«Утверждаю»
Проректор по научной работе
ФГБОУ ВО «Саратовская
государственная юридическая
академия», д.ю.н., профессор
С.А. Белоусов
«__» _____ 2025 г.

ОТЗЫВ

ведущей организации - Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» на диссертацию Гусарова Ильи Романовича на тему «Правовое регулирование налогового суверенитета (на примере Российской Федерации и Федеративной Республики Германия)», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки в Диссертационный совет 24.2.336.02, созданный на базе ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» (г. Москва, 2025. 211 с.)

Тема диссертационного исследования Ильи Романовича Гусарова представляет значительный научный и практический интерес для современной науки налогового права. Автор убедительно аргументировал значение теоретических основ и нормативного обеспечения налогового суверенитета Российского государства. Обращение Автора к научным трудам по вопросам налогового суверенитета представителей немецкой юридической науки Федеративной Республики Германии, а также исследование интеграционных процессов Европейского Союза позволило И.Р. Гусарову выявить и охарактеризовать направления воздействия на налоговый суверенитет федеративного государства – участника интеграционного образования.

Актуальность данной темы сформировала запрос на научные исследования, направленные на выработку предложений по повышению эффективности финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства. Результаты данных исследований получили подробный анализ в диссертации И.Р. Гусарова. Однако, как верно отмечает диссертант, 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. Особое значение исследование по данной тематике приобретает в условиях формирования международных налоговых правил в отношении международных групп компаний (Two-Pillar Solution) и одностороннего отказа некоторых государств от исполнения международных договоров.

Научная новизна диссертационной работы И.Р. Гусарова заключается

в комплексном подходе в осмыслении правового обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации и Федеративной Республики Германия. Автором сформировано предложение о правовой природе налогового суверенитета и его определение (с. 43); выявлено место налогового суверенитета в теории государственного суверенитета (с. 43-44); сформулировано содержание смежных понятий: фискальный суверенитет (с. 40), налоговая юрисдикция (с. 41). Автором аргументирована периодизация генезиса и эволюции нормативного регулирования налогового суверенитета в России и Германии (с. 68 – 80). И.Р. Гусаров убедительно доказывает невозможность умаления налогового суверенитета государства посредством санкционного воздействия (с. 171).

Комплексный характер исследования свидетельствует о достижении автором поставленной цели. И.Р. Гусаровым разработаны теоретические основы, заключающиеся в определении сущности, содержания и границ осуществления налогового суверенитета. С учетом результатов анализа опыта Федеративной Республики Германия исследование направлено на совершенствование нормативного регулирования отношений, затрагивающих обеспечение налогового суверенитета, а также заполнение пробелов в исследовании сущности налогового суверенитета как категории правовой науки.

Предложения, выносимые диссертантом на защиту, имеют значение для развития науки налогового права и повышения эффективности финансово-правового обеспечения налогового суверенитета. Следует согласиться с мнением И.Р. Гусарова о том, что налоговый суверенитет – 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» (с. 43). Предлагаемое Автором понятие согласовано с выделяемыми признаками налогового суверенитета: основанности на государственном суверенитете, верховенстве закона, невозможности ограничения, неотчуждаемости и экстерриториальности. Особое значение для науки финансового права имеет обращение Автора к исследованию налогового суверенитета в разных аспектах. И.Р. Гусаров исследует налоговый суверенитет как категорию финансового, налогового и международного налогового права; как принцип права; институт права; свойство государственной власти; результат осуществления государственной власти. Автор приходит к аргументированному выводу об уникальности налогового суверенитета каждого государства (с. 51). Особое значение для вывода об уникальности налогового суверенитета имеет использование Автором историко-правового метода познания. Исследование генезиса правового регулирования отражает особенности становления юридических конструкций, эффективных для соответствующих правовых систем.

Аргументированным является вывод автора о том, что налоговый суверенитет федеративного государства испытывает воздействие по внешнему и внутреннему вектору. Внутреннее воздействие обусловлено налоговой автономией публично-

правовых образований, стремящихся к независимости в регулировании налогообложения в пределах своей территории. Внешний вектор воздействия предполагает добровольное ограничение налогового суверенитета и передачу части налоговых полномочий на наднациональный уровень (с. 45). Следует поддержать вывод Автора о том, что фактическим обладателем налогового суверенитета в федеративных государствах выступает демократически избранная федеративная власть – государство в единстве всех его публично-правовых образований как носитель власти, делегированной ему народом, т.е. ее носителем, посредством демократических институтов (с. 15). Автор приходит к обоснованному выводу о том, что санкционное воздействие не ограничивает налоговый суверенитет государства, обладающего всей полнотой власти по установлению и взиманию налогов в пределах налоговой юрисдикции (с. 56).

Определенное значение для науки налогового права имеет предлагаемый Автором подход к обобщению внешних факторов воздействия на налоговый суверенитет государства с учетом его участия в международных организациях и интеграционных сообществах. Применительно к теме диссертационного исследования данных подход представлен в Приложении №1 «Фактографическая информация в исследуемой области» (с. 209).

Следует поддержать позицию Автора о том, что налоговый суверенитет федеративного государства не является абсолютным в аспекте его принадлежности к разным уровням организации публичной власти. В исследовании убедительно аргументировано, что применительно к Российской Федерации субъекты федерации и органы местного самоуправления совместно с федеральным центром принимают участие в разработке налоговой политики и законодательства посредством участия в законотворческой деятельности, обладают определенным набором собственных полномочий, не относящихся к предмету исключительного или совместного ведения Российской Федерации (с. 95).

Особый интерес представляет обращение И.Р. Гусарова к вопросу распределения налоговых доходов между уровнями бюджетной системы Российской Федерации. Представляется, что данная связь между нормами налогового и бюджетного права отражает комплексный характер исследуемого института (с. 101).

Положительной стороной диссертационной работы И.Р. Гусарова является ее структура, построенная на принципе «от общего к частному». В первой главе проведен анализ теоретических основ налогового суверенитета как правовой категории. Исследована правовая природа налогового суверенитета как компонента более общего понятия – государственного суверенитета. Определены пределы и направления ограничения налогового суверенитета государства. Во второй главе Автор проводит периодизацию правового регулирования отношений, возникающих в связи с реализацией налогового суверенитета Российского государства, исследует принцип налогового федерализма и влияние интеграционных процессов на налоговый суверенитет. Третья глава диссертационного исследования посвящена вопросам правового обеспечения налогового суверенитета Федеративной Республики Германии.

И.Р. Гусаров анализирует принципы правового регулирования, проблематику налоговой автономии и федерализма Федеративной Республики Германия, влияние международной интеграции на налоговый суверенитет.

Для решения поставленных задач И.Р. Гусаровым использованы различные методы научного познания. Сравнительно-правовой метод познания позволил Автору раскрыть единые процессы воздействия на налоговый суверенитет федеративных государств, входящих в интеграционные образования. Применение функционального метода направлено на определение роли налогового суверенитета в обеспечении выполнения государством задач публичного значения. Системный метод применен для установления различий и единства налогового суверенитета со смежными понятиями (фискальный суверенитет, экономический суверенитет, налоговая юрисдикция и др.), а также для выявления системной связи института налогового суверенитета с другими институтами финансового права и иных отраслей права.

Диссертант выдержал научный стиль изложения исследования. Теоретическая, нормативная и эмпирическая базы диссертационного исследования достаточно обширны: использованы в общей сложности более 300 источников, в том числе на иностранных языках.

Вместе с тем, по диссертационной работе И.Р. Гусарова представляется возможным высказать ряд дискуссионных замечаний.

1. На странице 11 диссертации во втором положении, выносимым на защиту, Автор указывает на невозможность разделения налогового суверенитета на отдельные элементы. Представляется необходимым уточнить позицию Автора о содержании признака единства налогового суверенитета. Единство налогового суверенитета заключается в его унитарной неделимой природе (отсутствии каких-либо составных частей налогового суверенитета) или в системном единстве элементов налогового суверенитета?

2. В диссертации процесс налоговой децентрализации исследован с позиции его направленности на расширение налоговой автономии административно-территориальных единиц. В исследованиях по построению налоговых систем процесс налоговой децентрализации рассматривается также в аспекте повышения самостоятельности и, соответственно, ответственности региональных и местных властей за эффективность финансовой деятельности (например, OECD (2021), Fiscal Federalism 2022: Making Decentralisation Work, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/201c75b6-en.; Roy Bahl, Richard Bird. Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward // Public Budgeting & Finance. 2008. Vol. 2. P. 1-25.). Какова позиция Автора по вопросу возможности использования опыта налоговой децентрализации Федеративной Республики Германии в целях повышения эффективности финансовой деятельности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований?

3. На страницах 110-111 диссертации сделан вывод о том, что реализация налогового суверенитета осуществляется в трех основных направлениях: установление налогов, налоговое администрирование и налоговый контроль.

Представляется необходимым уточнить позицию автора об участии судебной власти в реализации налогового суверенитета государства.

4. Исследуя содержание налогового суверенитета, Автор обращается к проблематике места налоговой ответственности в праве, и приходит к выводу о том, что не представляется возможным выделить специфические методы налоговой ответственности, а содержание налоговой ответственности составляют элементы других самостоятельных видов юридической ответственности: административной, уголовной и материальной (с. 104). Данный вывод представляется дискуссионным. Что понимает Автор под «методом ответственности»? Как соотносятся налогово-правовая и финансово-правовая ответственности?

5. В разделе 3.2. диссертации исследуются проблемы налогового федерализма и автономии в Федеративной Республике Германии. Истории послевоенной Германии известен налог солидарности (Solidaritätszuschlag). В экономической науке исследуется вопрос о возможности использования опыта Германии и некоторых других государств в Российской Федерации (например, Королева, Л. П. (2023). Налоги солидарности как инструмент межрегионального перераспределения рентных доходов в России. Экономика региона, 19 (2), 586-597. https://doi.org/10.17059/ekon.reg.2023-2-22). Хотелось бы уточнить у соискателя: какова позиция по проблеме о соотношении налога солидарности и налогового федерализма в аспекте равенства прав публично-правовых образований регионального уровня в вопросах установления обязательных платежей и их распределения по уровням бюджетной системы?

Высказанные замечания являются содержат элементы научной полемики и не влияют на высокую оценку проведенного И.Р. Гусаровым научного исследования. Автореферат и публикации отражают основное содержание диссертации. Выводы и предложения, выносимые на защиту, прошли апробацию в рамках участия автора в международных и всероссийских конференциях. По тематике диссертации И.Р. Гусаровым опубликовано 4 научные статьи в рецензируемых изданиях, рекомендованных перечнем ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Диссертация Ильи Романовича Гусарова по теме «Правовое регулирование налогового суверенитета государства (на примере Российской Федерации и Федеративной Республики Германия)» является научным исследованием актуальной проблемы, отличается новизной и обоснованностью содержащихся в ней теоретических и практических выводов и предложений. Она представляет собой научную квалификационную работу, в которой содержится решение задачи, имеющей значение для развития науки финансового права. Автореферат диссертации отражает структуру, основные результаты и выводы диссертационной работы.

Диссертация и автореферат соответствуют требованиям Раздела II Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842 (ред. от 16 октября 2024 г.), а соискатель Илья Романович Гусаров заслуживает присуждения ученой степени

кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Отзыв ведущей организации подготовлен доктором юридических наук (12.00.04. – финансовое право; налоговое право; бюджетное право), профессором кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» Садчиковым Михаилом Николаевичем и доктором юридических наук (12.00.14. – административное право; финансовое право; информационное право), профессором Покачаловой Еленой Вячеславовной, обсужден и одобрен на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» (протокол № 22 от «23» апреля 2025 года).

Заведующий кафедрой финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», доктор юридических наук, профессор _____ Е.В. Покачалова

Подпись Покачаловой Е.В.
УДОСТОВЕРЯЮ
Начальник управления кадрового и документационного обеспечения федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»
Н.А. Валкарова

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ «САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»
УПРАВЛЕНИЕ КАДРОВОГО И ДОКУМЕНТАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

Сведения о ведущей организации:
Полное наименование организации: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»
Сокращенные наименования организации: Саратовская государственная юридическая академия, ФГБОУ ВО «СГЮА»
Почтовый индекс и адрес организации: 410056, Саратовская область, г. Саратов, ул. им. Чернышевского Н.Г., зд. 104, стр. 3
Официальный сайт организации: https://сгюа.рф
Адрес электронной почты: rector@ssla.ru
Телефон: 8 (845) 229 90-71, факс: 8 (845) 220-56-58