налогообложения по косвенным налогам», в соответствии с которыми стороны договорились привести свое налоговое законодательство в отношении налога на добавленную стоимость и акцизов в соответствие с критериями, изложенными в указанном документе, в срок до 01.01.2023[267].

Столь медленное выполнение задач по унификации и разработке единого налогового законодательства участниками Союзного государства связано с несовместимостью и несоответствием содержания принципов суверенного равенства и сохранения полноты национального суверенитета потенциальным результатам такой глубокой интеграции.

Наконец, рассуждая о влиянии участия РФ в международных организациях на ее налоговый суверенитет, необходимо процитировать Конституционный Суд РФ, который в одном из своих постановлений отметил следующее: «Будучи правовым демократическим государством, Россия как член мирового сообщества, в котором действуют общепризнанные принципы и нормы международного права, заключает международные договоры и участвует в межгосударственных объединениях, передавая им часть своих полномочий, что, однако, не означает ее отказ от государственного суверенитета, являющегося необходимым качественным признаком Российской Федерации, характеризующим ее конституционно-правовой статус»[268].

---

[267] Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь об общих принципах налогообложения по косвенным налогам от 03.10.2022 // СЗ РФ. 2023. № 11. Ст. 1764.

[268] Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2015 № 21-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 1 Федерального закона «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней», пунктов 1 и 2 статьи 32 Федерального закона «О международных договорах Российской Федерации», частей первой и четвертой статьи 11, пункта 4 части четвертой статьи 392

Таким образом, подводя итоги изложенному в настоящей главе, мы можем сделать следующие выводы:

1. Периодизация генезиса и эволюции правового регулирования налогового суверенитета в России включает четыре этапа:

1) 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.);

2) этап единого феодального государства (XVI–XX вв.). характеризующийся наличием суверена-индивида в лице монарха, а также приматом фискальной функции налогообложения;

3) советский этап (XX в.), характеризующийся переходом роли носителя суверенитета к народу, а роли главной функции налогообложения к регулирующей;

4) современный этап (1991 г. — н.в.). Сформировано нормативное правовое регулирование, обеспечивающее верховенство Российского государства по установлению и взиманию налогов на своей юрисдикции. Фискальная функция налогообложения обеспечивает финансирование функций демократического правового социального государства.

2. Исходя из природы налогового суверенитета как направления реализации государственного суверенитета, единственным его носителем является народ. В свою очередь 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

Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, частей 1 и 4 статьи 13, пункта 4 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, частей 1 и 4 статьи 15, пункта 4 части 1 статьи 350 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и пункта 2 части четвертой статьи 413 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // СЗ РФ. 2015. № 30. Ст. 4658.

образованием налоговым суверенитетом противоречит сути государственного суверенитета, согласно которому государство обладает верховенством на своей территории.

3. Характеристика налоговой системы Российской Федерации как унитарной не является корректной. В соответствии с действующим законодательством выделяется трехуровневая система налогов, поступления от региональных и местных налогов формируют доходную часть бюджетов соответствующих уровней. Тот факт, что полномочия субъектов федерации и органов самоуправления в области определения отдельных элементов налога или введения специальных налогов, не предусмотренных в федеральном законодательстве, ограничены, не может свидетельствовать об унитарности бюджетно-налоговой системы. При этом реализация принципа налогового федерализма не противоречит концепции обладания Российской Федерацией 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.

4. Понятие налогового суверенитета является комплексным, его реализация осуществляется в трех основных направлениях:

1) установление налогов — формирование уполномоченными органами государственной власти налоговой системы и определение ее элементов в соответствии с установленным в Конституции РФ порядком;

2) налоговое администрирование — регулирование общественных отношений в сфере налогообложения и управление ими как органами федеральной власти непосредственно, так и иными лицами на основании делегирования им определенных компетенций;

3) налоговый контроль — деятельность уполномоченных органов государственной власти по контролю за осуществлением суверенных полномочий РФ в сфере налогообложения и применению мер юридической ответственности по отношению к субъектам, препятствующим их реализации.

5. На сегодняшний день целостность налогового суверенитета Российской Федерации не подвергается угрозе со стороны международных договоров и наднациональных объединений, участницей которых она является, на основании следующего:

1) исходя из того, что участие Российской Федерации в двусторонних (в первую очередь СоИДН) и многосторонних международных договорах и соглашениях (в том числе в рамках ОЭСР) обусловлено стремлением повысить свою конкурентоспособность в борьбе за налогоплательщиков в условиях глобализационных процессов, инициативное и добровольное установление пределов собственных полномочий в области налогообложения не является ограничением национального налогового суверенитета, так как в конечном счете направлено на увеличение фискальных доходов. Следовательно, международное налоговое право является инструментом реализации налогового суверенитета, а не фактором его ограничения;

2) 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. Следовательно, такие ограничения отвечают принципам демократического государства, которым является Российская Федерация, и в основе своей имеют народовластие;

3) вследствие того, что ни одно надгосударственное объединение, которому РФ делегирует часть своих суверенных полномочий в налоговой области, собственным суверенитетом не обладает (что выражается в невозможности принятия обязывающих решений и ограничений, не соответствующих интересам РФ), 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.

ГЛАВА 3. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА В ФЕДЕРАТИВНОЙ РЕСПУБЛИКЕ ГЕРМАНИЯ

3.1. Налоговый суверенитет в Федеративной Республике Германия: содержание и принципы правового регулирования

Правовая система современной ФРГ в совокупности с иными характеристиками этого государства, такими как высокий уровень экономических показателей и членство в крупнейших интеграционных сообществах, обладает особой ценностью для исследования зарубежного опыта развития и укрепления национального суверенитета, преодоления современных проблем и вызовов, возникающих перед ним. Комплексное исследование данного опыта предполагает проведение анализа правовой действительности ФРГ в области обеспечения налогового суверенитета в соответствии с методологией сравнительного правоведения — посредством выделения в ней типичного и уникального, общего и особенного[269] по отношению к правовой действительности РФ в исследуемой области.

В науке сравнительного правоведения принято относить правовую систему ФРГ к ядру современной романо-германской правовой семьи[270]. При этом Германия обладает самобытным и уникальным нормативным правовым регулированием налоговой системы, отличающимся в первую очередь своей сложностью, что обусловливает невозможность простого обобщения свойств немецкого налогового законодательства, обычаев, традиций и доктрины в широкую категорию общеевропейского континентального права в целях настоящего исследования.

Современный этап формирования налогового аспекта государственного суверенитета Германии начинается с его полного низвержения «Берлинским

---

[269] Малиновский А. А. Методология сравнительного правоведения // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. №3 (19). С. 9.

[270] См.: Марченко М. Н. Отличительные особенности романо-германского права // Вестник МГУ. 2000. № 1. Серия 11 «Право». С. 26–42.

объявлением»[271] — Декларацией от 05.06.1945 о поражении во Второй мировой войне. Как отмечает Г. Кельзен, государства-победители, среди которых был и СССР, распространили свой суверенитет на германские территории. Это привело к тому, что они могли устанавливать не только государственные границы, но и все правовое положение Германии[272]. В определенной мере государственный суверенитет (в том числе и его налоговый аспект) разделенной страны был ограничен рядом западных стран в отношении ФРГ, с одной стороны, и Организацией Варшавского договора по отношению к ГДР — с другой, вплоть до их воссоединения[273].

Анализ современного правового регулирования налогового суверенитета Германии следует начать с характеристики ее налоговой системы и обзора основных конституционных принципов, на которых она построена. Так, Федеративная Республика Германия, как это следует из ее официального наименования, согласно Основному закону является демократическим и социальным федеративным государством, состоящим из 16 субъектов федерации, именуемых федеральными землями, включающих общины — единицы местного самоуправления. При этом ст. 20 Основного закона также констатирует, что вся государственная власть исходит от народа. Она осуществляется им путем выборов и голосований (опосредованно), а также через специальные органы законодательной, исполнительной и судебной власти[274].

Органом, непосредственно олицетворяющим принцип народного суверенитета Германии, является ее законодательное представительство — Бундестаг. Согласно немецкой правовой доктрине, «в передаче парламенту законодательной власти реализуется принцип народного суверенитета как основы легитимации правопорядка. На эту систему опирается функция закона как гаранта

---

[271] См.: Krasner S. Sovereignty. Organized Hypocrisy. Princeton : Princeton University Press, 1999. P. 248.

[272] См.: Kelsen H. The Legal Status of Germany According to the Declaration of Berlin // American Journal of International Law. 1945. No. 39. P. 518.

[273] См.: Гузикова М. О. Трансформации германского суверенитета после Второй мировой войны // Международные отношения в XIX–XXI веках : сборник трудов молодых исследователей. № 4. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2008. С. 31-37.

[274] Основной закон Федеративной Республики Германия [Электронный ресурс] // URL: https://www.gesetze-im-internet.de/gg (дата обращения: 06.11.2022).

демократии, которая, в свою очередь, вызывает к жизни демократически мотивированный принцип законности управления в правовом государстве»[275].

В свою очередь органом исполнительной власти, в ведение которого передано суверенное полномочие налогового администрирования, является Федеральное правительство в лице Министерства финансов (Bundesministerium der Finanzen). Для целей контрольной и правоприменительной деятельности указанным Министерством была учреждена Федеральная центральная канцелярия по вопросам налогообложения (Bundeszentralamt für Steuern), координирующая сеть региональных финансовых канцелярий (инспекций (Finanzamt)). Таким образом, без учета особенностей федерального строения сравниваемых государств их системы органов государственной власти, реализующих суверенные полномочия в области налогообложения, имеют аналогичное устройство.

Как отмечают Л. Остерло и А. Джобс, распределение суверенных полномочий в области налогообложения приводит к проблеме возможности делегирования представительной властью части правотворческих полномочий органам исполнительной власти для осуществления последними эффективного налогового администрирования. Основной закон ФРГ не содержит положений о возможности или запрете такого делегирования, однако «основное право общей свободы действий защищает, в частности, право не подвергаться со стороны государственной власти какому-либо финансовому произволу — например, при взимании сбора в порядке, не соответствующем конституционным требованиям. Основное право общей свободы действий может быть ограничено любым правовым актом, соответствующим конституционным требованиям, то есть не только законом, но и постановлениями, например, Федерального правительства или актами общин»[276].

---

[275] Государственное право Германии : сокращенный перевод немецкого семитомного издания : в 2 т. / отв. ред. Б. Н. Топорнин. М. : Изд-во ИГиП РАН, 1994. Т. 1. С. 47.

[276] Джобс А. Т., Остерло Л. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ (начало) // Налоговед. 2004. № 5. С. 50.

Для определения объема суверенных полномочий по нормативному регулированию налоговых отношений, которые могут передаваться Бундестагом Федеральному правительству, Федеральным Конституционным судом была разработана теория «существенности»[277]. Данная теория является развитием конституционного принципа «приоритета закона», следующего из ст. 80 Основного закона, который заключается в том, что законодательная власть обязана осуществлять нормативное регулирование в основополагающих областях, в первую очередь в области прав человека, самостоятельно. В случае делегирования нормотворческих полномочий на уровень подзаконных актов содержание таких полномочий должно быть четко определено во избежание снятия с представительной власти конституционной ответственности за возможное ущемление базовых прав человека.

Согласно п. 3 ст. 1 Основного Закона базовые права человека обязательны для законодательной, исполнительной и судебной властей государства как непосредственно действующее право. Из анализа данной нормы Д. Хёмих и Х. Вольф приходят к выводу, что права человека имеют в первую очередь защитную функцию: опираясь на положения об этих правах, индивид может защитить себя от неправомерных действий государства и его органов[278].

М. Штебер считает, что конституционные принципы налогообложения базируются на приоритете прав человека, его правах и гарантиях, перечисленных в ст. 1–19 Основного закона ФРГ. Именно основополагающие права человека играют главную роль в устройстве налоговой системы ФРГ, поскольку «налогообложение является обременением индивида, который обязан отказываться от части своего дохода или имущества в пользу государства. Следовательно, ограничивается его свобода распоряжаться по своему усмотрению своими доходами и своим имуществом. Это ограничение обосновывается исходя из категории всеобщего блага. Государство должно обладать достаточным

[277] См.: Bundesverfassungsgericht. Beschluss vom 08.08.1978 // 2 BvL 8/77, BVerfGE No. 49, S. 89.

[278] Hömig D., Wolff H. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland : Kommentar / H. Jarass. München : C.H. Beck, 2014. S. 972.

объемом средств, чтобы финансировать поддержание государственного порядка. С целью финансирования общественных благ государство взимает налоги»[279].

Представляется, что центральная роль прав человека в устройстве фискальной системы в совокупности с положением ст. 20 Основного Закона о том, что вся государственная власть исходит от народа, свидетельствует, что, как и в Российской Федерации, основой налогового суверенитета Германии выступает народовластие. Прочие основополагающие принципы налогообложения и налоговой системы, выделенные М. Штебером, раскрывающие границы налогового суверенитета ФРГ, перечислены ниже.

1. Принцип законности налогообложения. Согласно п. 3 ст. 20 Основного закона исполнительная власть и правосудие связаны нормами закона. Любой налог может устанавливаться и взиматься только на основании действующего федерального закона, принятого органом законодательной власти в установленном Основным законом порядке.

2. Принцип правовой определенности правовой нормы, устанавливающей обязательства в сфере налогообложения. Сформулирован Федеральным Конституционным судом[280] на основании фундаментального принципа правового государства, нашедшего свое отражение в ст. 20 Основного закона, и заключается в том, что законодательство в области налогообложения должно быть предельно ясным в части своего содержания, цели и предмета регулирования, чтобы налогоплательщик при обращении к нему имел однозначное понимание о величине и сути своих прав и обязанностей.

3. Принцип взимания налогов в соответствии с экономической состоятельностью субъекта. Исходит из фундаментального принципа равенства всех перед законом, закрепленного в п. 1 ст. 3 Основного закона. На практике данный принцип нашел реализацию в прогрессивной шкале налогообложения, действующей в ФРГ: налоговое бремя должно соотноситься с экономической состоятельностью субъекта налогообложения и величиной объекта

[279] Штебер М. Значение основополагающих прав человека для налогового права Германии // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2017. № 4. С. 219.

[280] См.: Bundesverfassungsgericht. Beschluss vom 12.10.1978 // 2 BvR 154/74, BVerfGE No. 49, S. 343.

налогообложения. Ряд немецких правоведов связывают с указанным принципом понятие «вертикальной справедливости налогообложения», сутью которого является суждение о том, что субъект с низким уровнем дохода не может и не должен подвергаться такой же налоговой нагрузке, как субъекты с высоким уровнем дохода[281].

4. Принцип объективного нетто-обложения. Следует из толкования п. 1 ст. 3 Основного закона Федеральным Конституционным судом[282] и заключается в обложении прямыми налогами только дохода за вычетом относимых и необходимых расходов.

5. Принцип обеспечения доверия. Был выведен Федеральным Конституционным судом из толкования принципа запрета обратной силы закона[283]. Рассматриваемый принцип ограничивает возможность государства вводить или изменять налоговые обязательства субъектов путем установления новых норм применительно к правоотношениям, имевшим место в истекшем на момент принятия таких норм финансовом году[284].

Р. Меллингхофф, судья Федерального Конституционного суда, рассуждая о конституционно-правовых аспектах налогового права в ФРГ, формулирует следующие его характеристики, важные для понимания сути концепции немецкого налогового суверенитета.

1. Осуществление государством своих властных полномочий находится в прямой зависимости от его финансирования. Таким образом, государственные доходы наделяют государственные органы властью для осуществления их задач, оказания влияния на экономику и общественные отношения. Государственные финансы могут использоваться как для жесткого воздействия на поведение граждан посредством аппарата государственного насилия, так и для мягкого в виде экономической стимуляции развития отдельных общественных отношений или их затруднения через установление дестимулирующих барьеров. При этом

---

[281] См.: Birk D., Desens M., Tappe H. Steuerrecht / D. Birk. Heidelberg : C.F. Müller, 2021. S. 13.
[282] См.: Bundesverfassungsgericht. Beschluss vom 23.12.1990 // 1 BvL 4/87, BVerfGE No. 81. S. 228.
[283] Bundesverfassungsgericht Beschluss vom 14.05.1986 // 2 BvL 2/83, BVerfGE No. 72, S. 200.
[284] См.: Штебер М. Указ. соч.

свое финансирование государство может получать различными способами: от владения средствами производства или, как это имеет место в ФРГ, в виде налоговых отчислений с прибыли от экономической активности частных лиц.

2. Защита конституционных прав налогоплательщика с точки зрения налогообложения представляет собой замкнутый круг: каждый гражданин и житель ФРГ посредством прямых и косвенных налогов и сборов привлекается к финансированию государства, в чем выражается так называемое государственное право вмешательства. Главной целью немецкого государства, как это обозначено в Основном законе, являются защита и обеспечение прав человека, что обусловливает финансирование его деятельности через налогообложение. Однако от чрезмерного и несправедливого налогообложения гражданам требуется именно конституционная защита, с целью реализации которой налоги и взимаются.

3. Налогообложение в ФРГ в первую очередь руководствуется фискальной функцией, в то время как регулирующая функция является побочным результатом установления налогов и сборов, а ее применение всегда требует тщательного обоснования. Объясняется это тем, что регулирующая функция, проявляющаяся в установлении льгот или ужесточении налогового бремени для отдельных категорий налогоплательщиков или общественных отношений, является отступлением от конституционных принципов равенства и последовательности налогообложения.

4. Частные и публичные интересы при установлении налогообложения должны быть согласованы. Данная особенность продиктована тем фактом, что в основе конституционного устройства ФРГ находятся права человека, следовательно, финансирование публичных интересов должно быть направлено на благо частных лиц, не нарушая их экономических интересов. Это находит отражение в таких проявлениях налогового законодательства ФРГ, как установление предельного налогового бремени или освобождение от налогообложения прожиточного минимума[285].

---

[285] См.: Меллингхофф Р. Конституционно-правовые аспекты налогового права в Германии // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3 (56). С. 107–112.

Глава 10 Основного закона Германии закрепляет принцип налогового государства (Prinzip der Steuerstaatlichkeit). В. Н. Гиряева раскрывает его содержание через ограничение неналоговых источников в финансировании деятельности немецкого государства. Так, «принцип налогового государства имеет следующее действие: он ограничивает развитие неналоговых платежей, в первую очередь — специальных платежей; в соответствии с ограничивающей и защитной функцией Основного закона, он уберегает плательщиков от введения огромного количества новых неналоговых фискальных платежей. Налоговое государство основывается на «разделении ролей» между государством, с одной стороны, и физическими и юридическими лицами — с другой. Налоговое государство воздерживается от самостоятельной экономической деятельности и получает часть результатов экономической деятельности своих граждан»[286].

С формальной точки зрения законодательство о налогах и сборах в Германии имеет разветвленную и сложную структуру, так как оно не является кодифицированным: большинство действующих налогов регулируются отдельными федеральными законами, в то время как общие правила и процедуры, виды налогов и правила распределения поступлений по ним содержатся в Положении о налогах и сборах (Abgabenordnung)[287].

Важно отметить, что «Положение о налогах и сборах» — это не буквальный перевод немецкого слова «Abgabenordnung». Дословный перевод звучит как «Положение об отчислениях». Под отчислениями в доктрине немецкого права понимаются любые платежи публично-правового характера, а именно властно установленные обязанности уплаты денежных средств для финансового обеспечения функций публичных институтов[288]. Таким образом, в отличие от НК РФ, из названия которого ясно следует, что указанным нормативным правовым актом регулируются отношения, связанные с установлением и

---

[286] Гиряева В. Н. Принципы налогового права Германии (обзор) // Социальные и гуманитарные науки. Отечественная и зарубежная литература. Серия 4 «Государство и право»: Реферативный журнал. 2002. № 1. С. 129.

[287] Abgabenordnung von 01.01.1977 (geändert am 28.12.2023) [Электронный ресурс] // Официальный портал Министерства юстиции ФРГ. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (дата обращения: 24.02.2024).

[288] Kirchhof P. Die Steuerung des Verwaltungshandelns durch Haushaltsrecht und Haushaltskontrolle // Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht. 1983. S. 505–515.

взиманием налоговых платежей, немецкое Abgabenordnung содержит регулирование как фискальных, так и парафискальных платежей.

Основной закон ФРГ, как и Конституция РФ, не содержит определения понятия «налог». Конституционный суд ФРГ определил, что в целях толкования Основного закона необходимо руководствоваться дефиницией, установленной Положением о налогах и сборах в ст. 3: «Налогом является денежный платеж, не представляющий собой плату за конкретное встречное предоставление, налагаемый публично-правовым образованием с целью получения дохода со всех, кто подпадает под состав обязательства, с которым закон связывает обязанность платежа; извлечение доходов может быть не первостепенной (побочной) целью»[289].

Прямое сравнение определений налога в российском и немецком законодательстве позволяет выделить общее и уникальное. Так, правовая доктрина обоих государств исходит из понимания того, что налог представляет собой денежный платеж, взимаемый безвозмездно. При этом уникальной особенностью немецкой дефиниции является указание на «получение дохода» публично-правовым образованием и допустимость регулирующей функции налога, в то время как целью взимания налога по определению в НК РФ выступает финансирование деятельности государства или муниципальных образований.

Представляется, что «получение дохода» означает не что иное, как формирование доходной части бюджета соответствующего публично-правового образования. Другой особенностью определения налога с точки зрения налогового суверенитета ФРГ является указание на то, что налог взимается с любого лица при наличии у него объекта налогообложения или обстоятельства, с которым немецкое законодательство связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Р. Сикорски и У. Вюстенхёфер на основе анализа норм Положения о налогах и сборах выделяют ряд признаков и отраслевых принципов налогового

[289] См.: Bundesverfassungsgericht. Beschluss vom 06.12.1983 // 2 BvR 1275/7, BVerfGE No. 65, S. 344.

права Германии, среди которых в контексте исследования налогового суверенитета особый интерес представляют следующие:

- обязательность. Уплата налога не зависит от воли налогоплательщика, а основой его установления является суверенное полномочие государства, федеральной земли или муниципалитета, обеспеченное аппаратом государственного принуждения;
- публичный характер налога. Суверенными полномочиями по установлению и взиманию налогов обладают публично-правовые образования: федерация, федеральные земли, общины. Финансовые органы соответствующего уровня осуществляют лишь администрирование процесса налогообложения, поскольку обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов возникает у налогоплательщика перед бюджетом и обществом, а не перед конкретным финансовым органом;
- безвозмездность налога. Уплата налога не ведет к возникновению у носителя налогового суверенитета конкретного обязательства перед отдельным налогоплательщиком, эквивалентного его платежу. При этом целью взимания любого налогового платежа является финансирование деятельности государства, направленной на достижение общественного блага;
- всеобщность и равенство налогообложения. Налоги должны платить все без исключения лица, поскольку полное исключение отдельных частных лиц из налогообложения означало бы ограничение налогового суверенитета федерации в отношении них[290].

Анализ основополагающих конституционных и отраслевых принципов и признаков законодательства и правовой доктрины ФРГ позволяет прийти к выводу, что налоговый суверенитет этого государства, выступая направлением реализации государственного суверенитета, имеет в своей основе народовластие,

[290] Sikorski R., Wuestenhoefer U. Abgabenordnung Ausbildung im Steuerrecht. Bd. 1. Muenchen : Beck, 1999. S. 9–11.

так как источником государственной власти в Основном законе провозглашен немецкий народ.

Важной особенностью правового регулирования налогового суверенитета ФРГ является 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 (без указания на цель в виде фиксирования его деятельности, как это имеет место в НК РФ) и воздействие на экономические отношения (регулирующая функция налогообложения).

Следует также отметить, что немецкая правовая база, как и российское законодательство, не содержит в себе легальных дефиниций понятий «суверенитет» и «налоговый суверенитет». Названный факт свидетельствует о наличии в правовой системе ФРГ проблемы правовой неопределенности в области общественных отношений, складывающихся в процессе реализации государством суверенных полномочий в налоговой сфере. Подтверждением данного вывода служит исключительная роль Федерального Конституционного суда в формировании исследуемого понятия.

3.2. Реализация налогового суверенитета в Федеративной Республике Германия: проблемы налогового федерализма и автономии

Германия, как это указано в ее полном официальном наименовании, организована в форме федерации. Следовательно, как и в России, одной из ключевых проблем реализации суверенитета для ФРГ является осуществление налогового и фискального федерализма.

Вопрос федерализма исторически стоит для Германии более остро, чем для многих других государств, в том числе и России. Это обусловливается тем фактом, что появление на территории современной ФРГ единого государства как единицы, обладающей полноценным государственным суверенитетом, произошло гораздо позднее, чем формирование большинства ее европейских соседей. До образования в 1871 г. Германской империи на ее территории действовал Союз германских государств, состоящий из одной империи (Австрия), пяти королевств (Пруссии, Саксонии, Баварии, Ганновера, Вюртемберга), десятков герцогств, княжеств и вольных городов[291]. Союз германских государств и пришедший ему на смену Северогерманский союз не обладали всеми признаками суверенного государства; их члены не только имели собственные суверенные полномочия в фискальной сфере, но и стремились распространить их на своих соседей в череде многочисленных военных конфликтов[292].

Как отмечает В. Г. Баев, согласно Конституции 1871 г., определявшей статус и основы устройства Германской империи, вновь образованное государство, объединенное под эгидой Пруссии, имело некоторые характерные черты федерации[293]. Тем не менее, учитывая монархический характер государства, суверен в лице императора рассматривал самостоятельность регионов, в том числе фискальную, в качестве фактора, стимулировавшего сепаратизм[294].

Таким образом, фактически с момента основания единого германского государства центральная власть начала планомерно укреплять собственный налоговый суверенитет за счет подавления фискальной самостоятельности регионов. Апогеем данной борьбы стала налоговая реформа в пришедшей на

---

[291] Бухаева А. А., Жамбаев Е. С., Сагадиев А. Н. Объединение Германии и германский конституционализм. Разработка и принятие Конституции Германии 1871 г. // Вестник Челябинского государственного университета. Серия «Право». 2020. № 1. С. 22.

[292] См.: Даценко П. А. Вюрцбургская конференция 1859 г.: неудавшаяся реформа Германского союза // Гуманитарные исследования в Восточной Сибири и на Дальнем Востоке. 2016. № 3 (37). С. 37.

[293] Баев В. Г. Генезис и развитие германского конституционализма в начале XIX — первой трети XX в. : дис. … докт. юрид. наук. Тамбов, 2008. С. 306.

[294] См.: Сосенков Ф. С. Идеи государственного единства и профилактики сепаратизма в немецкой политико-правовой мысли (воззрения Фридриха Великого, И. Г. Фихте и Отто фон Бисмарка) // Lex Russica. 2015. № 11. С. 121.

смену империи Веймарской республике в 1919 г. Е. Б. Шувалова считает, что главной целью упомянутой реформы была ликвидация суверенитета земель: «В результате ее проведения государство получило все права на определение, взыскания и управления налогами. Помимо введения новых налогов (например, на предметы роскоши), были увеличены размеры некоторых старых налогов (налога с оборота), вводились дополнительные налоги (с владельцев крупного имущества)»[295].

Современная модель налогового федерализма Германии начала разрабатываться по итогам Второй мировой войны и была документально оформлена в 1949 г. с принятием Основного закона. Как отмечает К. Хессе, государства-победители, распространившие свой суверенитет на поверженную Германию, коренным образом изменили ее территориально-административное устройство: взамен некогда самостоятельных германских государств ФРГ и ГДР были сформированы из административных единиц, границы которых в редких случаях устанавливались с учетом исторического контекста[296].

А. Ю. Саломатин и Е. В. Наквакина отмечают, что за период с 1949 по 1984 г. в Основной закон было внесено 35 поправок, 24 из которых касались федеративного устройства. Будучи поставленными в беспрецедентную финансовую зависимость от федерального центра, региональные власти боролись за сохранение некоторых фискальных полномочий в Федеральном Конституционном суде[297].

Как считает А. Бланкенагель, «германский финансовый федерализм — это, что само собой разумеется, часть германского федеративного устройства и несет поэтому на себе специфический отпечаток»[298]. На сегодняшний день с учетом конституционных поправок и правовых позиций Федерального

---

[295] Шувалова Е. Б., Климовицкий В. В., Пузин А. М. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-практ. пособие. М. : Изд. Центр ЕАОИ, 2010. С. 108.

[296] См.: Хессе К. Основы конституционного права ФРГ. М. : Юрид. лит., 1981. С. 116.

[297] См.: Саломатин А. Ю., Наквакина Е. В. Динамика партийно-политического развития федеративных государств Европы (середина XIX — начало XX в.) // Проблемы федеративных отношений в странах Европы : сборник научных статей Всероссийской научной конференции, посвященной 25-летию Ассоциации европейских исследований «Проблемы федеративных отношений в странах Европы». Пенза : ПГУ, 2017. С. 42.

[298] Бланкенагель А. Распределение бремени расходов в германском федеративном государстве // Сравнительное конституционное обозрение. 2015. № 2 (105). С.23.

Конституционного суда регламентация налогового федерализма ФРГ находит отражение в следующих положениях Основного закона.

В гл. VII Основного закона устанавливаются основы разделения властной компетенции между публично-правовыми образованиями всех уровней налоговой системы ФРГ. Так, согласно ст. 70 Основного закона федеральные земли имеют право законодательства в той мере, в какой Основным законом законодательные полномочия не предоставлены федерации. При этом важно отметить, что, в отличие от реализованной в Российской Федерации модели совместного ведения, в Германии, помимо исключительного ведения федерации, в п. 2 ст. 70 Основного закона закреплена конкурирующая компетенция. Раскрывает суть данного понятия ст. 72 Основного закона: под конкурирующей компетенцией понимается обладание землями законодательными полномочиями лишь тогда и постольку, когда и поскольку федерация не пользуется своими законодательными правами.

Глава X, нередко также именуемая «финансовой конституцией», устанавливает распределение конкретных финансовых полномочий между федерацией и землями. Как следует из ст. 105, федерация обладает исключительной законодательной компетенцией по таможенным делам и финансовым монополиям. Однако федерация обладает конкурирующей компетенцией в делах, касающихся других налогов, если поступления от них принадлежат ей целиком или частично, что устанавливается в п. 2 ст. 105 Основного закона. Земли в свою очередь имеют право законодательствовать в области местных налогов на потребление и в отношении расходов, пока и поскольку они не тождественны налогам, установленным федеральным законодательством (п. 2-а ст. 105). При этом федеральные законы о налогах, поступления от которых полностью или частично идут в пользу земель или общин (объединений общин), нуждаются в одобрении Бундесрата (п. 3 ст. 105).

Отдельно в п. 2 ст. 28 Основного закона устанавливается, что общинам (местному самоуправлению) должно быть предоставлено право регулировать в рамках закона под свою ответственность все дела местного сообщества. Союзы общин также пользуются правом самоуправления в рамках своих полномочий и в

соответствии с законом. Гарантия самоуправления включает также основы собственной финансовой ответственности; к этим основам относятся налоговые поступления, обеспечивающие экономическую достаточность общин, и установление ставок налогов.

Важно также отметить, что ФРГ является полноправным членом Европейского союза, в рамках которого на наднациональном уровне осуществляется нормативное регулирование налогообложения. В ст. 23 Основного закона устанавливается, что участие в развитии Европейского союза осуществляется Германией посредством передачи на наднациональный уровень суверенных исключительных полномочий федерации. Однако, как следует из п. 6 указанной статьи, если по основному вопросу затрагиваются исключительные законодательные полномочия земель, то осуществление прав, принадлежащих ФРГ как члену Европейского союза, должно передаваться одному из представителей земель, назначаемому Бундесратом.

Немаловажным является и тот факт, что согласно ст. 30 Основного закона осуществление государственных полномочий и выполнение государственных задач (исполнительная власть) принадлежит землям, поскольку Основной закон не устанавливает или не допускает иного регулирования. На логичный вопрос о том, не подвергается ли угрозе правовое единство, установленное на конституционном уровне, тем фактом, что осуществление федеральных законов делегировано землям, немецкие правоведы отвечают отрицательно.

Впрочем, как отмечается в немецкой правовой доктрине, «правительство земли может использовать особенности своего политического статуса в процессе реализации федерального права. Например, оно имеет возможность по-своему решать формальный компромисс закона о налогообложении доходов, касающийся не облагаемого налогом минимума при профессиональном обучении или повышении квалификации. Однако такие решения — исключения. Федерация использует право вмешательства, которое предоставляют ей статьи 84 и 85 Основного закона, чтобы обеспечить единообразное применение федерального

законодательства. Администрация союза и земель, в свою очередь, заботится об установлении единообразных правил и стандартов в сфере управления»[299].

Таким образом, анализ конституционных положений ФРГ по вопросу федеративного устройства и разграничения законодательных полномочий позволяет сделать вывод о том, что фактически в Германии в области налогообложения есть четыре уровня (разновидности) компетенций:

1) исключительная компетенция федерации (финансовые монополии, таможенное законодательство и др.);
2) исключительная компетенция земель (осуществление государственных полномочий);
3) конкурирующая компетенция федерации и земель (в ведении земель находятся прямо определенные в Основном законе вопросы, по которым нет федерального регулирования);
4) совместная компетенция (взаимодействие по вопросам исключительной компетенции земель на наднациональном уровне и др.).

Однако, несмотря на формальное разнообразие форм правового взаимодействия земель и федерации по вопросам реализации финансового суверенитета, немецкие правоведы указывают на явный перевес у центральной власти в части объема суверенных полномочий в налоговой сфере. В этой связи А. Бланкенагель отмечает, что тенденции к централизации федеративных государств являются нормальной практикой в процессе их развития. Из данного суждения он также делает вывод о том, что «необходима регулярная проверка разграничения компетенции между Федерацией и ее субъектами на предмет того, соответствует ли реальная действующая сегодня конституция намерениям ее создателей»[300].

Профессор Университета им. Гумбольдта К. Вальдхофф подчеркивает значение финансовой конституции для понимания соотношения налогового

---

[299] Государственное право Германии. Т. 2. С. 17.

[300] Бланкенагель А. Распределение компетенции и государственность немецких земель: три небольших урока для федеративных государств // Конституционное право: Восточноевропейское обозрение. 2013. № 3 (44). С. 52–57.

суверенитета с налоговым федерализмом в Германии. Согласно его позиции, именно через призму федерализма раскрывается содержание налогового суверенитета, поскольку модель его реализации в ФРГ состоит из компетенций по законодательному установлению налогов и сборов и компетенций по получению налоговых поступлений. Так, «общим понятием для всех конституционно-правовых финансовых компетенций, которые Основной закон распределяет между различными территориальными образованиями, является термин “финансовый суверенитет”. Властное полномочие на взимание налогов следует понимать, таким образом, как особый раздел всеохватывающего финансового суверенитета, который касается распределения компетенций с точки зрения самых важных, как фактически, так и юридически, видов налоговых сборов. Данное правомочие разделяется в свою очередь на компетенции по налоговому законотворчеству, по получению налоговых поступлений, по налоговому администрированию и, наконец, по осуществлению правосудия по вопросам налогообложения»[301].

Компетенция по налоговому законотворчеству (Steuergesetzgebungskompetenz), как это следует из ст. 105 Основного закона, принадлежит в большей степени федерации как «центральному государству» (Zentralstaat)[302]. В свою очередь компетенция по получению налоговых поступлений (Ertragshoheit), закрепленная в ст. 106 и 107 Основного закона, принадлежит немецкому государству как единству федерации, земель и общин, поскольку «государство обладает властным полномочием на получение налоговых поступлений от конкретного объекта налогообложения в тех случаях, когда все доходы от соответствующего налога поступают в его государственную казну вне зависимости от того, был ли введен данный налог им самим или другим субъектом государственной власти»[303]. Представляется, что именно абстрактное

---

[301] Вальдхофф К. Финансовое выравнивание в Федеративной Республике Германии и его реформа // Сравнительное конституционное обозрение. 2015. № 2 (105). С. 13.

[302] См.: Margedant U. Projekt Föderalismusreform. Grundzüge der Finanzordnung der Bundesrepublik Deutschland / Konrad-Adenauer-Stiftung. St. Augustin, 2001. S. 3–4.

[303] Hensel A. Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung. Berlin : O. Liebmann, 1922. S. 20.

государство как совокупность всех публично-правовых образований и является сувереном — обладателем финансового суверенитета (Finanzhoheit), делегирующим на региональный и наднациональный уровни властные полномочия по взиманию налогов (Besteuerungshoheit).

Результатом такого делегирования, по мнению представителей немецкой юридической науки, является налоговая автономия (Steuerautonomie). Анализ научной литературы позволяет раскрыть суть данного понятия. Так, в узком смысле соответствующий термин используется для указания на обладание территориально-административной единицей властными полномочиями по взиманию налогов. В широком смысле под налоговой автономией понимается обладание публично-правовым образованием самостоятельностью в установлении и взимании налогов и распоряжении поступлениями от них[304].

Таким образом, назревает вопрос о соотношении понятий налоговой автономии и налогового суверенитета. Представляется, что квалифицирующим отличием автономии является наличие в ее содержании самостоятельности в регулировании налоговых отношений, но не независимости от федерального центра. Вместе с тем стоит учитывать, что в настоящее время некорректно рассматривать федерализм, реализованный в РФ и ФРГ, как союз полноценных государств (как это предполагает классическое определение федерации[305]), несмотря на то что соответствующая формулировка может находить отражение в их конституциях. Как отмечает А. В. Прохоров, термин «федерация» во властно-государственном смысле означает «не объединение, а децентрализацию государственной власти, точнее, децентрализованную форму государственной власти. Данная форма государства не является результатом союза, объединения, как государств, так и государствоподобных образований. Принципом федерализма (федеративного устройства) является децентрализация государственной власти, которая достигается не в результате интеграции, а в

[304] См.: Buettner T., Krause M. Föderalismus im Wunderland: Zur Steuerautonomie bei der Grunderwerbsteuer : Ifo Working Paper No. 235. 2017. S. 5.

[305] См.: Баглай М. В. Конституционное право Российской Федерации. 13-е изд., изм. и доп. М. : Норма, Инфра-М, 2018. С. 319.

результате разграничения компетенции между центром и регионами, точнее — между федеральными и региональными органами власти»[306].

В то же время, как указывает О. Е. Кутафин, автономия и как идея, и как государственная форма способствует одновременно децентрализации федеративного государства и сохранению его единства[307]. Следовательно, автономия исключает обладание публично-правовым образованием суверенитетом. Таким образом, представляется, что понятие «налоговая автономия» было сформулировано немецкими учеными с целью концептуализации правового статуса территориально-правовых образований в федеративном государстве, при котором, с одной стороны, они наделены широкими полномочиями по установлению, сбору налогов и распоряжению поступлениями от них, но с другой — исключается элемент сепаратизма, присущий любому стремлению территорий обрести собственный государственный суверенитет.

Следует особо отметить модель осуществления в ФРГ системы разделения властей: они не просто абстрактно разделены на законодательную, исполнительную и судебную власть, но и фактически разведены по уровням федеративного устройства. Так, за рядом конституционных исключений, законодательная власть находится в руках федерации, тогда как исполнительная (налоговое администрирование) передана на региональный уровень. Данный подход отличается от российского, который, по мнению О. Е. Кутафина, соединен с принципом разграничения предметов ведения и полномочий между федерацией и ее субъектами[308].

Представляется, что германская модель разделения властей является следствием реализации «кооперативной федерации», суть которой, по мнению Н. Г. Геймбух, заключается сотрудничестве федерации и земель между собой с целью правовой поддержки и служебной помощи по двум плоскостям:

---

[306] Прохоров А. В. О понимании сущности федеративного государства // Государственная служба. 2014. № 4 (90). С. 29.

[307] См.: Кутафин О. Е. Российская автономия. М. : Проспект, 2006.

[308] См.: Кутафин О. Е. Российский конституционализм. М. : Норма, 2008. С. 82–83.

горизонтальной, осуществляемой между различными землями, и вертикальной — между землями и федеральным центром[309].

Отличительные черты такого сотрудничества на основе анализа трудов немецких ученых формулирует О. С. Морозова: «Модель кооперативного федерализма предполагает взаимодействие между различными уровнями власти в государстве по широкому кругу вопросов. Причем в данном случае речь идет не просто о согласованной и координированной деятельности, а о совместном выполнении ряда полномочий органами власти разного уровня, что зачастую приводит к размыванию ответственности за осуществление данных полномочий. Бюджетная система в кооперативных моделях федерализма базируется на “общих” налогах, поступления от которых распределяются между всеми ее уровнями. При этом осуществляется их частичное перераспределение (т.е. имеет место дифференциация нормативов отчислений) с целью сокращения различий между “богатыми” и “бедными” землями»[310].

Как отмечает К. К. Баранова, германский кооперативный федерализм в финансовой сфере характеризуется не четким разделением компетенций и полномочий между уровнями бюджетной и налоговой системы, как это реализовано в РФ, а их тесным переплетением для решения в рамках налогового союза (Steuerverbund) совместных задач (Gemeinschaftsaufgaben)[311].

В свою очередь немецкие правоведы, осознающие угрозу немецкому суверенитету со стороны усиливающейся европейской интеграции, подвергают концепцию «кооперативного федерализма» обоснованной критике. Так, Х. Зиберт охарактеризовал немецкую систему распределения суверенных полномочий в налоговой сфере как «консенсус-федерализм», который «выравнивает финансовые возможности земель. Земли, финансы которых укрепляются, должны были бы согласиться на нововведения, направленные на движение к

---

[309] Геймбух Н. Г. Эволюция финансовых взаимоотношений Федерации и земель в современной Германии // Вестник Томского государственного университета. Право. 2011. № 2. С. 41.

[310] Морозова О. С. Правовое регулирование межбюджетных отношений в Российской Федерации и Германии // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. № 6 (22). С. 200.

[311] Баранова К. К. Реформа федерализма в Германии — опыт для России // Управленческое консультирование. 2008. № 2. С. 16.

конкурентному федерализму. Но они на это не пойдут. Европейскому союзу грозит похожая опасность. Поэтому при реалистичной оценке нужно исходить из того, что Европа, которая могла бы стать очень динамичным и даже самым динамичным регионом мира, может стать регионом стагнации»[312].

В результате конституционной реформы 2006 г. ст. 72 Основного закона была дополнена положениями о праве земель на «законодательное отклонение». Суть данного понятия заключается в возможности земель устанавливать на своей территории законодательство, противоречащее федеральному, по определенным в Основном законе вопросам. Одним из таких вопросов является земельный налог (пп. 7 п. 3 ст. 72 Основного закона).

Представляется, что именно в рамках «кооперативной федерации» и взаимной поддержки была реализована наиболее примечательная особенность немецкого федерализма — финансовое выравнивание. Являясь категорией бюджетного права, финансовое выравнивание тем не менее играет существенную роль для исследования соотношения налогового федерализма и суверенитета ФРГ.

Нормы права, регулирующие отношения бюджетного выравнивания между землями и федерацией, нашли закрепление в Федеральном законе о финансовом выравнивании от 20.01.2001 (Finanzausgleichsgesetz)[313] и Федеральном законе о распределении налоговых поступлений от 06.08.1998 (Zerlegungsgesetz)[314]. Бюджетный процесс, в свою очередь, регулируется профильным Федеральным положением о бюджете (бюджетным кодексом)[315].

Как отмечают Е. Ю Грачева и О. С. Морозова, при наличии подробного правового регулирования немецкая правовая доктрина до сих пор не пришла к

---

[312] Зиберт Х. Эффект кобры: как можно избежать заблуждений в экономической политике / пер. с нем. В. Брун-Цеховой ; ред. Е. Мохова. М., 2005. С. 76.

[313] Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern von 20.01.2001 (mit Änderungen auf 31.12.2019) [Электронный ресурс] // Официальный портал Министерства юстиции ФРГ. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/finausglg_2005/BJNR395600001.html (дата обращения: 19.03.2024).

[314] Zerlegungsgesetz von 06.08.1998 (mit Änderungen auf 11.12.2018) [Электронный ресурс] // Официальный портал Министерства юстиции ФРГ. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/zerlg_1998/BJNR199810998.html (дата обращения: 19.03.2024).

[315] Bundeshaushaltsordnung von 19.08.2969 (mit Änderungen auf 22.12.2023) [Электронный ресурс] // Официальный портал Министерства юстиции ФРГ. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/bho/ (дата обращения: 19.03.2024).

единому пониманию сущности финансового выравнивания — вопрос остается дискуссионным[316]. Так, в широком смысле содержанием рассматриваемого понятия является распределение правомочий по несению расходов и получению доходов между публично-правовыми образованиями различных уровней в государстве[317]. Отдельные ученые практически отождествляют содержание указанного понятия с межбюджетными отношениями, определяя его как совокупность финансовых отношений между государством и входящими в него территориальными единицами[318]. При этом профильный Закон о финансовом выравнивании содержит слишком узкую трактовку данного понятия, которая сводится к корректирующему перераспределению (перераспределению налоговых доходов для покрытия дефицита отдельных бюджетов). Представляется, что наиболее полно раскрыть суть понятия финансового выравнивания возможно через описание его стадий:

1) распределение налоговых поступлений от федеральных налогов между федеральным и региональными бюджетами[319];
2) горизонтальное распределение поступлений от НДС между бюджетами земель;
3) горизонтальное корректирующее выравнивание между бюджетами земель;
4) вертикальное корректирующее выравнивание за счет трансфертов из федерального бюджета[320].

Таким образом, наличие в законодательстве ФРГ сложной и многостадийной системы упорядочивания межбюджетных отношений, включающей горизонтальное и вертикальное выравнивание, свидетельствует о существенном ограничении возможности земель распоряжаться налоговыми поступлениями, формирующими значительную часть их бюджета.

---

[316] Грачева Е. Ю., Морозова О. С. Финансово-правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ // Ленинградский юридический журнал. 2013. № 3 (33). С. 60.

[317] Heller R. F. Haushalltsgrundsaetze fuer Bund Laender und Gemeiden. Heidelberg : Decker, 2010, S.4.

[318] Popiz J. Finanzausgleich in Handbuch der Finanswissenschaft : in 2 Bd. Tuebingen, 1927. S. 338.

[319] Bultman P. F. Oefentliches Recht. 2. Aufgabe. Berlin : Springer, 2008. S. 162–163.

[320] Pitlik H., Schneider F., Strotmann H. Legislative Malapportionment and the Politicization of Germany's Intergovernmental Transfer System // Public Finance Review. 2006. No. 34. P. 637–662.

Следовательно, земли обладают полномочиями в налоговой сфере лишь в той мере, в какой они были переданы им федерацией, либо до тех пор, пока их осуществление не противоречит интересам и воле самой федерации (кроме отдельных, прямо установленных в Основном законе исключений). Данное суждение согласуется с мнением немецких ученых. Так, В. Ренцш, исследуя вопросы эволюции налоговой автономии земель, приходит к выводу, что с учетом положений Основного закона и реформ XXI в. налоговый федерализм Германии утратил свое действие и в настоящее время ее финансовая система является, скорее, унитарной[321].

Механизмы финансового выравнивания применяются и по отношению к налоговым доходам общин (муниципалитетов). Следует отметить, что, в отличие от РФ, в ФРГ правовое регулирование местного самоуправления осуществляется не на федеральном, а на региональном уровне[322]. Несмотря на конституционное право на регулирование отношений по вопросам, относящимся к местному самоуправлению, которое закреплено в п. 2 ст. 28 Основного закона, полномочия по установлению собственных «налоговых источников» и, как следствие, собственных налогов общинам не предоставлены[323]. Как отмечает К. А. Пономарева, правовое положение общин в ФРГ заключается в том, что «они являются частью земель, в связи с чем доходы и расходы муниципальных образований признаются доходами и расходами субъектов федерации. Между тем подобный подход направлен не столько на ограничение самостоятельности муниципальных образований в рамках бюджетного процесса, сколько на повышение ответственности земель по вопросам бюджетного обеспечения местного самоуправления»[324].

---

[321] См.: Renzsch W. Steuerautonomie der Länder, 27.08.2018 [Электронный ресурс] // Historisches Lexikon Bayerns. URL: https://www.historisches-lexikon-bayerns.de/Lexikon/Steuerautonomie_der_Länder (дата обращения: 13.01.2024).

[322] Уксусов В. В. Финансово-правовое положение муниципальных образований в России и Германии: аспекты сравнительно-правового анализа // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2017. № 8 (36). С. 187.

[323] Birk D. Steuerrecht. Heidelberg : C.F. Müller, 2012. S. 42.

[324] Пономарева К. А. Основания бюджетно-правовой ответственности в Российской Федерации и Федеративной Республике Германии // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11. С. 1382.

Опыт реализации налогового федерализма в ФРГ приводит нас к выводу о том, что возможность самостоятельного и независимого распоряжения налоговыми поступлениями является одной из корневых компетенций, составляющих содержание налогового суверенитета. Полномочия по установлению налогов и регулированию соответствующих общественных отношений без права на извлекаемый в результате налоговый доход образуют в своей совокупности лишь компетенцию по налоговому администрированию, носящую инструментальный характер для целей реализации суверенитета.

При этом делегирование субъектам федерации суверенных полномочий по установлению и взиманию налогов вместе с предоставлением им самостоятельности в распоряжении собранными налоговыми платежами не может приводить к появлению у таких субъектов налогового суверенитета. В данных условиях корректно говорить о возникновении налоговой автономии, поскольку сам факт делегирования определенных полномочий свидетельствует о наличии соответствующей воли суверена, установившего границы самостоятельности субъектов в определенных вопросах.

Таким образом, подтверждается суждение о том, что для современных 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 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 и волей суверена, что не позволяет сделать вывод о том, что отдельная административно-правовая единица в ФРГ или РФ может обладать налоговым суверенитетом.

3.3. Налоговый суверенитет Федеративной Республики Германия в условиях международной интеграции

В начале XX в. академик Н. И. Палиенко высказался о том, что «суверенитет является не только исторической категорией, но и... тем необходимым критерием, который даст возможность отличить государство от других публично-правовых союзов»[325]. Данный тезис в определенной степени опередил свое время, затронув проблемы сохранения государственного суверенитета при передаче суверенных полномочий на наднациональный уровень и вопрос об обладании наднациональными объединениями собственным суверенитетом в результате такой передачи.

Современные правоведы отмечают усиление интеграционных тенденций в международном праве, проявляющихся в развитии наднационального уровня правового регулирования[326], передаче на него государствами своих суверенных полномочий и формирование ими интеграционных правопорядков[327]. Как отмечает Д. В. Галушко, под влиянием указанных тенденций в настоящее время происходит изменение такой фундаментальной категории международного публичного права, как его субъектный состав: «…возникают новые международные институциональные формы — международные интеграционные организации, такие, прежде всего, как Европейский союз, которые все более утверждают себя как особый участник международных экономических отношений…»[328].

О. Ю. Болдырев и Л. Т. Чихладзе в свою очередь заявляют о том, что следствием современных глобализационных и интеграционных процессов стала

---

[325] Палиенко Н. И. Суверенитет. Историческое развитие идеи суверенитета и ее правовое значение // Хрестоматия по конституционному праву : учеб. пособие / сост. Н. А. Богданова, Д. Г. Шустров. СПб. : АЛЕФ-Пресс, 2014. Т. 2 : Конституционные основы устройства государства и общества. Конституционные основы правового положения личности. С. 354.

[326] Шпакович О. Н. Наднациональность в праве международных организаций // Вестник международных организаций. 2012. № 2. С. 133–143.

[327] Моисеев А. А. Соотношение суверенитета и надгосударственности в современном международном праве: в контексте глобализации : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2007 С. 17.

[328] Галушко Д. В. Международные интеграционные организации и суверенитет государств-членов // Legal Concept = Правовая парадигма. 2021. Т. 20. № 1. С. 137

десуверенизация государств, причем наиболее уязвимым оказывается экономический суверенитет[329]. В этой связи особенной ценностью для отечественной юриспруденции обладает опыт Федеративной Республики Германия по реализации своего налогового суверенитета в условиях интенсивной правовой и экономической интеграции. Анализ указанного опыта позволит оценить перспективы российского участия в евразийской интеграции и выработать позицию по таким проблемным вопросам международного права, как вероятность утраты национального суверенитета вследствие международно-правового делегирования суверенных налоговых полномочий и возможность обладания интеграционным сообществом собственным налоговым суверенитетом.

Классическая немецкая доктрина международного права исходит из того, что Европейский союз, представляя собой международно-правовое сообщество[330], не обладает отличительными признаками государства[331]. Как утверждает Д. Бирк, «публичное право Европейского союза не ограничивает финансовый суверенитет его государств-членов, поскольку наднациональное регулирование налогообложения осуществляется лишь в части косвенного налогообложения»[332]. С данным выводом соглашается М. Неттесхайм, указывая, что стремление к образованию пространства без границ для свободного перемещения товаров, людей, услуг и капитала, как это декларируется в ст. 3 Маастрихтского договора, не имеет целью полную унификацию европейского налогового права[333]. С таким подходом соглашаются и отечественные правоведы, указывая, что «вступая в состав интеграционных организаций и наделяя их наднациональными чертами, государства-члены делегируют им не суверенитет, а отдельные полномочия

---

[329] См.: Болдырев О. Ю., Чихладзе Л. Т. Экономический суверенитет государства: ценность, вызовы, правовые механизмы защиты // Антиномии. 2022. № 4. С. 112–113.

[330] Klein E. Der Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Verwaltungsrecht der Mitgliedstaaten // Der Staat. 1994. No. 33. S. 39 ; Mestmäcker E. Von der Wirtschaftsgemeinschaft zur Wirtschafts- und Währungsunion // Der Staatenverbund der Europäischen Union / P. Hommelhoff und P. Kirchhoff (Hrsg.). Heidelberg : C.F. Müller, 1994. S. 120.

[331] Klein E., Hilf M. Europäische Union und die Eigenständigkeit ihrer Mitgliedstaaten // Der Staatenverbund der Europäischen Union / P. Hommelhoff und P. Kirchhoff (Hrsg.). S. 75.

[332] Birk D. Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union // Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt / M. Lehner (Hrsg.). Köln : O. Schmidt, 1996. S. 63.

[333] Nettesheim M., Oppermann T., Classen C. Europarecht. 5. Aufl. 2011. S. 594.

государственной власти (суверенные права). В этой связи можно говорить о добровольном ограничении суверенных прав в интересах развития международной интеграции, но не об уступке самого суверенитета или о его разделении с интеграционной организацией»[334]. Соответственно, на вопрос о возможности обладания интеграционными и иными наднациональными международными организациями собственным суверенитетом следует ответить отрицательно.

На сегодняшний день история экономической и правовой европейской интеграции ФРГ насчитывает уже более 70 лет с момента учреждения Европейского объединения угля и стали в 1951 г. При этом Европейский союз, являющийся результатом эволюционного развития указанного выше сообщества, как отмечает А. Д. Агеева, в настоящее время является наиболее успешным примером интеграционного объединения. В его рамках государствами-членами осуществляется как гармонизация национальных налоговых законодательств, так и имплементация в них актов наднационального правотворчества[335]. Вместе с тем в сфере налогообложения этот процесс протекает особенно сложно, «так как в данном случае объектом интеграции становится исключительное фундаментальное право — право государственной власти формировать и проводить налоговую политику и, следовательно, собирать налоги»[336].

Стоит отметить, что как гармонизация, так и имплементация норм права, принятых на наднациональном уровне, имеет в ФРГ под собой конституционную основу, сформулированную в ст. 25 Основного закона, согласно которой международное право является составной частью федерального законодательства. В свою очередь передача суверенных прав на уровень Европейского союза прямо предусмотрена в п. 1 ст. 23 Основного закона ФРГ, согласно которому для целей достижения единой Европы ФРГ участвует в развитии Европейского союза,

---

[334] Интеграционное право : учебник / В. В. Блажеев, С. Ю. Кашкин, П. А. Калиниченко и др.; отв. ред. С. Ю. Кашкин. М. : Проспект, 2017. С. 125.

[335] См.: Агеева А. Д. Гармонизация налогового законодательства и административное сотрудничество в Европейском союзе // Юридические исследования. 2016. № 3. С. 23–32.

[336] Агеева А. Д. Правовой механизм имплементации налогового права ЕС в Федеративной Республике Германия : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 5.

приверженного демократическим, правовым, социальным и федеративным принципам и принципу субсидиарности и обеспечивающего защиту основных прав, по существу сравнимую с настоящим Основным законом. Федерация может передать суверенные права на это в соответствии с законом с согласия Бундесрата.

Указанное, однако, не означает, что нормотворческая деятельность ЕС имеет немедленное и неотвратимое действие в ФРГ. Как отмечает Ш. Тальмон, «слепая имплементация международного права может угрожать свободе. С этой целью Основной закон в ст. 100 содержит положение о “границах применения международного права” для защиты от совокупной воли государств, выраженной в международном праве. Так, если в юридическом споре возникает сомнение, является ли норма международного права составной частью федерального права и порождает ли она непосредственно права и обязанности для индивида, суд должен получить решение Федерального Конституционного суда»[337].

Разъяснения Научной службы Бундестага (Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages) относительно трансграничной европейской модели раскрывают суть делегирования суверенных прав как «отказ от фактически данного или юридически возможного исключительного права на управление в пользу иностранной юрисдикции, в результате чего собственный суверенитет ФРГ подвергается дополнительным ограничениям». В названном документе также отмечается, что юридическая сила согласия на осуществление налогообложения другим публично-правовым образованием приравнивается к передаче суверенных прав, поскольку налогообложение на территории федерации в таком случае более не зависит исключительно от ФРГ[338].

Примечательно, что тем самым федеральная законодательная власть в Германии напрямую заявляет о том, что государственный суверенитет ФРГ может

---

[337] См.: Talmon S. Die Grenzen der Anwendung des Völkerrechts im deutschen Recht // Juristenzeitung. 2013. No. 1. S. 12–21.

[338] Grenzüberschreitender europäischer Modell // Sachstand der Wissenschaftlichen Dienste von 24.03.2023 No. WD 4 — 3000 — 017/23 [Электронный ресурс] // URL: https://www.bundestag.de/resource/blob/944500/713a7e62194f80c0cb75f5d729428da5/WD-4-017-23-pdf-data.pdf (дата обращения: 20.12.2023).

подвергнуться ограничению. Тем не менее в разъяснениях, посвященных границам передачи суверенных прав в пользу ЕС, немецкий парламент указывает, что «отказ ФРГ от статуса суверенного государства в пользу европейского федеративного государства исключен»[339]. Немецкие правоведы отмечают, что сохранение за ФРГ государственного суверенитета по смыслу п. 1 ст. 23 Основного закона обеспечивается тем фактом, что на конституционном уровне предполагается передача лишь отдельных суверенных прав, но «не всеобъемлющей суверенной власти, принадлежащей отдельному государству»[340].

Таким образом, подобно тому как в федеративных государствах властные возможности распределяются между уровнями власти, налоговые полномочия в ЕС формируют различные предметы ведения:

- исключительный наднациональный;
- исключительный национальный;
- совместный национальный и наднациональный.

Исключительно нормами наднационального права регулируется лишь один прямой налог — подоходный налог физических лиц с доходов от трудовой деятельности, осуществляемой в аппарате ЕС. Регулирование большинства прочих налогов остается в компетенции национального права ФРГ, однако, как отмечает Г. П. Толстопятенко, значительная часть из них тоже «подвержена воздействию права ЕС, поскольку такие налоги, как НДС, налог на прирост капитала, акцизы и таможенные пошлины, затрагивают функционирование единого внутреннего рынка и систему собственных средств ЕС. Отдельные элементы данных налогов регулируются актами ЕС в объеме, в котором государства-члены сумели прийти к единому мнению относительно порядка регулирования»[341].

---

[339] Grenzen der Übertragung von Hoheitsrechten auf die Europäische Union // Sachstand der Wissenschaftlichen Dienste von 31.08.2011 No. WD 3 — 3000 — 270/11, WD 11 — 3000 — 114/11 [Электронный ресурс] // URL: https://www.bundestag.de/resource/blob/418396/aeef2e82cf345a7457fb3f21f7a8127a/WD-3-270-11-pdf-data.pdf (дата обращения: 20.12.2023).

[340] Mangoldt H., Klein F., Starck C. Kommentar zum Grundgesetz / P. M. Huber. Berlin : C.H.Beck, 2010. S. 10.

[341] См.: Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. С. 166–167.

Договор об учреждении Европейского экономического сообщества в ст. 99 устанавливает, что «Европейский совет, принимая решения единогласно, по предложению Европейской комиссии и после консультаций с Европейским парламентом, вырабатывает мероприятия, относящиеся к гармонизации законодательств, касающихся налогов с оборота, акцизных сборов и других косвенных налогов, в той мере, в какой такая гармонизация необходима, чтобы обеспечить создание и функционирование внутреннего рынка»[342]. Из указанного следует, что одним из основных вопросов, ответ на который необходим для оценки целостности налогового суверенитета ФРГ, связан с последствиями гармонизации налогового законодательства в рамках Европейского союза, сутью данной процедуры и объемом суверенных полномочий, передаваемых на наднациональный уровень для ее осуществления.

Как отмечает М. А. Пшеничников, цель гармонизации заключается в обеспечении единообразия в подходах к согласованности, стройности и как минимум непротиворечивости в системе законодательства, что на практике выражается в преодолении и устранении дисгармонии в правовых актах, регулирующих идентичные отношения в различных государствах. При этом «в законе до того момента, когда он будет подвергнут гармонизации, должны проявиться недостатки (проявления дисгармонии). Для “здорового” закона гармонизация вполне может оказаться вредной. Это означает, что гармонизация должна проводиться избирательно и только в отношении дисгармонирующих законов»[343].

Гармонизация налогового законодательства ФРГ в рамках ЕС осуществляется в двух направлениях: прямого и косвенного налогообложения. Поскольку взимание налогов на национальном уровне зачастую является основанием для возникновения барьеров, препятствующих достижению конечной

[342] Договор об учреждении Европейского экономического сообщества // СПС «Гарант».

[343] Пшеничнов М. А. К вопросу об аргументации гармонизации законодательства // Юридическая техника. 2013. № 7-1. С. 314.

цели экономической интеграции[344], наибольшие усилия государств — членов ЕС концентрируются в области гармонизации косвенного налогообложения. Более того, гармонизация косвенного налогообложения, как устанавливается в ст. 113 (бывшей ст. 93) Договора о функционировании ЕС, осуществляется в той мере, в какой это необходимо для построения единого рынка и экономического пространства, противодействия недобросовестной конкуренции. Учитывая внушительный объем законодательства ЕС в области косвенного налогообложения, ниже перечисляются основные направления наднационального регулирования, имеющие значение для оценки влияния такого регулирования на полноту налогового суверенитета ФРГ:

- введены общая система налогообложения добавленной стоимости и единые условия исчисления налога[345];
- установлен единый коридор ставок НДС[346];
- установлены единые правила возмещения НДС налогоплательщиками других государств-членов и третьих государств[347].

Вместе с тем степень гармонизации прямых налогов сравнительно невелика: реальные шаги в этом направлении начали предприниматься лишь в 1990-х гг. Более того, учредительные договоры ЕС не содержат прямого указания на полномочия органов Союза по принятию нормативных правовых актов в сфере прямого налогообложения.

В настоящее время вопросы прямого налогообложения затрагивает Кодекс поведения в сфере корпоративного налогообложения в редакции от 2022 г., содержащий ряд рекомендаций необязывающего характера по отказу от

---

[344] См.: Право Европейского союза : учебник для вузов / под ред. С. Ю. Кашкина. 2-е изд. М. : Юристъ, 2009. С. 592.

[345] Council Directive 77/388/EEC of 17.05.1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value-added tax: uniform basis of assessment // Official Journal of the European Union. 13.06.1977. L 145. P. 1–40.

[346] Council Regulation 2006/112/EC of 28.11.2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. 11.12.2006. L 347. P. 1–118.

[347] Council Directive 2008/9/EC of 12.02.2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State // Official Journal of the European Union. 20.02.2008. L 44. P. 23–28.

налоговой конкуренции между государствами — членами ЕС за счет установления коридоров ставок подоходных налогов с корпораций[348].

Вопросам гармонизации прямого налогообложения также посвящен и ряд обязывающих нормативных правовых актов ЕС:

- Директива от 23.07.1990 № 90/435ЕЭС касается вопросов трансграничного налогообложения материнских и дочерних компаний[349];
- Директива от 03.06.2003 № 2003/48/ЕС регулирует порядок налогообложения доходов в виде процентов[350];
- Директива от 03.06.2003 № 2003/49/ЕС регламентирует устранение двойного налогообложения процентов и роялти[351].

Вопросы прямого налогообложения частично затрагивают многочисленные акты по вопросам трансфертного ценообразования, две директивы по вопросам административного сотрудничества[352], Конвенция об устранении двойного налогообложения по вопросам корректировки прибыли аффилированных компаний[353].

Стоит отметить, что согласно ст. 288 (бывшей ст. 249) Договора о функционировании ЕС директива как нормативный правовой акт имеет обязательную силу для каждого государства-члена, кому она адресована, в отношении результата, которого требуется достичь, но оставляет в компетенции национальных инстанций выбор формы и способов достижения.

---

[348] Resolution of the Council and of the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council, on a revised Code of Conduct for Business Taxation 2022/C 433/01. P. 2 [Электронный ресурс] // URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:42022Y1115(01)&from=EN (дата обращения: 20.02.2024).

[349] Council Directive No. 90/435/EEC of 23.06.1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. 20.08.1990. L 225. P. 6–9.

[350] Council Directive No. 2003/48/EEC on taxation of savings income in the form of interest payments // Official Journal of the European Union. 26.06.2003. L 157. P. 38–48.

[351] Council Directive No. 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // Official Journal of the European Union. 26.06.2003. L 157. P. 49–54.

[352] Council Directive 2011/16/EU of 15.02.2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // Official Journal of the European Union. 11.03.2011. L 64. P. 1–12.

[353] Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 90/436/EEC // Official Journal of the European Union. 20.08.1990. L 225. P. 10–24.

Соответственно, не ограничивая суверенные полномочия государств по национальному налоговому регулированию, ЕС тем не менее формулирует для своих членов установки на конкретные результаты такого регулирования, о достижении которых государства отчитываются перед Европейской комиссией (см. например, ст. 8 Директивы № 90/435/ЕЭС). Однако сами по себе обязательства, наложенные на ФРГ директивами по вопросам налогообложения, не позволяют говорить о каком-либо ограничении налогового суверенитета, поскольку:

- результатом их реализации является искоренение недобросовестной (вредоносной) налоговой конкуренции, что само по себе не нарушает интересы государства[354];
- гармонизация осуществляется для реализации первоначальных целей Европейского союза: устранения препятствий (в том числе налоговых) для трансграничных операций, построения единого рынка и экономического пространства[355];
- гармонизация в том числе направлена на предотвращение двойного налогообложения, борьбу с уклонением от уплаты налогов[356];
- гармонизация затрагивает регулирование порядка исчисления и уплаты налогов, но не полномочия по их установлению или взиманию[357];
- значительная часть соответствующего регулирования посвящена достижению единообразия в понимании отдельных терминов и категорий[358].

Закономерным является вывод о том, что принятые на сегодняшний день меры по гармонизации прямого налогообложения в ЕС направлены на

---

[354] См.: Winner H. Has tax competition emerged in OECD countries? Evidence from panel data // International Tax and Public Finance. 2005. No. 1. P. 668.

[355] Головченко О. Н. Гармонизация национального налогового законодательства в интеграционных объединениях: на примере Европейского союза и Евразийского экономического союза : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2020. С. 115.

[356] Ранчинская Ю. С. Процесс гармонизации прямых налогов в ЕС: основные результаты и направления развития // Вестник РУДН. Серия «Экономика». 2012. № 1. С. 36.

[357] Пономарева К. А. Отдельные проблемы налоговой гармонизации в европейском Союзе // Вестник ОмГУ. Серия «Право». 2015. № 4 (45). С. 48.

[358] Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики) : дис. ... докт. юрид. наук. М., 2001. С. 78.

выравнивание инвестиционного потенциала и конкурентоспособности государств-членов, в результате чего ограничивается не способность свободно облагать налогом отдельные предметы налогообложения, а, скорее, отказ от их обложения, что с точки зрения Европейской комиссии является недобросовестным конкурентным преимуществом.

Следует также отметить, что с 2011 г. на обсуждении находятся проекты нормативных правовых актов, призванных расширить наднациональное регулирование прямого налогообложения в ЕС. Так, по инициативе Европейской комиссии разработаны проекты директив «Бизнес в Европе — система подоходного налогообложения» (пришла на смену проекту директивы «Об общей консолидированной базе корпоративного налога»)[359] и «О налоге на финансовые операции»[360]. Тем не менее принятие данных актов в настоящее время не состоялось по ряду причин, среди которых отсутствие консенсуса о необходимости такого регулирования у корневых государств — членов ЕС, а также опасение исхода крупных налогоплательщиков из ЕС в низконалоговые юрисдикции.

Целью налоговой гармонизации в ЕС является построение единого экономического рынка (пространства). Достижение данной цели реализуется через специфические действия — позитивную и негативную правовую интеграцию. А. Д. Агеева отмечает, что «позитивная и негативная интеграция предполагают элемент наднационального. Основное отличие указанных видов взаимодействия государств отражено уже в формулировках терминов: позитивная интеграция предполагает созидание, создание единого правового пространства, тогда как негативная направлена на разрушение, ликвидацию барьеров на пути свободного движения товаров, услуг, лиц и капиталов»[361].

---

[359] Proposal for a Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) [Электронный ресурс] // URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation/business-europe-framework-income-taxation-befit_en (дата обращения: 16.02.2024).

[360] Proposal for a Council Directive on a Financial transaction tax [Электронный ресурс] // URL: https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/financial-transaction-tax.html (дата обращения: 16.02.2024).

[361] Агеева А. Д. Правовой механизм имплементации налогового права ЕС в Федеративной Республике Германия. С. 29.

Мерами негативной интеграции, т.е. посредством запретов[362], Европейская комиссия и Суд ЕС наиболее эффективно воздействуют на налоговую политику государств-членов, в том числе ФРГ. Как отмечает Ф. Ваништэндель, Суд ЕС, принявший на себя роль мотора в «локомотиве интеграции», редко рассматривает вопросы толкования законодательства ЕС о прямом налогообложении, поскольку бóльшую часть внимания уделяет разрешению конфликтов между основными свободами (в понимании права ЕС) и нормами национального законодательства[363].

Стоит отметить, что ФРГ добровольно приняла на себя обязательства по исполнению решений Суда ЕС, которые, как отмечается в современной литературе, зачастую выполняют функцию подзаконных актов[364], оказывая прямое влияние на нормы национального налогового права, дополняя или изменяя их. Тем не менее юрисдикция Суда ЕС складывается из дел искового производства и толкования норм законодательства ЕС с целью проверки соответствия актов институтов учредительным договорам[365]. Следовательно, судебное нормотворчество в налоговой сфере реализуется в рамках ограниченного круга общественных отношений, урегулированных учредительными документами ЕС и директивами, которые приняты на основании и во исполнение указанных документов. В этой связи не имеется оснований полагать, что налоговый суверенитет ФРГ ограничен непосредственно юрисдикцией Суда ЕС.

В конце концов следует помнить тот факт, что Европейский союз и его органы состоят непосредственно из его государств-членов и их представителей, т.е. является союзом суверенных государств, а не чуждым суверенным образованием с собственными изолированными интересами. В этой связи представляется закономерным, что, как отмечает К. А. Пономарева, «Суд в

---

[362] Terra B. J. M. European Tax Law / P. J. Wattel. 6th ed. Alphen aan den Rijn : Wolters Kluwer, 2012. P. 12.

[363] См.: Vanistendael F. The ECJ at the crossroads: balancing tax sovereignty against the imperatives of the single market // European Taxation. 2006. Vol. 46. No. 9. P. 414.

[364] Пономарева К. А. Позитивная и негативная интеграция в налоговом праве (опыт Европейского Союза и Евразийского экономического Союза) // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. № 6 (22). С. 221.

[365] Артемьева Ю. А. Особенности толкования налоговых норм Судом Европейского Союза и Европейским Судом по Правам Человека // Вопросы российского и международного права. 2011. № 1. С. 133.

последнее время уделяет больше внимания налоговому суверенитету стран-членов и их стремлению обеспечить налоговые поступления в свои бюджеты и защититься от ухода от налогов»[366].

Тем не менее именно негативной интеграцией в научной литературе чаще всего обосновывается ограниченность суверенитета ФРГ в налоговой сфере. К. А. Пономарева также считает, что «налоговый суверенитет государств-членов ограничен негативной интеграцией в форме запретов, наложенных Договором о функционировании Европейского союза… а именно статьями 28–37 и 45–66 (правила свободного передвижения), а также правилами конкуренции и запретом государственной помощи (ст. 107–109 ДФЕС)»[367].

В свою очередь позитивная интеграция как инструмент гармонизации в ЕС, заключающаяся в последовательной координации государствами-членами налоговой политики[368], наиболее затрагивает регулирование косвенного налогообложения. Объяснение этому предлагает С. Г. Пепеляев, который считает, что государства уступают свои суверенные права ради достижения региональной экономической интеграции. Для такой интеграции в первую очередь гармонизируются процессы, связанные с пересечением границ[369].

Позитивная интеграция в области косвенного налогообложения преимущественно осуществляется посредством принятия актов вторичного права ЕС согласно ст. 113 и 115 Договора о функционировании Европейского союза. Вместе с тем нормы вторичного права, как отмечает В. И. Маргиев, «по своей юридической природе приближаются к внутреннему праву федеративного государства, действуют на его территории без ратификации и обязательны также

---

[366] Пономарева К. А. Проблемы налогового суверенитета в практике Суда Европейского союза по вопросам прямого налогообложения // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 3. С. 153.

[367] Пономарева К. А. Позитивная и негативная интеграция в налоговом праве (опыт Европейского Союза и Евразийского экономического Союза). С. 220.

[368] Толстопятенко Г. П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 11 (120). С. 25.

[369] См.: Налоговое право : учебник для вузов / отв. ред. С. Г. Пепеляев. С. 620.

для юридических и физических лиц»[370]. В. В. Пяткина дополняет, что вторичное право не является продуктом согласования воли суверенных государств.

Н. Т. Димитриева вносит уточнение, что отсутствие ратификации и прямое действие актов вторичного права следуют не из того факта, что данные нормы якобы аналогичны внутреннему праву по своей юридической природе, а из того, что такими характеристиками их наделяют учредительные договоры ЕС, подписанные всеми его участниками. Так, государства-члены «добровольно распространили нормативную силу таких международных актов, как регламенты, решения и директивы, на своих граждан. Отменить это действие они вольны также в любой момент. Для этого достаточно простого изменения учредительного договора государствами, и Евросообщество будет не в состоянии предпринять контрмеры, как если бы оно действительно было федеральным правительством»[371]. Вместе с тем, как отмечает А. Ю. Ключников, «само существование наднациональных органов и институтов ЕС предполагает их монополию на общеевропейское правотворчество и правоприменение, поскольку вступление государства в ЕС означает признание существования правил и норм, действующих вне системы отечественных законодательных органов. Действие принципа верховенства права ЕС не позволяет ни одному национальному государственному органу блокировать действие норм права ЕС через их невыполнение или отмену»[372]. Более того, Суд ЕС подтвердил, что национальные суды не обладают компетенцией для принятия решения о недействительности актов вторичного права ЕС[373].

Тем не менее отсутствие компетенции по лишению актов вторичного права юридической силы на практике не означает невозможность проверки органами конституционного судопроизводства государств-членов таких актов на

---

[370] Маргиев В. И. Внутреннее право международных организаций. Владикавказ : Изд-во Северо-Осетинского гос. ун-та, 1995. С. 10.

[371] Димитриева Н. Т. Вторичные источники права Европейского союза и способы их формирования // Вестник экономической безопасности. 2011. № 2. С. 81.

[372] Ключников А. Ю. О возможности национального нормоконтроля актов вторичного права Европейского союза // Вестник МГПУ. Серия «Юридические науки». 2017. № 3 (27). С. 24.

[373] Решение Суда ЕС от 22.10.1987 по делу № C-314/85 [Электронный ресурс] // URL: https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/c7c46f32-9ff3-466e-b57a-a34cfd2e93eb/publishable_en.pdf (дата обращения: 20.02.2024).

соответствие национальным конституциям. Так, А. В. Клемин приводит в качестве примера дела Solange I[374] и II[375], рассмотренные Федеральным Конституционным судом ФРГ. В них он, с одной стороны, продекларировал отказ от контрольных полномочий в отношении вторичного права ЕС, а с другой — сохранил монополию за контролем идентичности конституционного правопорядка ФРГ[376].

Таким образом, мы приходим к выводу о том, что в настоящее время результаты негативной и позитивной интеграции не оказали существенного влияния на налоговый суверенитет ФРГ по следующим причинам:

1) нормы источников вторичного права основаны и принимаются во исполнение и реализацию положений учредительных документов ЕС. В свою очередь ФРГ не только присоединилась к учредительным документам ЕС по собственной инициативе на добровольной основе, но и принимала непосредственное участие в их разработке;

2) судебное нормотворчество Суда ЕС в налоговой сфере ограничивается толкованием норм учредительных документов и актов вторичного права ЕС, контролем за исполнением принятых в рамках них обязательств;

3) в ФРГ на конституционном уровне предусмотрен механизм проверки международно-правовых норм, признаваемых частью федерального законодательства, на соответствие Основному закону;

4) меры негативной и позитивной интеграции, выступая в роли инструментов гармонизации (в узком смысле указанных понятий), преследуют цели устранения недобросовестной конкуренции, дискриминации и построения единого экономического пространства, что соответствует целям присоединения ФРГ к Европейскому союзу (его соучреждения).

Тем не менее вышеописанное не означает, что угроза для суверенитета ввиду интенсификации интеграционных процессов отсутствует. О. Н. Головченко

---

[374] Bundesverfassungsgericht. Beschluss vom 29.05.1974 // 2 BvL 52/71 BVerfGE No. 37. S. 280.

[375] Bundesverfassungsgericht. Beschluss vom 22.10.1986 // 2 BvR 197/83 BVerfGE No. 73. S. 339.

[376] Клемин А. В. О соотношении национального и европейского права // Актуальные проблемы экономики и права. 2010. № 2. С. 188.

описывает «порочный круг» или «петлю», в которых находятся государства-члены ЕС: «…процесс гармонизации национального налогового законодательства в ЕС используется не только в качестве инструмента европейской интеграции, но, в свою очередь, определяет обратную зависимость и обратное значение — чем выше уровень интеграции, тем выше потребность в процессе гармонизации»[377]. В качестве иного фактора угрозы следует отметить, что на сегодняшний день ФРГ не демонстрирует признаков формирования так называемого «нового» государственного суверенитета, который, как отмечает Г. П. Толстопятенко, проявляется в отстаивании национальных интересов в условиях нового миропорядка — глобализированных экономических и политических отношений[378].

Таким образом, в результате анализа, проведенного в настоящей главе, нами сформулированы следующие выводы.

1. ФРГ декларирует собственный государственный суверенитет, который распространяется в том числе и на сферу налогообложения. Прямое закрепление верховенства ФРГ в вопросах налогообложения в немецких правовых источниках свидетельствует о понимании немецким законодателем важности обеспечения национального суверенитета. Подтверждением этого служит тот факт, что, даже осуществляя делегирование отдельных суверенных полномочий на наднациональный уровень, ФРГ тем не менее в официальных документах законодательного органа исключает возможность отказа от собственного суверенитета.

2. Анализ конституционных и отраслевых принципов, а также доктринальных положений позволяет прийти к выводу, что налоговый суверенитет ФРГ имеет в своей основе народовластие, так как источником государственной власти в Основном законе провозглашен немецкий народ. При этом важной особенностью правового регулирования налогового суверенитета ФРГ является баланс публичных и частных интересов. С одной стороны,

---

[377] Головченко О. Н. Указ. соч. С. 45.
[378] Толстопятенко Г. П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок. С. 34.

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 (без указания на цель в виде фиксирования его деятельности, как это имеет место в НК РФ) и воздействие на экономические отношения (регулирующая функция налогообложения).

3. Законодательство ФРГ не содержит в себе легальных дефиниций для понятий «суверенитет» и «налоговый суверенитет». Названный факт свидетельствует о наличии в правовой системе ФРГ проблемы правовой неопределенности в области общественных отношений, складывающихся в процессе реализации государством суверенных полномочий в налоговой сфере. Подтверждением данного вывода служит исключительная роль Федерального Конституционного суда в формировании исследуемого понятия.

4. Международно-правовые обязательства, принятые на себя 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.

5. Действующее регулирование прямого налогообложения (на сегодняшний день) не затрагивает полномочия ФРГ по установлению и сбору налогов. Суть (характер) действующих норм схожа с международным частным правом. Более того, ФРГ имеет конституционный механизм проверки имплементируемых норм и принятых международно-правовых обязательств на соответствие собственной Конституции (Основному закону). В свою очередь меры наднационального регулирования косвенного налогообложения направлены на реализацию идей

единого рынка и экономического пространства, заложенных в качестве основополагающей цели создания и функционирования Европейского союза.

6. Аккумулируя суверенные права в налоговой сфере, полученные от государств-членов, Европейский союз не приобретает собственный налоговый суверенитет. Международные организации, включая интеграционные объединения, по своей природе не обладают признаками государства, лишены источника власти в виде собственного народа, следовательно, не способны являться носителями полномочий, составляющих ядро суверенитета.

Заключение

Исследование понятия налогового суверенитета, выполненное на основе анализа нормативного правового регулирования в Российской Федерации и Федеративной Республики Германия, позволяет сделать вывод о том, что оно является комплексным и может рассматриваться в качестве категории, принципа, института финансового и налогового права, свойства государства, государственной власти и результата осуществления последней в широком смысле, а также в качестве направления реализации государственного суверенитета в узком смысле.

Изучение практических аспектов, которые входят в предмет диссертационного исследования, дает основание заключить, что в настоящее время налоговый суверенитет государства подвержен значительному количеству угроз и вызовов, порождаемых одновременным усилением разнонаправленных тенденций глобализации и деглобализации. Указанное потребовало комплексного исследования сущности налогового суверенитета и оценки уже имеющихся о нем знаний для адаптации к стремительно протекающим трансформациям общественных отношений с целью его защиты и поддержания целостности.

На основе проведенного комплексного анализа теоретических аспектов и нормативного регулирования налогового суверенитета для него было предложено следующее определение: это 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. Данное определение может быть использовано как в доктрине, так и в работе по подготовке нормативной базы для правового регулирования, касающегося вопросов налогового суверенитета Российской Федерации.

В ходе выполнения исследования было установлено, что налоговый суверенитет в качестве элемента государственного суверенитета не является

самостоятельным и не функционирует автономно, а представляет собой одно из направлений государственного суверенитета, ограниченное сферой законодательства о налогах и сборах, так как суверенитет обладает абсолютным и неделимым характером.

Стремительное развитие общественных отношений, осложненных процессами цифровизации, глобализации, а также геополитическими событиями последних лет, ведет к тому, что налоговый суверенитет государств претерпевает воздействие, имеющее целью нарушить его целостность. В исследовании определены и охарактеризованы векторы такого воздействия на налоговый суверенитет государства: внешний и внутренний.

Анализ проблемы налогового федерализма в Российской Федерации и Федеративной Республике Германия позволил прийти к выводу, что внутренним воздействием на налоговый суверенитет выступает стремление административно-территориальных единиц к обретению или расширению налоговой автономии, выражающейся в определенном наборе прав в области самостоятельного и независимого регулирования общественных отношений в области налогообложения.

В свою очередь глобализационные процессы обусловливают внешнее воздействие, проявляющееся в делегировании суверенных прав наднациональным образованиям и добровольном ограничении государствами собственной налоговой правоспособности международными соглашениями.

Выявлены основные тенденции современного налогового и международного налогового права, затрагивающие суверенитет государства. Первая тенденция заключается в усилении налоговой децентрализации государств. Вторая проявляется в интенсификации процессов унификации и гармонизации налогового права в рамках глобализационных и интеграционных процессов. Установлено, что, исходя из конвенционного понимания концепции государственного суверенитета, согласно которой он характеризуется верховенством государственной власти внутри страны и независимостью за ее

пределами, такие разнонаправленные тенденции в значительной степени влияют на целостность налогового суверенитета государств.

По итогам анализа структуры внешнего воздействия автором была 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.

По завершении исследования было установлено, что правовая природа государственного суверенитета, выражающаяся в его абсолютном характере, т.е. статичности, неотчуждаемости и единстве, обусловливает тот факт, что налоговый суверенитет не подлежит ограничению. Строение исследуемого понятия целесообразно представлять в качестве сложной конструкции: ядра, состоящего из правосубъектности государства, и пояса, сформированного из суверенных правомочий в налоговой сфере, не затрагивающих правосубъектность, которые государство посредством волеизъявления способно передавать на наднациональный уровень или добровольно ограничивать в соответствии с положениями международного договора. Подтверждением данного суждения послужил изученный опыт РФ и ФРГ, который наглядно демонстрирует нам существование ряда суверенных полномочий в налоговой сфере, передача которых не ограничивает и не лишает рассматриваемые государства их налогового суверенитета.

Понимание сущности налогового суверенитета и его правовой природы позволило провести историко-правовой анализ его генезиса и развития в России, в результате чего была разработана периодизация, включающая четыре следующих этапа:

1) 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;

2) этап единого феодального 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;

3) советский этап (XX в.). Государственный суверенитет впервые напрямую провозглашен в нормативном правовом акте. 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;

4) 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.

После определения исторической периодизации эволюции регулирования налогового суверенитета, а также его понятия и признаков были рассмотрены особенности его правового закрепления в действующем законодательстве Российской Федерации и Федеративной Республики Германия. Так, было обнаружено, что оба исследуемых государства столкнулись с проблемой

реализации налогового федерализма в аспекте обеспечения налогового суверенитета. По итогам анализа опыта каждого государства было установлено, что обладателем налогового суверенитета в федеративных государствах выступает федеративная власть, в то время как 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.

Следовательно, 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 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 и волей суверена, что не позволяет сделать вывод о том, что отдельная административно-правовая единица в ФРГ или РФ может обладать налоговым суверенитетом.

Наконец, по результатам проведенного исследования 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.

Таким образом, недружественные действия ряда иностранных государств не оказали влияния на полноту отечественного налогового суверенитета, что подтверждается проведением Российской Федерацией независимой внешней и внутренней налоговой политики, эффективным выполнением фискальной функции. Более того, враждебная изоляционная политика отдельных государств не препятствует активному развитию международного сотрудничества Российской Федерации в сфере нормативного регулирования международных налоговых отношений с зарубежными суверенными государствами, в том числе в рамках интеграционного сообщества.

По результатам исследования дана оценка целостности налогового суверенитета в Федеративной Республике Германия. Установлено, что несмотря на серьезные угрозы и вызовы, которым подвержен немецкий суверенитет, указанному государству на сегодняшний день удалось сохранить полноту своего налогового суверенитета в условиях одновременного усиления глобализационных и деглобализационных процессов, что подтверждается следующим.

Во-первых, 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.

Во-вторых, 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.

Вместе с тем текущее регулирование прямого налогообложения не затрагивает полномочия ФРГ по установлению и сбору налогов. Характер действующих норм схож с международным частным правом. Более того, правовая система ФРГ располагает конституционным механизмом проверки

имплементируемых норм и принятых международно-правовых обязательств на соответствие собственной Конституции (Основному закону).

Наконец, меры наднационального регулирования косвенного налогообложения направлены на реализацию идей единого рынка и экономического пространства, заложенных в качестве основополагающей цели создания и функционирования Европейского союза.

Таким образом, с учетом проведенного научного анализа российского и зарубежного законодательства, правоприменительной практики и правовой доктрины, а также обозначенных результатов (выводов) исследования полагаем, что поставленная перед диссертантом цель выполнена, а задачи — достигнуты.

Стоит также отметить, что настоящее исследование не является исчерпывающим, поскольку в силу своего объема не может охватить все проблемы и вопросы, возникающие при реализации государством своего налогового суверенитета. В то же время считаем, что имплементация сформулированных в данной диссертации выводов и тезисов в современную доктрину налогового и финансового права создаст основу для дальнейшего исследования проблем, вызовов и аспектов налогового и государственного суверенитета в условиях стремительно трансформирующихся и эволюционирующих общественных отношений, осложненных процессами цифровизации и глобализации.

Список используемых источников и литературы

I. Нормативные правовые акты и иные официальные документы

1.1. Нормативные правовые акты и иные официальные документы РФ

1.1.1. Конституция РФ и документы конституционного характера

1. Конституция Российской Федерации. Принята на всенародном референдуме 12 декабря 1993 года // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2014. — № 31. — Ст. 4398.

2. Декларация СНД РСФСР от 12.06.1990 №22-1 «О государственном суверенитете Российской Советской Федеративной Социалистической Республики» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. — 1990. — № 2. — Ст. 22.

3. Федеративный договор от 31.03.1992 «Договор о разграничении предметов ведения и полномочий между федеральными органами государственной власти Российской Федерации и органами власти суверенных республик в составе Российской Федерации» // Ведомости Съезда НД РФ и ВС РФ. — № 17. — 1992. — Ст. 898.

1.1.2. Кодексы

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

5. Бюджетный кодекс Российской Федерации (ред. от 04.08.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2023) // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1998. — № 31. — Ст. 3823.

1.1.3. Федеральные законы

6. Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ (с изм. и доп. на 04.08.2023) «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2005. — № 30 (ч. 2) Ст. 3127.

7. Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2014. — № 45. — Ст. 6135.

8. Федеральный закон от 29.12.2014 № 473-ФЗ (ред. от 10.07.2023) «О территориях опережающего развития в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2015. — № 1. — Ст. 26.

9. Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2019. — № 18. — Ст. 2203.

1.1.4. Подзаконные нормативные акты Российской Федерации

10. Указ Президента РФ от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2023. — № 33. — Ст. 6468.

11. Приказ Федеральной налоговой службы от 28.10.2022 № ЕД-7-17/986@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией» // СПС «КонсультантПлюс».

1.1.5. Законодательство субъектов Российской Федерации

12. Конституция Республики Татарстан от 6 ноября 1992 г. (с изменениями и дополнениями) // Ватаным Татарстан, № 85. — Ст. 2002.

1.2. Международные нормативные правовые акты и иные официальные документы с участием РФ

13. Соглашение о создании Содружества Независимых Государств от 08.12.1991 // Информационный вестник Советов глав государств и правительств СНГ. — №1, Минск, 1992. — С. 3.

14. Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами-участниками СНГ от 25.11.1998 // СПС «КонсультантПлюс».

15. Соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 (ред. От 15.10.2007) «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства Российской Федерации. –1998. — №8. — Ст. 913.

16. Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 08.12.1999 «О создании Союзного государства» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. — № 7. — Ст. 786.

17. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 (с изменениями на 21.11.2023 года) // Правовой портал Евразийского экономического союза [Электронный ресурс] URL: https://docs.eaeunion.org/Pages/DisplayDocument.aspx?s=bef9c798-3978-42f3-9ef2-d0fb3d53b75f&w=632c7868-4ee2-4b21-bc64-1995328e6ef3&l=540294ae-c3c9-4511-9bf8-aaf5d6e0d169&EntityID=3610 (Дата обращения: 27.03.2024).

18. Приложение №2 к Договору о Евразийском экономическом союзе: «Статут Суда Евразийского экономического союза» // Правовой портал Евразийского экономического союза [Электронный ресурс] URL: https://docs.eaeunion.org/Pages/DisplayDocument.aspx?s=bef9c798-3978-42f3-9ef2-d0fb3d53b75f&w=632c7868-4ee2-4b21-bc64-1995328e6ef3&l=540294ae-c3c9-4511-9bf8-aaf5d6e0d169&EntityID=3610 (Дата обращения: 27.03.2024).

19. Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь об общих принципах налогообложения по косвенным налогам» от 03.10.2022 // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2023. — № 11. — Ст. 1764.

1.3. Документы международных организаций и сообществ

20. Договор об учреждении Европейского экономического сообщества // Документы Европейского союза. — М.: Межд. изд. группа «Право». — 1994. — 387 с.

21. Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 90/436/EEC // OJ L. 225, 20/08/1990. — P. 10-24.

22. Council Directive 77/388/EEC of 17.05.1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value-added tax: uniform basis of assessment // OJ L. 145, 13.6.1977. — P. 1–40.

23. Council Regulation 2006/112/EC of 28.11.2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. L. 347/1, 11.12.2006. — P. 1.

24. Council Directive 2008/9/EC of 12.02.2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State] // OJ L. 44, 20.02.2008. — P. 23–28.

25. Resolution of the Council and of the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council, on a revised Code of Conduct for Business Taxation 2022/C 433/01 // [Электронный ресурс] URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:42022Y1115(01)&from=EN (дата обращения: 20.02.2024). — P. 2.

26. Council Directive № 90/435/EEC of 23.06.1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // OJ L. 225, 20.08.1990. — P. 1.

27. Council Directive № 2003/48/EEC on taxation of savings income in the form of interest payments // OJ L. 157/38, 26.06.2003. — P. 1.

28. Council Directive № 2003/49/EC n a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // OJ L. 157/53, 26.06.2003. — P. 3.

29. Council Directive 2011/16/EU of 15.02.2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // OJ L. 64, 11.3.2011. — P. 1-12.

30. Proposal for a Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) // [Электронный ресурс] URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation/business-europe-framework-income-taxation-befit_en (дата обращения: 16.02.2024).

31. Proposal for a Council Directive on a Financial transaction tax // [Электронный ресурс] URL: https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/financial-transaction-tax.html (дата обращения: 16.02.2024).

32. Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on Pillar One Blueprint // Электронный ресурс]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en (дата обращения 24.09.2024).

33. Statement on a Two-Pillar Solution to Address theTax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy // [Электронный ресурс]. URL: https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html (дата обращения 24.09.2024).

1.4. Нормативные правовые акты и иные официальные документы иностранных государств

34. Основной Закон Федеративной Республики Германия // URL: https://www.gesetze-im-internet.de/gg (дата обращения 06.11.2022).

35. Bundeshaushaltsordnung von 19.08.1969 (mit Änderungen auf 22.12.2023) // Официальный портал Министерства юстиции ФРГ [Электронный ресурс] URL: https://www.gesetze-im-internet.de/bho/ (Дата обращения 19.03.2024).

36. Abgabenordnung von 01.01.1977 (geändert am 28.12.2023) // Официальный портал Министерства юстиции ФРГ [Электронный ресурс] URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (Дата обращения: 24.02.2024).

37. (Zerlegungsgesetz von 06.08.1998 (mit Änderungen auf 11.12.2018) // Официальный портал Министерства юстиции ФРГ [Электронный ресурс] URL: https://www.gesetze-im-internet.de/zerlg_1998/BJNR199810998.html (Дата обращения 19.03.2024).

38. Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern von 20.12.2001 (mit Änderungen auf 31.12.2019) // Официальный портал Министерства юстиции ФРГ [Электронный ресурс] URL: https://www.gesetze-im-internet.de/finausglg_2005/BJNR395600001.html (Дата обращения 19.03.2024).

II. Материалы судебной практики

2.1. Судебная практика судов РФ

39. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства Российской Федерации. –1997. — № 1. — Ст. 197.

40. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. — 1997. –№ 13. — Ст. 1602.

41. Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С. П. Лярского» // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2015. — № 27. — Ст. 4100.

42. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2015 № 21-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 1 Федерального закона «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней», пунктов 1 и 2 статьи 32 Федерального закона «О международных договорах Российской Федерации», частей первой и четвертой статьи 11, пункта 4 части четвертой статьи 392 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, частей 1 и 4 статьи 13, пункта 4 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, частей 1 и 4 статьи 15, пункта 4 части 1 статьи 350 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и пункта 2 части четвертой статьи 413 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2015. — № 30. Ст. 4658.

43. Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1572-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2011. — № 3.

44. Обзор судебной практики Верховного Суда РФ от 25.12.1996 // Официальный портал Верховного Суда Российской Федерации. URL: http://www.supcourt.ru/files/11738/ (дата обращения: 14.02.2024).

2.2. Судебная практика иностранных судов

45. Bundesverfassungsgericht Beschluss vom 29.05.1974 // 2 BvL 52/71 BVerfGE. — №37. — S. 280.

46. Bundesverfassungsgericht Beschluss vom 08.08.1978 // 2 BvL 8/77, BVerfGE. — №49. — S. 89.

47. Bundesverfassungsgericht Beschluss vom 12.10.1978 // 2 BvR 154/74, BVerfGE. — № 49. — S. 343.

48. Bundesverfassungsgericht Beschluss vom 06.12.1983 // 2 BvR 1275/7, BVerfGE. — №65. — S. 344.

49. Bundesverfassungsgericht Beschluss vom 14.05.1986 // 2 BvL 2/83, BVerfGE. — №72. — S. 200.

50. Bundesverfassungsgericht Beschluss vom 22.10.1986 // 2 BvR 197/83 BVerfGE. — №73. — S. 339

51. Решение Суда ЕС от 22.10.1987 по делу №C-314/85 // [Электронный ресурс] URL: https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/c7c46f32-9ff3-466e-b57a-a34cfd2e93eb/publishable_en.pdf (Дата обращения: 20.02.2024).

52. Bundesverfassungsgericht Beschluss vom 23.12.1990 // 1 BvL 4/87, BVerfGE. — №81. — S. 228.

III. Исторические прововые источники

53. Конституция (Основной Закон) Российской Социалистической Федеративной Советской Республики (принята V Всероссийским Съездом Советов в заседании от 10.07.1918) // СПС «ГАРАНТ» URL: https://constitution.garant.ru/history/ussrrsfsr/1918/chapter/a098a6cb661b710297624db7d2d23d59/ (Дата обращения: 15.02.2024).

54. Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик (утверждена II Съездом Советов Союза ССР от 31.01.1924) // СПС «ГАРАНТ» URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1924/red_1924/5508660/ (Дата обращения: 15.02.2024).

55. Конституция (Основной закон) Российской Социалистической Федеративной Советской Республики (утверждена постановлением XII Всероссийского Съезда Советов от 11.05.1925) (с изменениями и дополнениями) // СПС «ГАРАНТ» URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1925/red_1925/185477/chapter/97c0401ae090631251b74514761b15d3/ (Дата обращения: 15.02.2024).

56. Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических Республик (утверждена постановлением Чрезвычайного VIII Съезда Советов

Союза Советских Социалистических Республик от 05.12.1936) // СПС «ГАРАНТ» URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1936/red_1936/3958676/chapter/888134b28b1397ffae87a0ab1e117954/ (Дата обращения: 15.02.2024).

57. Конституция (Основной Закон) Российской Советской Федеративной Социалистической Республики (утверждена постановлением Чрезвычайного XVII Всероссийского Съезда Советов от 21.01.1937) // СПС «ГАРАНТ» URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1937/red_1937/3959896/chapter/95ef042b11da42ac166eeedeb998f688/ (Дата обращения: 15.02.2024).

58. Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических Республик (принята на внеочередной седьмой сессии Верховного Совета СССР девятого созыва 07.10.1977) // СПС «ГАРАНТ» URL: https://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1977/red_1977/5478732/ (Дата обращения: 15.02.2024).

59. Постановление Совета Министров СССР от 17.04.1987 №466 «О вопросах, связанных с взиманием государственной пошлины и налогов с лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью» // СП СССР. — 1987. — №28. — Ст. 100.

60. Постановление Совета Министров СССР от 17.10.1989 №466 «О порядке и условиях предоставления кооперативам льгот по налоговому регулированию прироста средств, направляемых на оплату труда» // СП СССР. — 1989. — №34. — Ст. 157.

61. Закон Литовской ССР от 04.07.1989 № XI-3070 «О подоходном налоге с кооперативов» // Ведомости Верховного Совета и Правительства Литовской ССР. — 1989. — № 20. — Ст. 246.

62. Закон Эстонской ССР «О налогообложении» от 28.12.1989 // Ведомости Верховного Совета и Правительства Эстонской ССР. — 1989. — №41. — Ст. 648.

63. Закон СССР №1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. — 1990. — №27. — Ст. 522.

64. Закон Казахской ССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости Верховного Совета Казахской ССР 1991. — № 9. — Ст. 116.

65. Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) // СПС «ГАРАНТ» URL: https://base.garant.ru/3985856/ (дата обращения: 14.02.2024).

IV. Специальная литература

4.1. Учебники, учебные пособия и монографии

66. Авакьян С. А., Арбузкин А. М., Кененова, И. П. и др. Современные проблемы организации публичной власти: монография / рук. авт. кол. и отв. ред. С. А. Авакьян. — М.: Юстицинформ, 2014. — 595 с.

67. Авдокушин Е. Ф. Международные экономические отношения: Учеб. пособие. / Е. Ф. Авдокушин. — М.: ИВЦ «Маркетинг», 1999. — 193 с.

68. Агапова Т. А., Серёгина С. Ф. Макроэкономика : учебник — 10-е изд., перераб. и доп. / Т. А. Агапова, С. Ф. Серёгина. — М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. — 558 с.

69. Алексеев С. С. Общая теория права: учебник / С. С. Алексеев. — М.: Проспект, 2008. — 565 с.

70. Ашавский Б. М., Бирюков М. М., Бордунов В. Д. и др. Международное право: учебник / С.А. Егоров. — 5-е изд., перераб. и доп. М.: Статут, 2018. — 1085 с.

71. Баглай М. В. Конституционное право Российской Федерации. / М. В. Баглай. 13-е изд., изм. и доп. — Москва : Норма : Инфра-М, 2018. — 767 с.

72. Бауман З. Глобализация. Последствия для человека и общества / З. Бауман. — М.: Весь Мир, 2004. — 185 с.

73. Борзунова О. А. Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней / О. А. Борзунова. — М.: Юстицинформ, 2010. — 294 с.

74. Вельяминов Г. М. Международное экономическое право и процесс / Г.М. Вельяминов. — М.: Волтерс Клувер, 2004. — 477 с.

75. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. — М.: Статут, 2017. — 461 с.

76. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. –М.: Норма, 2000. — 185 с.

77. Воронин А. Ю., Киршин И. А.Макроэкономика-1: Учеб.пособие / А. Ю. Воронин, И. А. Киршин. — М.: ИНФРА-М, 2012. — 108 с.

78. Гессен В. М. Общее учение о государстве: лекции, чит. в С.-Петерб. политехн. ин-те / В. М Гессен. — СПб.: Типо-лит. И. Трофимова. — 1912. — 190 с.

79. Государственное право Германии. Сокращенный перевод немецкого семитомного издания. Т. 1 / Топорнин Б. Н. — М.: Изд-во ИГиП РАН, 1994. — 312 с.

80. Государственное право Германии. Сокращенный перевод немецкого семитомного издания. Т. 2 / Отв. ред.: Топорнин Б.Н. — М.: Изд-во ИГиП РАН, 1994. — 319 с.

81. Грушевский М. С. Очерк истории Киевской земли от смерти Ярослава до конца XIV столетия / М. Грушевский. — Киев, 1991. — 520 с.

82. Дадашев А. З., Лобанов А. В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. — М., 2002. — 369 с.

83. Денисаев М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / Е. Ю. Грачева. — М.: ИД «Юриспруденция», 2005. — 144 с.

84. Журавлева Г. П. Экономическая теория (политэкономия): Учебник / Г. П. Журавлева 5-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2011. — 654 с.

85. Зиберт Х. Эффект кобры: как можно избежать заблуждений в экономической политике / пер. с нем. В. Брун-Цеховой : ред. Е. Мохова. — М., 2005. — 268 с.

86. Интеграционное право : учебник / В. В. Блажеев, С. Ю. Кашкин, П. А. Калиниченко и др. ; отв. ред. С. Ю. Кашкин. — М.: Проспект, 2017. — 717 с.

87. Кашанина Т. В. Юридическая техника / Т. В. Кашанина. — М.: Норма, 2008. — 496 с.

88. Клименко Б. М., Порк А. А. Территория и граница СССР. — М. : Международные отношения, 1985. — 302 с.

89. Ключевский В. О. Русская история: полный курс в 4 ч.: учебник для вузов / В. О. Ключевский. — М., 2018. — Ч. 3. — 414 с.

90. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А. Н. Козырин. — М.: Манускрипт, 1993. — 112 с.

91. Комментарий к Конституции Российской Федерации / Л. В. Андриченко и др. ; отв. ред. В. Д. Зорькин ; Конституционный Суд Российской Федерации. 2-е изд., пересмотр. — М.: Норма, ИНФРА-М, 2011. — 1007 с.

92. Конституционное право России: учебник / Е. И. Козлова, О. Е. Кутафин. — 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2004. — 578 с.

93. Коркунов Н. М. История философии права : пособие к лекциям / Н. М. Коркунов. 6-е изд., без перемен. — СПб. : Тип. М. М. Стасюлевича, 1915. — 502 с.

94. Российский конституционализм / О. Е. Кутафин. — М.: Норма, 2008. — 542 с.

95. Кутафин О.Е. Российская автономия / О. Е. Кутафин. — М.: Проспект, 2006. — 767 с.

96. Кучеров И. И. Международное налоговое право : учебник для вузов / И. И. Кучеров. — М.: ЮрИнфоР, 2007. — 452 с.

97. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография / И. И. Кучеров. — М.: Центр ЮрИнфоР, 2009. — 471 с.

98. Лазарев В. В., Липень С. В. Теория государства и права : учебник для вузов / В. В Лазарев. 3-е изд., испр. и доп. — М. : Спарк, 2004. — 527 с.

99. Левин И. Д. Суверенитет / И. Д. Левин. — М.: Юрид. изд-во МЮ СССР, 1948. — 376 с.

100. Ливинцев Н. Н., Костюнина Г. М. Международное движение капитала (Инвестиционная политика зарубежных стран) / Ливинцев Н. Н. –М.: Экономисть, 2004. — 368 с.

101. Майбуров И. А Налоги и налогообложение: учеб. для студентов вузов / И. А. Майбуров; ред. 5-е изд., перер. и доп. — М.: Юнити, 2012. — 519 с.

102. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения: учебник / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. — М.: Юнити, 2007. — 423 с.

103. Маргиев В. И. Внутреннее право международных организаций / В. И. Маргиев. — Владикавказ : Изд-во Северо-Осетинского гос. ун-та, 1995. — 41 с.

104. Михалева Н. А. Конституции и уставы субъектов Российской Федерации (сравнительно-правовое исследование) / Н. А. Михалева. — М.: ЮРКОМПАНИ, 2013. — 447 с.

105. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / А. В. Брызгалин. — М.: Аналитика-пресс, 1997. — 600 с.

106. Налоговое право : учебник для СПО / А. В. Карташов, Е. Ю. Грачева. — 5-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2016. — 231 с.

107. Налоговое право: учебник / Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. — М.: Проспект, 2012. — 376 с.

108. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практическое пособие / Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин. — М.: Изд. Центр ЕАОИ, 2010. — 133 с.

109. Осавелюк А. М. Конституционное право зарубежных стран / А. М. Осавелюк. — М.: Юнити, 2012. — 505 с.

110. Оспанов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений / М. Т. Оспанов. — СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та экономики и финансов, 1997. — 425 с.

111. Палиенко, Н. И. Суверенитет : историческое развитие идеи суверенитета и ее правовое значение / Н. И. Палиенко. — Ярославль : типография Губернского правления, 1903. — 567 с.

112. Хрестоматия по конституционному праву / Н. А. Богданова, Д. Г. Шустров. — Санкт-Петербург : АЛЕФ-Пресс. — Т. 2: Конституционные основы устройства государства и общества. Конституционные основы правового положения личности. — 968 с.

113. Пансков В. Г. Налог и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавров / В. Г. Пансков; 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2012. — 746 с.

114. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / В. Г. Пансков. — М.: Книжный мир, 1999. — 459 с.

115. Пепеляев С. Г. Налоговое право: Учебник для вузов / С. Г. Пепеляев. — М.: Альпина Паблишер, 2015. — 795 с.

116. Пепеляев С. Г., Кудряшова Е. В., Ивлиева М. Ф. и др. Налоговое право: Учебник для вузов / С. Г. Пепеляев. — М.: Пепеляев Групп, 2020. — 590 с.

117. Пинская М. Р. Развитие налогового федерализма в России: монография / М. Р. Пинская. — М.: Социум, 2010. — 175 с.

118. Погорлецкий А. И. Международное налогообложение: учебник / А. И. Погорлецкий. — СПб., 2006. — 382 с.

119. Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А. И. Погорлецкий. — СПб, Изд. дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. — 384 с.

120. Полное собрание русских летописей: летописный свод, именуемый Патриаршей, или Никоновской, летописью / Б. М. Клосса. М.: Языки русской культуры. — 2000. Т. 13. — 532 с.

121. Право Европейского союза : учебник для вузов / С. Ю. Кашкин. 2-е изд. — М.: Юристъ, 2009. — 1119 с.

122. Садчиков, М. Н. Налоговый суверенитет Российской Федерации: концептуальные вопросы финансово-правового обеспечения : монография / Е. В. Покачалова. — М.: Русайнс, 2021. — 322 с.

123. Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. — М.: Юриспруденция, 2009. –262 с.

124. Сорокин В. В. Теория государства и права переходного периода: учебник / В. В. Сорокин. — Барнаул, 2007. — 511 с.

125. Тавядан Э. А. Систематизация функций налогов в стране с трансформирующейся экономикой. / Э. А. Тавядан. — М.: Международный центр науки и образования, 2020. — 648 с.

126. Тедеев А. А. Налоговое право России 5-е изд., пер. и доп. Учебник для СПО / А. А. Тедеев. — М.: Юрайт, 2016. — 499 с.

127. Теория государства и права / Н. И. Матузов, А. В. Малько ; Саратовский филиал ин-та государства и права Российской акад. наук. — Изд. 2-е, перераб. и доп. Москва : Юристъ, 2007. — 540 с.

128. Толкушин А. В. История налогов в России / А. В. Толкушкин. — М.: Инфра-М, 2001. — 477 с.

129. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. — М.: Норма, 2001. — 328 с.

130. Финансовое право: учебник / Н. И. Химичева. — 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2005. — 749 с.

131. Финансовый контроль / Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко, Е.А. Рыжкова. — М.: Камерон, 2004. — 270 с.

132. Хессе К. Основы конституционного права ФРГ / К. Хессе. — М.: Юрид. лит., 1981. — 368 с.

133. Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / В. М. Манохин. — Саратов: Изд-во СГУ, 1979. — 222 с.

134. Червонюк В. И. Теория государства и права: Учебник / В. И. Червонюк. — М., 2007. — 703 с.

135. Черник Д. Г. Шмелев Ю.Д. Теория и история налогообложения: учебник для вузов / Д. Г. Черник. — М.: Юрайт, 2020. — Ч. 1. — 366 с.

136. Ященко А. С. Философия права Владимира Соловьева. Теория федерализма. Опыт синтетической теории права и государства. — СПб., 1999. – 252 с.

137. Birk D. Steuerrecht. / D. Birk. — Heidelberg: C.F. Müller, 2012. — 497 S.

138. Birk D., Desens M., Tappe H. Steuerrecht / D. Birk. — Heidelberg: C.F. Müller, 2021. — 535 S.

139. Bultman P. F. Oefentliches Recht, 2 Aufgabe / P. F. Buttman. — Berlin: Springer, 2008. — 354 S.

140. Heller R. F. Haushalltsgrundsaetze fuer Bund Laender und Gemeiden / R. F Heller. — Heidelberg: Decker, 2010. — 338 S.

141. Hensel A. Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung. — Berlin : O. Liebmann, 1922. — 383 S.

142. Hömig D., Wolff H. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland : Kommentar / Jarass H. — München : C.H. Beck, 2014. — 1120 S.

143. Kirchhof P. Die Steuerung des Verwaltungshandelns durch Haushaltsrecht und Haushaltskontrolle. — In: Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1983. — 515 S.

144. Krasner S. Sovereignty. Organized Hypocrisy. — Princeton: Princeton University Press, 1999. — 280 P.

145. Kreijen, G. State failure, sovereignty and effectiveness : legal lessons from the decolonization of Sub-Sahara Africa / G. Kreijen. — Leiden: Brill Nijhoff, 2004. — 388 P.

146. Lehner, M., Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen / K. Vogel. — München: C. H. Beck, 2015. — 2983 S.

147. Madeleine, S. Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers // Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht. — № 8. — Bern, 1994. — 554 S.

148. Mangoldt H., Klein F., Starck C. Kommentar zum Grundgesetz / P. M. Huber. — Berlin: C.H.Beck, 2010. — 2519 S.

149. Maurer, H. Staatsrecht I: Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen / H. Maurer. 6 überarbeitete und ergänzte Auflage. — München: C. H. Beck, 2010. — 2 S.

150. Mette, S. Steuerpolitik zwischen nationaler Souveränität und europäischer Harmonisierung / S. Mette. — Wiesbaden, 1992. — 254 S.

151. Nettesheim M., Oppermann T., Classen C. — Europarecht 5. Aufl., 2011. — 594 S.

152. Popiz J., Finanzausgleich in Handbuch der Finanswissenschaft in 2 Baenden / J. Popiz. — Tuebingen, 1927. — 438 S.

153. Schliesky, U. Souveränität und Legitimität von Herrschaftsgewalt: die Weiterentwicklung von Begriffen der Staatslehre und des Staatsrechts im europäischen Mehrebenensystem. — Tübingen, 2004. — 815 S.

154. Sikorski R., Wuestenhoefer U. Abgabenordnung Ausbildung im Steuerrecht, Bd. 1. / R. Sikorski. — Muenchen: Beck, 1999. — 282 S.

155. Terra, B. J. M. European Tax Law / P. J. Wattel. — 6th edition, 2012. — 1107 P.

156. Tixier, G., Gest, G. Droit fiscal international. — Paris: Presses univ. de France, 1985. — 493 P.

157. Wilke, K., Weber, J. Lehrbuch internationales Steuerrecht, 16 überarbeitete und erweiterte Auflage. — München: C. H. Beck, 2022. –459 S.

4.2. Научные статьи

158. Агеева А. Д. Гармонизация налогового законодательства и административное сотрудничество в Европейском союзе. // Юридические исследования. — 2016. — №3. — С. 23-34.

159. Азизов А. А., Хорошилов А. С. Налогообложение в Древней руси // Вопросы российской юстиции. — 2020. — №8. — С. 338-346.

160. Алиев Б. Х., Мусаева Х. М. К вопросу о развитии налогового федерализма в РФ: проблемы и перспективы // Финансы и кредит. — 2009. — № 36 (372). — С. 19-24.

161. Алиев Б. Х., Сулейманов М. М., Джамалова П. И. Формирование концепции налогового федерализма в России // Финансы и кредит. — 2011. — № 16 (448). — С. 7-12.

162. Андреев Н. Ю. Влияние налогового права Монгольской империи на русское государство и право // Вестник ВГУ. Серия: Право. — 2016. — №2 (25). — С. 104-109.

163. Артемьева Ю. А. Особенности толкования налоговых норм Судом Европейского Союза и Европейским Судом по Правам Человека // Вопросы российского и международного права. — 2011. — №1 — С. 131-155.

164. Ашмарина Е. М. О системе форм налогового права // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2017. — №8 (36). — С. 76-82.

165. Баишев Ж. Н. Суд Евразийского экономического Союза: проблемы функционирования // Труды Института государства и права РАН. 2019. №1. С. 57-75.

166. Баранова К. К. Реформа федерализма в Германии — опыт для России // Управленческое консультирование. — 2008. — № 2. — С. 15-35.

167. Башашкина Г. Ю. История налогообложения. Налогообложение в России до 1917 года // ТДР. — 2017. — №4. — С. 61-63.

168. Бланкенагель А. Распределение бремени расходов в Германском федеративном государстве // СКО. — 2015. — №2 (105). — С. 22-31.

169. Бланкенагель А. Распределение компетенции и государственность немецких земель: три небольших урока для федеративных государств // Конституционное право: Восточноевропейское обозрение. — 2013. — № 3 (44). — С. 52-59.

170. Бланкенагель А., Левин И. Г. В принципе нельзя, но можно!.. Конституционный Суд России и дело об обязательности решений Европейского

суда по правам человека // Сравнительное конституционное обозрение. — 2015. — № 5. — С. 152-162.

171. Блищенко И. П., Дория Ж. Понятие экономического суверенитета // Правоведение. — 2003. — № 1. — С. 200-217.

172. Болдырев О. Ю., Чихладзе Л. Т. Экономический суверенитет государства: ценность, вызовы, правовые механизмы защиты // Антиномии. — 2022. — №4. — С. 110–127.

173. Боровский А. А., Лукьянова И. А. Налоговый суверенитет государства в условиях глобализации экономики // Вестник Витебского технологического университета. — 2019. — № 1 (36). — С. 176-186.

174. Буткевич О. В. О соотношении понятий «особая экономическая зона» и «свободная экономическая зона» // Ученые записки Крымского федерального университета имени В. И. Вернадского. — Юридические науки. — 2016. — №3. — С. 163-169.

175. Бухаева А. А., Жамбаев Е. С., Сагадиев А. Н. Объединение Германии и германский конституционализм. Разработка и принятие Конституции Германии 1871 г. // Вестник Челябинского государственного университета. Серия: Право. — 2020. — №1. — С. 22-26.

176. Вальдхофф К. Финансовое выравнивание в Федеративной Республике Германии и его реформа // СКО. — 2015. — №2 (105). — С. 11-21.

177. Варлен М. В. Информационный, технологический, экономический и финансовый суверенитет как новейшие типы автономности // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2023. — №9 (109). — С. 214-222.

178. Вишняков В. Г. Особые экономические зоны: правовые проблемы и пути развития // Журнал российского права. — 2003. — № 1. — С. 18-28.

179. Вишняков В. Г. Правовые проблемы становления Евразийского экономического сообщества // Журнал российского права. — 2001. — № 10. — С. 121-131.

180. Вишняков, В. Г. О методологических основах правового регулирования проблем безопасности Российской Федерации // Журнал российского права. — 2005. — № 9. — С. 27-39.

181. Воробьева М. Федерализм и «вертикаль» власти в современной России // Власть. — 2008. — № 6. — С. 48-51.

182. Галушко Д. В. Международные интеграционные организации и суверенитет государств-членов // Legal Concept = Правовая парадигма. — 2021. — Т. 20, № 1. — С. 137-143.

183. Гафарова Г. Р. Финансовая деятельность государства: средства и способы осуществления // Евразийский экономический журнал. — №7 (50). — 2012. — С. 99-101.

184. Геймбух Н. Г. Эволюция финансовых взаимоотношений Федерации и земель в современной Германии // Вестн. Том. гос. ун-та. Право. — 2011. — №2. — С. 38-44.

185. Гиряева В. Н. Принципы налогового права Германии. (обзор) // Социальные и гуманитарные науки. Отечественная и зарубежная литература. Сер. 4, Государство и право: Реферативный журнал. — 2002. — №1. — С. 126-133.

186. Глигич-Золотарева М. В. О судьбах федерализма в России // Конституционное и муниципальное право. — 2006. — № 2. — С. 22-27.

187. Грачева Е. Ю., Морозова О. С. Финансово-правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ // Ленинградский юридический журнал. — 2013. — №3 (33). — С. 58-63.

188. Грачева Е. Ю. Финансовый суверенитет — миф или реальность? // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2023. — №7 (107). — С. 19-26.

189. Гриценко В. В. Налоговый суверенитет в контексте современных реалий Конституции Российской Федерации // Вестник СГЮА. — 2021. — №1 (138). — С. 204-210.

190. Гриценко В. В. Нормативной договор в системе источников современного российского налогового права // Налоги (журнал). — 2006. — №1. — С. 25-30.

191. Гроийзберг А. И. Развитие теории суверенитета Ж.-Ж. Руссо в годы Французской буржуазной революции // Вестник Пермского университета. Юридические науки. — 2015. — № 1 (27). — С. 8-17.

192. Грошев С. Н. Налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан в СССР. К вопросу о правах мужчин // Вестник Московского университета МВД России. — 2022. — № 4. — С. 68-71.

193. Гузикова М. О. Трансформации германского суверенитета после Второй мировой войны / М. О. Гузикова // Международные отношения в XIX — XXI веках: Сборник трудов молодых исследователей. — № 4. — Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2008. — С. 31-37.

194. Даценко П. А. Вюрцбургская конференция 1859 г. : неудавшаяся реформа Германского Союза // Гуманитарные исследования в Восточной Сибири и на Дальнем Востоке. — 2016. — №3 (37). — С. 37-44.

195. Демидов М. В. Роль Федеративного и иных договоров в развитии конституционного процесса в России // Вестник РУК. — 2012. — № 4. — С. 70-75.

196. Демин А. В. Единство налоговой системы как базовый принцип налоговой политики Российской Федерации // Правовая политика и правовая жизнь. — 2002. — № 4. — С. 13-23.

197. Демин А. В. Полемические заметки о предыстории налогов и налогообложения // Финансовое право. — 2010. — № 5. — С. 222 — 231.

198. Джобс А. Т., Остерло Л. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ. (Начало) // Налоговед. — М.: «Пепеляев, Гольцблат и партнеры», 2004. — № 5. — С. 49-66.

199. Димитриева Н. Т. Вторичные источники права европейского союза и способы их формирования // Вестник экономической безопасности. 2011. — №2. — С. 80-82.

200. Доброноженко Г. Ф. Сельские эксплуататоры как объект налоговой и кредитной политики в 1921-1927 гг.: противоречие теории, политики и права //

Вестник Сыктывкарского университета. Серия гуманитарных наук. — 2012. — №1. — С. 108-117.

201. Ерзин Р. М. О принципе сохранения государственного суверенитета при вступлении Российской Федерации в ЕАЭС // Юридические исследования. — 2017. — №12. — С. 91-104.

202. Ершов В. В. Система форм права в Российской Федерации // Российское правосудие. — 2009. — №1. — С. 7-15.

203. Железнов Б. Л. Губейдуллин Р. Х. Федеративный договор 1992 года и современный российский федерализм // ВЭПС. — 2011. — №4. — С. 174-177.

204. Иванова В. Н. Проблема закрепления соотношения налогового федерализма и налогового суверенитета в действующем законодательстве // Правовое государство: теория и практика. — 2018. — №4 (54). — С. 174-180.

205. Исполинов А. С. Что скрывается за броским термином «интеграционное правосудие»? // Право. Журнал Высшей школы экономики. — 2017. — № 3. — С. 105-119.

206. Кайнов В. И. Налоговое законодательство России в первые годы советской власти (историко-правовой аспект) // Вестник экономической безопасности. — 2021. — №2. — С. 278-284.

207. Каламанова С. В. Государственный суверенитет: проблемы определения понятия // Социология власти. — 2010. — №1. — С. 157-166.

208. Калинина И. А. Фискальный суверенитет государства как основание ограничения свободы личности // Вестник ТГУ. — 2013. — № 4 (120). — С. 353-359.

209. Калинина Л. А. Проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства // Законодательство. — 1999. — № 8. — С. 33-34.

210. Караваева И. В. Налоги в контексте российской реиндустриализации, или возвращение к истокам политической экономии // ЭВР. — 2015. — № 3. — С. 76-93.

211. Караваева И. В. Трансформация налоговой политики России в 1990-е годы // ЭКО. — 2008. — № 7 (409). — С. 139-155.

212. Каюмова А. Р. Суверенитет и юрисдикция государства: проблемы соотношения // Конституционное и муниципальное право. — 2008. — №9. — С.12-15.

213. Кетова Е. В. Понятие и сущность принципа российского федерализма // Философия права. — 2017. — №1 (80). — С. 149-152.

214. Килинкарова Е. В. Правовые позиции Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения // Вестник СПбГУ. — Серия 14. Право. — 2012. — №4. — С. 80-89.

215. Килинкарова Е. В. О развитии российской судебной практики применения соглашений об избежании двойного налогообложения // Правоприменение. — 2024. — №2. — С. 120-129.

216. Кириллов С. В. Институты налогового права России в правоприменительной практике Суда Евразийского экономического сообщества и Суда Евразийского экономического союза // Актуальные проблемы российского права. — 2015. — №2. — С. 64-69.

217. Клемин А.В. О соотношении национального и европейского права // Актуальные проблемы экономики и права. — 2010. — № 2. — С. 184-194.

218. Ключников А. Ю. О возможности национального нормоконтроля актов вторичного права Европейского союза // Вестник МГПУ. Серия: Юридические науки. — 2017. — №3 (27). — С. 23-29.

219. Князева, Е. Г. Программно-целевой подход к формированию и реализации финансового обеспечения нового качества жизни граждан России / Е. Г. Князева, С. Д. Львова // Экономика и предпринимательство. — 2015. — № 10, ч. 2. — С. 669-671.

220. Колчеданцева Е. А. Понятие особой экономической зоны // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Право. –2010. — № 18(194). — С. 77-79.

221. Корнев А. Д. Признаки фискальных сборов и парафискалитетов // Актуальные проблемы российского права. — 2017. — № 7 (80). — С. 28-38.

222. Костенко В. И. Периоды исторического развития российского государства и права (круглый стол «Периодизация истории государства и права») // Вестник ОмГУ. Серия. Право. — 2011. — №3. — С. 185-188.

223. Красноперова О. А. Налоговый механизм как комплексный институт налогового права. // Финансовое право. — 2012. — №5. — С. 22-26.

224. Крылова Н. С. Общепризнанный принцип законодательного установления налогов и конституционное правосудие // Право. Журнал Высшей школы экономики. — 2008. — №1. — С. 40-51.

225. Кудряшова М. А. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. — 2005. — №10. — С.35-43

226. Кузнецов Л. Д. Институциональные особенности налоговой системы Германии // Экономика: вчера, сегодня, завтра. — 2018. — Том 8. № 9А. — С. 224-230.

227. Кузьмин Э. Л. О государственном суверенитете в современном мире // Журнал российского права. — 2006. — № 3. — С. 84-94.

228. Кулиев Р. П. Налоговый контроль в системе государственного контроля и ответственность за совершение налоговых правонарушений // Вестник Московского университета МВД России. — 2009. — №8. — С. 105-109.

229. Лабутина Н. А. История развития налогов и налоговой ответственности в России // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. — 2011. — №3. — С. 123-125.

230. Лукашевич Д. А. Налоговая реформа в СССР 1987-1991 гг. // Закон и право. — 2021. — №3. — С. 27-30.

231. Лютова О. И. Игра в налоговый федерализм завершена? // Налоговед. — 2013. — № 5. — С. 26-33.

232. Малахов В. П. Характерные черты государственнического правосознания // Вестник МГПУ. Серия: Юридические науки. — 2019. — №3 (35). — С. 8-17.

233. Малиновский А. А. Методология сравнительного правоведения // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2016. — №3 (19). — С. 9-24.

234. Малый А. Ф., Малая Т. Н. К вопросу о реализации положений федеративного договора // Вестник МГУ. — 1993. — № 1. — С. 16-19.

235. Мартышин О. В. К истории формирования понятия «государство» // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. — 2018. — № 4 (44). — С. 37-48.

236. Марченко М. Н. Государственный суверенитет: проблемы определения понятия и содержания // Правоведение. — 2003. — № 1. — С. 186-197.

237. Марченко М. Н. Отличительные особенности романо-германского права // Вестник МГУ. — 2000. — № 1. — Сер. 11. «Право». — С. 26–42.

238. Маслов К. В. Налоговый суверенитет: понятие и место в системе обеспечения налоговой безопасности государства // Пролог: журнал о праве. — 2016. — № 3. — С. 29-33.

239. Меллингхофф Р. Конституционно-правовые аспекты налогового права в Германии // СКО. — 2006. — №3 (56). — С. 107 — 112.

240. Миллер Н. В. Особенности налоговой политики государства в период НЭПа // Вестник ОмГУ. Серия: Экономика. 2003. №1. С. 100-111.

241. Минаева А. И., Романов С. А., Филин А. Ю. К вопросу о проблеме обеспечения экономического суверенитета России // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2023. — № 4 (104). — С. 183-191.

242. Морозова О. С. Правовое регулирование межбюджетных отношений в Российской Федерации и Германии // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2016. — №6 (22). — С. 192-207.

243. Муравьева Л. А. Состояние финансово-экономической мысли в XVII в. // Финансы и кредит. — 2007. — № 8 (248). — С. 74-83.

244. Нарутто С. В. Единство и многообразие российского федерализма // Актуальные проблемы российского права. — 2017. — № 9. — С. 56-67.

245. Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. — 2006. — № 2. — С. 18-23.

246. Осина Д. М., Дворецкий В. М. Понятие и пределы фискального (налогового) суверенитета государства // Налоги и налогообложение. — 2019. — № 3. — С. 1-8.

247. Осипов А. П. Вертикаль власти в Российской Федерации // Закон и право. — 2021. — № 5. — С. 33-34.

248. Осорукова И. С., Красильникова Е. В. Принципы экономического суверенитета и их отражение в решениях Конституционного суда Российской Федерации // Образование и право. — 2023. — № 4. — С. 228-235.

249. Остроухов Б. А. Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. — 2009. — № 3. — С.27-32.

250. Падейский Н. А. Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Публично-правовые исследования (электронный журнал). — 2013. — № 3. — С. 13–36.

251. Пауль А. Г. О юридической природе закона (решения) о бюджете // Вестник ВГУ. Серия: Право. — 2018. — № 3 (34). — С. 273-286.

252. Петрова Г. В. Пробелы в финансовом праве и пути их преодоления // Пробелы в российском законодательстве. — 2010. — №4. — С. 11-13.

253. Пешкова Х. В. Налогово-бюджетный федерализм и его влияние на содержание категории «бюджетное устройство государства» // Налоги. — 2010. — № 6. — С. 12-17.

254. Пименов С. Д. Правосубъектность в налоговом праве: современное состояние проблемы // Образование и право. — 2016. — № 2. — С. 132-138.

255. Пономарева К.А. Основания бюджетно-правовой ответственности в Российской Федерации и Федеративной Республике Германии // Актуальные проблемы российского права. — 2013. — № 11. — С. 1381-1390.

256. Пономарева К. А. Отдельные проблемы налоговой гармонизации в Европейском Союзе // Вестник ОмГУ. Серия. Право. — 2015. — №4 (45). — С. 47-52.

257. Пономарева К. А. Позитивная и негативная интеграция в налоговом праве (опыт Европейского Союза и Евразийского экономического Союза) // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2016. — №6 (22). — С. 218-223.

258. Пономарева К. А. Проблемы налогового суверенитета в практике Суда Европейского союза по вопросам прямого налогообложения // Актуальные проблемы российского права. — 2015. — №3. — С. 151-156.

259. Порохов Е. В. К вопросу о понятии, предмете и формах международного налогового права // Вестник Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан. — 2022. — №4 (71). — С. 165-173.

260. Прохоров А. В. О понимании сущности федеративного государства // Государственная служба. — 2014. — №4 (90). — С. 25-31.

261. Пшеничнов М. А. К вопросу об аргументации гармонизации законодательства // Юридическая техника. — 2013. — №7-1. — С. 303-305.

262. Ранчинская Ю. С. Процесс гармонизации прямых налогов в ЕС: основные результаты и направления развития // Вестник РУДН. — Серия: Экономика. — 2012. №1. — С. 32-40.

263. Рогалина Н. Л. Налоговая политика советского государства в отношении деревенской буржуазии до сплошной коллективизации (1926–1929 гг.) // Вестник МГУ. Серия история. — 1971. — № 5. — С. 60-73.

264. Садикова Н. В., Цельникер Г. Ф. Налоговое администрирование и его сущность // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. — 2020. — № 5 (2). — С. 84-86.

265. Садчиков М. Н. Понятие налогового суверенитета // Налоги. — 2016. — № 1. — С. 16-18.

266. Саломатин А. Ю., Наквакина Е. В. Динамика партийно-политического развития федеративных государств Европы (середина XIX — начало XX в.) // Проблемы федеративных отношений в странах Европы : сборник научных статей

Всероссийской научной конференции, посвященной 25-летию Ассоциации европейских исследований «Проблемы федеративных отношений в странах Европы». — Пенза : ПГУ, 2017. — С. 33-52.

267. Сосенков Ф. С. Идеи государственного единства и профилактики сепаратизма в немецкой политико-правовой мысли (воззрения Фридриха Великого, И. Г. Фихте и Отто фон Бисмарка) // Lex Russica. — 2015. — №11. — С. 116-125.

268. Сулейманов М. М. Принципы и функциональное содержание налогового федерализма // Экономический анализ: теория и практика. — 2013. — № 10 (313). — С. 55-62.

269. Танимов О. В. Правовая охрана экономического суверенитета России // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2023. — № 4 (104). — С. 174-182.

270. Терентьева Л. В. Концепция суверенитета государства в условиях глобализационных и информационно-коммуникационных процессов // Право. — Журнал Высшей школы экономики. — 2017. — №1. — С. 187-200.

271. Терентьева Л. В. Соотношение понятий «юрисдикция» и «суверенитет» // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. — 2016. — № 12 (28). — С. 126-133.

272. Тиунов О. И. Суверенное равенство государств в системе основных принципов международного права // Журнал российского права. — 2014. — №5 (209). — С. 5-21.

273. Тихомиров Ю. А. Правовой суверенитет: сферы и гарантии // Журнал российского права. — 2013. — № 3. — С. 5-20.

274. Тищенко В. В. Принцип федерализма: теоретический очерк // Вестник ЮУрГУ. Серия: Право. — 2019. — № 3. — С. 111-119.

275. Толстопятенко Г. П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — №11 (120). — С. 23-35.

276. Уксусов В. В. Финансово-правовое положение муниципальных образований в России и Германии: аспекты сравнительно-правового анализа // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2017. — №8 (36). — С. 185-194.

277. Хаванова И. А. Налоговая юрисдикция: грани возможного и отсроченные риски // Журнал российского права. — 2017. — №12 (252). — С. 81-91.

278. Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. — 2013. — №11. — С. 41-51.

279. Цареградская Ю. К. Управление государственным долгом как один из правовых инструментов реализации экономического суверенитета // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2023. — №7 (107). — С. 67-76.

280. Цвилий-Букланова А. А. Налоговая безопасность государства — неотъемлемый объект правового регулирования // Актуальные вопросы экономических наук. — 2015. — № 44. — С. 76-85.

281. Черных В. В., Цыкунов Г. А. Правовые обычаи Древней Руси как источник права // Вестник Восточно-Сибирского института МВД России. — 2017. — №4 (83). — С. 175-182.

282. Шахмаметьев А. А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства // Современное право. — 2013. — №3. — С. 76-82.

283. Шепенко Р. А. Законодательство в системе международных налоговых правил // Вестник МГИМО. — 2010. — №6. — С. 181-186.

284. Шепенко Р. А. Заметка о конституционном запрете налогового референдума // Налоги и финансы. — 2014. — № 2(22). — С. 49-52.

285. Шепенко Р. А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. — 2014. — № 7. — С. 48-55.

286. Шередеко Е. В. Экономические и правовые предпосылки формирования системы специальных правил налогообложения косвенными налогами в ЕАЭС // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. — 2016. — №6 (16). — С. 182-188.

287. Шпакович О. Н. Наднациональность в праве международных организаций // Вестник международных организаций. — 2012. — № 2. — С. 133-143.

288. Штебер М. Значение основополагающих прав человека для налогового права Германии // Право. Журнал Высшей школы экономики. — 2017. — №4. — С. 216-231.

289. Birk D. Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union // Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt. — 1996. — S. 63-76.

290. Buettner T. Krause M. Föderalismus im Wunderland: Zur Steuerautonomie bei der Grunderwerbsteuer // Ifo Working Paper. — №. 235. — 2017. — S. 2-29.

291. Buettner, T., Schwager, R. Länderautonomie in der Einkommensteuer: Konsequenzen eines Zuschlagsmodells // Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik. — Berlin, 2000. — S. 552-555.

292. Fuest, C. Thöne M. Reform des Finanzföderalismus in Deutschland. // Stiftung Marktwirtschaft. — Berlin, 2009. — № 37. — S. 11-118.

293. Karpa, J. L. Aggressive Steuerplanung: Gestaltungsfreiheit multinational agierender Unternehmen vor dem Hintergrund des internationalen Steuerwettbewerbes // URL: https://epub.uni-regensburg.de/38378/ (дата обращения: 15.10.2023).

294. Kelsen H. The Legal Status of Germany According to the Declaration of Berlin // American Journal of International Law. — 1945. — № 39. — P. 518-535.

295. Klein E. Der Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Verwaltungsrecht der Mitgliedstaaten // Der Staat. — 1994. — S. 39-57.

296. Klein E., Hilf M. Europäische Union und die Eigenständigkeit ihrer Mitgliedstaaten // Hommelhoff/Kirchhof (Fn. 13). — S. 75-101.

297. Krawitz, N. Harmonisierte europäische Gewinnermittlung für Zwecke der Körperschaftsbesteuerung // Controlling und Rechnungslegung: Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis. — 2008. — S. 339-365.

298. Margedant U. Projekt Föderalismusreform. Grundzüge der Finanzordnung der Bundesrepublik Deutschland. // Konrad-Adenauer-Stiftung, St. Augustin. — 2001. — S. 3-30.

299. Mestmäcker E. Von der Wirtschaftsgemeinschaft zur Wirtschafts- und Währungsunion // Hommelhoff/Kirchhof, Der Staatenverbund der Europäischen Union. — 1994. — S. 113-130.

300. Norr, M. Jurisdiction to Tax and International Income // Tax Law Review. — 1962. — Vol. 17. [Электронный ресурс] URL: https://www.proquest.com/docview/231642542?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true&sourcetype=Scholarly%20Journals (дата обращения: 13.01.2024).

301. Pitlik H., Schneider F., Strotmann H. Legislative Malapportionment and the Politicization of Germany's Intergovernmental Transfer System // Public Finance Review. — 2006. — № 34. — P. 637-662.

302. Randzio-Plath, C. Steuerpolitik in der Union: keine Reklame für den Binnenmarkt // Wirtschaftsdienst. — 1999. — Band 79. — S. 665-670.

303. Renzsch W. Steuerautonomie der Länder, 27.08.2018 // Historisches Lexikon Bayerns [Электронный ресурс] URL: https://www.historisches-lexikon-bayerns.de/Lexikon/Steuerautonomie_der_Länder (дата обращения: 13.01.2024).

304. Ring D. What's at Stake in the Sovereignty Debate: International Tax and the Nation-State // Virginia Journal of International Law. — №49. — 2008. — P. 55-116.

305. Rixen, T. Das Doppelbesteuerungsregime als institutionelle Grundlage des internationalen Steuerwettbewerbs // Internationale Politikanalyse. — 2007. — S. 6-13.

306. Rocha S. A. The Other Side of BEPS: «Imperial Taxation» and «International Tax Imperialism» // URL: https://ssrn.com/abstract=3048852 (дата обращения: 15.10.2023).

307. Schick, G. Steuerautonomie und Wirtschaftskraftausgleich // Wirtschaftsdienst. — Heidelberg, 2004. — № 4. — S. 230-235.

308. Talmon S. Die Grenzen der Anwendung des Völkerrechts im deutschen Recht // Juristenzeitung. — №1. — 2013. — S. 12 — 21.

309. Vanistendael F. The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty Against the Imperatives of the Single market // European Taxation. — 2006. — P. 413-420.

310. Winner H. Has tax competition emerged in OECD countries? Evidence from panel data // International Tax and Public Finance. — №1. — 2005. — P. 667-687.

3.3. Диссертации и авторефераты диссертаций

311. Агеева А. Д. Правовой механизм имплементации налогового права ЕС в Федеративной Республике Германия : автореферат дис. ... кандидата юридических наук : 12.00.10 / Александра Дмитриевна Агеева; Моск. гос. ин-т междунар. отношений. — Москва, 2017. — 24 с.

312. Баев В. Г. Генезис и развитие германского конституционализма в начале XIX — первой трети XX в. : дис. …докт. юрид. наук : 12.00.01 / Баев Валерий Григорьевич; кад. эконом. безопасности МВД РФ. — Тамбов, 2008. — 460 с.

313. Безикова Е. В. Особые экономические зоны в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование: дис. …канд. юрид. наук : 12.00.04 / Безикова Екатерина Витальевна. Ин-т государства и права РАН. — Москва, 2014. — 220 с.

314. Головченко О. Н. Гармонизация национального налогового законодательства в интеграционных объединениях: на примере Европейского союза и Евразийского экономического союза: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.04 / Головченко Оксана Николаевна; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. — Москва, 2020. — 276 с.

315. Грачев Н. И. Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.01 / Грачев Николай Иванович; Акад. эконом. безопасности МВД РФ. — М., 2009. — 540 с.

316. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства: автореф. дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.14 / Валентина Васильевна Гриценко ; Сарат. гос. акад. права. — Саратов, 2005. — 564 с.

317. Ефремова Н. А. Международно-правовые механизмы регулирования экономической интеграции и суверенитет государства: автореф. дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.10 / Нелля Андреевна Ефремова ; Моск. ун-т МВД РФ. — М., 2010. — 425 с.

318. Килинкарова Е. В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей в налоговом и бюджетном праве : диссертация ... кандидата юридических наук : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.14 / Елена Васильевна Килинкарова ; С.-Петерб. гос. ун-т. — СПб, 2009. — 24 с.

319. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.14 / Ларютина Ирина Анатольевна. Моск. Гос. Ин-т междунар. отношений. — М., 2002. — 206 с.

320. Малова О. В. Правовой обычай как источник права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Ольга Владиславовна Малова ; Ур. гос. юрид. акад. — Екатеринбург, 2002. — 187 с.

321. Манелис Б. Л. Проблемы суверенитета : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.00 / Борис Липович Манелис; АН СССР. Ин-т государства и права. — Ташкент, 1966. — 305 с.

322. Мещерякова О.М. «Наднациональность в праве Европейского союза и проблемы суверенитета: автореф. дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.10 / Ольга Михайловна Мещерякова ; Рос. ун-т дружбы народов. — М., 2010. — 469 с.

323. Моисеев, А. А. Соотношение суверенитета и надгосударственности в современном международном праве: в контексте глобализации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.10 / Моисеев Алексей Александрович; Дипломат. акад. МИД РФ. — М. 2007. — 360 с.

324. Мулендеева Л. Н. Программно-целевое бюджетирование в субъектах Российской Федерации : совершенствование в современных условиях : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Мулендеева Лариса Николаевна; Сам. гос. эконом. ун-т. — Самара, 2018. — 181 с.

325. Овсянников С. В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Сергей Вадимович Овсянников. С.-Петерб. гос. ун-т. — СПб, 2001. — 41 с.

326. Ольшанская Н. А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Надежда Алексеевна Ольшанская; Сарат. гос. акад. права. — Саратов, 2004. — 204 с.

327. Панько К. К. Основы законодательной техники в уголовном праве России: дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.08 / Кирилл Константинович Панько ; Сарат. гос. акад. права. — Саратов, 2006. — 429 с.

328. Пастухова Н. Б. Суверенитет и федеративная организация Российского государства в условиях глобализации: конституционно-правовые аспекты: автореф. дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.02 / Надежда Борисовна Пастухова ; Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ. — М., 2010. — 418 с.

329. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: дис. … д-ра юрид. наук. : 12.00.14 / Петрова Галина Владиславовна. Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве РФ. — М., 2003. — 460 с.

330. Садчиков М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.04 / Михаил Николаевич Садчиков; Саратов. гос. юрид. акад. — Саратов, 2021. — 426 с.

331. Татаркин Д. А. Налоговый федерализм как институциональная форма конкурентной борьбы за налоговые доходы : диссертация … канд. экон. наук : 08.00.01 / Татаркин Денис Александрович ; Ин-т экономики УрО РАН. — Екатеринбург, 2007. — 206 с.

332. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14 / Толстопятенко Геннадий Петрович; Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД РФ. — М. 2001. — 317 с.

333. Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права : дис. … доктора юрид. наук : 12.00.04, 12.00.10 / Хаванова Инна Александровна ; Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве Рос. Федерации. — М.: 2016. — 415 с.

334. Шумков Д. В. Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретическиӣ анализ): автореф. дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.01 / Дмитрий Владимирович Шумков ; С.-Петерб. ун-т МВД РФ. — СПб., 2002. — 339 с.

3.4. Прочая литература

335. Финансы России. 2022: Статистический сборник / Росстат. М.: из-во Федеральной службы государственной статистики, 2022. С. 34.

IV. Интернет-ресурсы

336. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов (утв. Минфином России) // URL: Официальный портал Министерства финансов Российской Федерации https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2022/10/main/Osn_2023-2025.pdf?ysclid=lu1fvfi2js184828528 (Дата обращения: 03.02.2024).

337. Grenzüberschreitender europäischer Modell // Sachstand der Wissenschaftlichen Dienste von 24.03.2023 № WD 4 — 3000 — 017/23 [Элетронный ресус] URL: https://www.bundestag.de/resource/blob/944500/713a7e62194f80c0cb75f5d729428da5/WD-4-017-23-pdf-data.pdf (Дата обращения: 20.12.2023).

338. Grenzen der Übertragung von Hoheitsrechten auf die Europäische Union // Sachstand der Wissenschaftlichen Dienste von 31.08.2011 № WD 3 — 3000 -270/11 ,

WD 11 — 3000 — 114/11 [Элетронный ресус] URL: https://www.bundestag.de/resource/blob/418396/aeef2e82cf345a7457fb3f21f7a8127a/WD-3-270-11-pdf-data.pdf (Дата обращения: 20.12.2023).

Приложение № 1. Фактографическая информация в исследуемой области

Таблица №1: участие в международных организациях и интеграционных сообществах, в рамках которых регулируются вопросы налогообложения

	Участие в межправительственных организациях	**Членство в интеграционных объединениях**	**Участие в ОЭСР**
ФРГ	ООН, ВТО, МВФ, Группа Всемирного банка, ЕОНА, ФАТФ, ФРК, BRITACOM, Группа 7, Группа 20	Европейский союз, Совет Европы, Таможенный союз ЕС	Является членом
РФ	ООН, ВТО, МВФ, Группа Всемирного банка, БРИКС, ЕОНА, ФАТФ, КСРНС, ФРК, BRITACOM, Группа 20, ШОС	ЕАЭС, Союзное государство России и Белоруссии, СНГ	Членом не является, однако присоединилась к ряду конвенций

Рис. №1: визуализация устройства налогового суверенитета



[1]Ядро суверенитета составляют фундаментальные суверенные права и полномочия, такие как установление и взимание налогов и сборов. Данные права и полномочия не подлежат ограничению в любой форме и по любому основанию и не могут быть делигированы на внутренний или внешний уровень.

[2]К данной категории относятся те суверенные полномочия государства в налоговой сфере, которые могут быть делигированы административно-территериальным единицам без ущерба полноте государственного налогового суверенитета (установление и взимание местных и региональных налогов и сборов, осуществление регулирующей функции налогообложения на региональном и местном уровне в той степени, в какой это не противоречит федеральному законодательству).

[3]К данной группе можно отнести полномочия в налоговой сфере, которые могут быть подвергнуты добровольному ограничению или делигированию на наднациональный уровень. К таким полномочиям относятся регулирвоание отдельных аспектов налогообложения при совершении трансграничных сделок, косвенного налогообложения, предотвращения двойного налогообложения и др.

Таблица №2: периодизация генезиса и эволюции правового регулирования налогового суверенитета в РФ

Этап	Период	Носитель	Преобладающая функция налогообложения	Отличительные характеристики
Архаичный	VIII — XVI в.в.	Конкретный суверен-выгодоприобретатель (вождь, князь, воевода)	**Фискальная** — удовлетворение личных потребностей суверена.	Отсутствие четкого регулирования элементов налога, обилие парафискальных платежей. Преобладающий источник права — обычай.
Формирования централизованного государства	XVI — XX в.в.	Конкретный суверен-выгодоприобретатель (феодал, монарх).	**Фискальная** — финансирование мероприятий государственной важности.	Наличие «фискальных автономий», делегирование ряда суверенных налоговых полномочий церкви.
Советский	XX в.	Народ (за исключением ряда социальных групп)	**Регулирующая** — достижение общественно-полезного результата путем экономического дестимулирования субъекта налогообложения.	Монополизация отдельных секторов экономики, возникновение проблемы налогового федерализма. Провозглашение государственного суверенитета в конституции.
Современный	1991 г. — н. в.	Народ	**Фискальная** — финансирование деятельности государства и выполнения его социальных функций.	Осложнение налоговых отношений мобильностью субъектов, трансграничными сделками, цифровизацией.