

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»

На правах рукописи

Садчиков Михаил Николаевич

**ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Научный консультант –
доктор юридических наук, профессор
Покачалова Елена Вячеславовна

Саратов – 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
РАЗДЕЛ I. ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	28
Глава 1. Понятие и признаки налогового суверенитета.....	28
1.1. Понятие налогового суверенитета.....	28
1.2. Правовые истоки налогового суверенитета и самообложения граждан..	48
1.3. Личностные границы налогового суверенитета	60
Глава 2. Особенности налогового суверенитета Российского государства..	106
2.1. Формирование правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства	106
2.2. Взаимосвязь налогового федерализма и налогового суверенитета Российской Федерации как элемент финансовой конституции Российского государства.....	119
2.3. Налоговое администрирование на территориях со специальными налоговыми режимами в аспекте налогового суверенитета России	158
Глава 3. Налоговый суверенитет как элемент системы права.....	169
3.1. Налоговый суверенитет как институт права	169
3.2. Финансово-правовые основы налогового суверенитета Российской Федерации	186
3.3. Развитие финансового законодательства в аспекте обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации	207
РАЗДЕЛ II. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ СОДЕРЖАНИЯ НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА РОССИЙСКОГО ГОСУДАРСТВА	225
Глава 4. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российского государства: актуальные вопросы отечественного финансового права	225
4.1. Налоговая культура – необходимое условие реализации налогового суверенитета	225

4.2. Право и правовая политика как инструменты обеспечения налогового суверенитета государства.....	237
4.3. Принцип баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях	253
4.4. Особенности налогово-правового регулирования цифровой экономики	278
Глава 5. Международно-правовые аспекты обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации	302
5.1. Внешние аспекты налогового суверенитета и принцип самоограничения налогового суверенитета	302
5.2. Налоговый суверенитет в условиях интеграционных процессов	312
5.3. Налоговый суверенитет в условиях формирования международного налогового режима.....	326
5.4. Развитие международных налоговых правил	336
5.5. Современные источники международных налоговых правил: от теории к практике.....	343
5.6. Институт противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS). Принципы построения современной системы международных налоговых правил	350
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	365
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ	382
ПРИЛОЖЕНИЯ	425
Приложение 1. Структура института налогового суверенитета государства	425
Приложение 2. Проект статьи 3.1 «Налоговый суверенитет Российской Федерации» Налогового кодекса Российской Федерации.....	426

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Тематика государственного суверенитета не является новой для правовой науки. Условно история учения о суверенитете начинается с XVI века, когда французский мыслитель Жан Боден сформировал теорию о ничем не ограниченной безусловной власти монарха. Однако содержание данного понятия не является статичным. Изменения в формах государственного правления, международных отношениях, государственных задачах и других аспектах организации общественной жизни обуславливают необходимость пересмотра подходов к пониманию государственного суверенитета. Кроме того, комплексный характер задач и функций современных государств ставит вопрос об исследовании различных направлений реализации государственного суверенитета. В современной научной мысли появляются исследования по вопросам продовольственного, экономического, цифрового суверенитета. Одним из направлений государственного суверенитета является налоговый суверенитет.

Развитие Интернет-технологий, коммерции, международных отношений вывело вопрос о налоговом суверенитете государства на новый уровень. Государства от императивного подхода в регулировании налоговых отношений переходят к взаимодействию. Без объединения усилий государств защита национальных интересов в вопросах налогообложения становится малоэффективной. Такое развитие обуславливает необходимость развития правового регулирования налоговых отношений.

Известно, что сотрудничество государств по вопросам налогообложения имеет достаточно долгую историю. Преследуя различные цели, государства в одностороннем порядке либо посредством заключения двусторонних соглашений, или объединения усилий в границах международных организаций от Лиги Наций до Организации экономического сотрудничества и развития (далее ОЭСР) стремились устранить несправедливое двойное налогообложение как один из факторов,

препятствующих свободному международному обмену товарами, работами и услугами.

Профессор Государственного университета Рио-де-Жанейро Сержио Андре Роша отмечает, что «после почти векового использования принципов, лежащих в основе Модельной конвенции Лиги Наций 1928 года, область международного налогообложения была потрясена бескомпромиссной и безудержной силой, называемой размыванием налоговой базы и смещением прибыли (BEPS)».

Актуальность исследования налогового суверенитета связана не только с его международно-правовой составляющей, но и с вопросами внутренне-государственной финансовой конституции. Государственные финансы – не статичная материя, сдерживаемая или стимулируемая государством с помощью различных средств и инструментов, а, напротив, объективная реальность, состояние которой во многом определяется состоянием экономики, развитием производства, технологий и другими процессами, берущими истоки вне государства. Происходящие изменения объективного свойства требуют переосмысления содержания публичной финансовой деятельности на всех ее уровнях.

Налоговый суверенитет входит в предмет исследования различных социальных наук: экономической теории, политологии, права. Отношения, возникающие в связи с реализацией государством своего суверенитета в сфере налогообложения, относятся к предмету регулирования конституционного права, международного права и финансового права. Роль финансово-правового регулирования данной сферы отношений преимущественно носит обеспечивающий характер. От его эффективности во многом зависит реализация конституционных начал налогового суверенитета как внутри государственной территории, так и в международных отношениях с другими суверенными субъектами.

Налоговое и бюджетное право, многие другие структурные элементы финансового права содержат правовые нормы, которые, с одной стороны,

являются следствием реализации налогового суверенитета государства, с другой – инструментами, направленными на его обеспечение. Преимущественно данные нормы, институты и подотрасли исследуются, изучаются, применяются и развиваются в рамках финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Однако рассмотрение возникающих при этом финансовых правоотношений с позиций налогового суверенитета позволяет комплексно рассмотреть их правовую природу и, соответственно, повысить эффективность права. Такие вопросы, как право государства на налог, справедливость налогообложения, система налогов и сборов, налоговый федерализм, право муниципальных образований на налоговые доходы, устранение многократного налогообложения международной экономической деятельности, принятие международных обязательств по борьбе с уклонением от уплаты налогов и некоторые другие, непосредственно связаны с реализацией государством налогового суверенитета.

Изложенное предопределяет актуальность комплексного теоретического осмысления и практического разрешения проблем финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации.

Степень научной разработанности темы исследования. До настоящего времени проблемы финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации системно не рассматривались. Налоговый суверенитет преимущественно исследовался применительно к международным налоговым отношениям для поиска путей избежания многократного налогообложения и межгосударственного сотрудничества в борьбе с уклонением от уплаты налогов. Однако имеющиеся работы не позволяли сформировать единое представление о налоговом суверенитете государства с учетом не только его внешних, но и внутренних аспектов, определить роль финансового права в обеспечении налогового суверенитета Российской Федерации.

Весомый вклад в развитие знания о налоговом суверенитете внесла И.А. Хаванова, исследовавшая налоговый суверенитет сквозь призму многократного налогообложения и международных соглашений, направленных на преодоление его неблагоприятных последствий («Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, Москва, 2016 г.»; «Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права», Москва, 2016 г.).

Отдельные стороны объекта настоящего исследования затрагивались в научных трудах, авторами которых являются И.И. Кучеров («Международное налоговое право» Москва, 2007 г.), Д.В. Винницкий («Международное налоговое право: проблемы теории и практики». Москва, 2017 г.), Р.А. Шепенко («Международные налоговые правила». Москва, 2012 г.), в части проблем налогового суверенитета в условиях интеграционных процессов – Г.П. Толстопятенко («Европейское налоговое право». Москва, 2001 г.), О.М. Мещерякова («Наднациональность в праве Европейского союза и проблемы суверенитета». Москва, 2010 г.), Н.А. Ефремова («Международно-правовые механизмы регулирования экономической интеграции и суверенитет государства». Москва, 2010 г.).

Стремление к качественно иному рассмотрению финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства обусловило структуру настоящей работы, ее логику и оригинальный подход к решению научной задачи.

Объектом диссертационного исследования выступают общественные отношения, урегулированные нормами конституционного, международного экономического и финансового права, возникающие в процессе реализации государством налоговой функции. Вступая в данные отношения, государство не только реализует суверенное право на налогообложение, но и выполняет возложенную на него обязанность по организации налоговой деятельности

как составной части финансовой деятельности государства и муниципальных образований.

Предмет исследования составляют нормы конституционного права, международного экономического права и финансово-правовые нормы, посредством которых российское государство реализует суверенное право на налогообложение; научные концепции и теоретические положения, лежащие в основе налогового суверенитета государства; материалы правоприменительной практики в указанной сфере.

Цель диссертационной работы заключается в формировании концепции финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства, в углублении научных знаний о понятии и признаках налогового суверенитета как комплексного института права, а также в выработке практических рекомендаций, направленных на совершенствование финансово-правовых основ налогового суверенитета.

Цель исследования предопределила необходимость решения следующих **задач**:

выявить отраслевую принадлежность и системную взаимосвязь правовых норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в связи с реализацией государством суверенного права на налогообложение;

определить место данной правовой общности в системе финансового права;

оценить современные подходы к пониманию предмета и системы финансового права с позиции эффективного отраслевого правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства;

выявить состояние финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства;

уточнить понятийно-категориальный аппарат, связанный с институтом налогового суверенитета;

оценить современную финансово-правовую политику в области защиты налогового суверенитета Российского государства;

выявить угрозы налоговому суверенитету Российского государства и предложить правовые средства их устранения;

раскрыть вопросы конструирования и применения финансово-правовых средств как способов финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства;

выявить правовые истоки налогового суверенитета и определить его территориальные и личностные границы;

оценить современную систему международных налоговых правил и ее влияние на налоговый суверенитет Российского государства;

определить правовую связь между налоговым суверенитетом и принципами налогового федерализма, баланса частных и публичных интересов в налоговых отношениях, единства налоговой системы;

выявить влияние цифровизации различных сфер общественных отношений на налоговые отношения применительно к вопросу налогового суверенитета.

Методологическая основа исследования. Для достижения поставленной цели исследования и решения его задач был использован комплекс общенаучных и частнонаучных методов: диалектический, историко-правовой, сравнительно-правовой, структурно-функциональный, формальной логики, системный подход и пр. Их применение позволило исследовать объекты во взаимосвязях и взаимозависимостях, выявить определенные тенденции, сделать обобщения и выводы.

Налоговый суверенитет государства относится к предмету изучения не только правовой науки, но также политологии и экономической теории, что обусловило применение *междисциплинарного подхода*. Использование *диалектического метода* помогло показать взаимодействие норм разноотраслевой принадлежности в системном единстве, направленное на обеспечение налогового суверенитета Российского государства.

Исторический метод применен при рассмотрении эволюции целей международного сотрудничества в сфере налогообложения. Выдвинута

гипотеза о формировании международного налогового режима в интересах стран-экспортеров капитала. Кроме того, посредством исторического анализа становления налогообложения от Древней Руси до современной России выявлены факторы, определяющие жестко централизованный характер налогового федерализма Российского государства. *Сравнительно-правовой метод* применен при исследовании вопросов налогового федерализма и налоговой децентрализации как актуальных процессов, проходящих в федеративных государствах и непосредственно связанных с налоговым суверенитетом.

Сочетание *системного подхода* и *структурно-функционального метода* позволило выявить элементы налогового суверенитета и выдвинуть предположение о его принадлежности к функциональному комплексному институту права, а также определить взаимосвязь этих элементов и роль финансово-правовых норм в выполнении задач данного института. В исследовании применялись *методы формальной логики* (анализ, синтез, дедукция, индукция и т.п.) для аргументации выводов и проверки выдвинутых гипотез. Данные методы помогли раскрыть содержание внутренних и внешних аспектов налогового суверенитета при его фактическом единстве, выявить их взаимосвязь и сформировать предложения по совершенствованию финансово-правовых основ налогового суверенитета Российского государства на основе общих принципов.

Теоретическая база диссертационного исследования. Исследование вопросов налогового суверенитета предполагает обращение к понятиям более общего характера, прежде всего к понятию государственного суверенитета. Данное понятие входит в объект исследования различных общественных наук, включая политологию, общую теорию государства и права. В свою очередь налоговый суверенитет, вопросы налогового федерализма лежат в плоскости изучения экономической теории. Данные обстоятельства ориентировали на учет достижений политической и экономической наук [Текст] / Наиболее узнаваемым исследователем

государственного суверенитета является основатель теории народного суверенитета Жан-Жак Руссо. На стыке политологии и общей теории государства и права находятся труды по общей теории государственного суверенитета Н.И. Грачева («Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики», Москва, 2009 г.), И.О. Левина («Суверенитет», Санкт-Петербург, 2003 г.). Данные исследования помогли выявить правовую сущность налогового суверенитета и его признаки. Кроме того, были использованы труды ученых по общей теории государства и права: С.С. Алексеева, В.К. Бабаева, М.И. Байтина, А.М. Васильева, Д.А. Керимова, Е.А. Киримовой, В.Л. Кулапова, А.В. Малько, Н.И. Матузова, Т.В. Милушевой, Д.Е. Петрова, И.Н. Сенякина, О.И. Цыбулевской и др. Конституционные основы налогового суверенитета и народовластия потребовали анализа трудов ученых в области конституционного права: М.В. Баглая, Н.С. Бондаря, В.Г. Вишнякова, Т.В. Заметиной, В.Д. Зорькина, О.Е. Кутафина, Б.Л. Манелиса, М.В. Преснякова, Ю.И. Скуратова Т.Я. Хабриевой, В.Е. Чиркина, С.А. Широбокова, Б.С. Эбзеева. Исследования по вопросам федерализма, проведенные Н.Б. Пастуховой («Суверенитет и федеративная организация Российского государства в условиях глобализации: конституционно-правовые аспекты», Москва, 2010 г.), А.И. Порфирьевым («Национальный суверенитет в правовой природе российского федерализма», Москва, 2009 г.), Д.В. Шумковым («Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретический анализ)», Санкт-Петербург, 2002 г.), позволили поставить и исследовать вопросы соотношения федерализма и налогового суверенитета Российского государства.

Особое внимание было уделено научным работам экономического характера, посвященным вопросам экономического суверенитета, которые выполнили М.А. Антонюк, С.А. Волкова, Сапир Жак, Н.П. Юрьева.

Раскрытие финансово-правовых основ налогового суверенитета основано на исследованиях по финансовому праву и его подотраслей (налоговому и бюджетному праву) таких ученых как Л.Л. Арзумановой, А.З. Арсланбековой, Н.М. Артемова, К.С. Бельского, И.В. Бит-Шабо, Л.Л. Бобковой, Д.В. Винницкого, Л.К. Вороновой, А.В. Голубева, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, А.В. Демина, Л.Н. Древаль, А.С. Емельянова, С.В. Журавлевой, С.В. Запольского, А.С. Земцова, Л.Н. Земцовой, М.Ф. Ивлиевой, Е.И. Киселевой, А.Н. Козырина, Д.Л. Комягина, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, С.В. Мирошник, В.Н. Назарова, А.А. Нечай, О.А. Ногиной, Н.В. Омелехиной, Е.Н. Пастушенко, П.С. Пацуркивского, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, И.В. Петровой, Х.В. Пешковой, А.А. Пилипенко, Е.Г. Писаревой, Е.В. Покачаловой, В.В. Попова, М.Б. Разгильдиевой, Е.А. Ровинского, Т.Э. Рождественской, И.В. Рукавишниковой, С.В. Рыбаковой, А.Д. Селюкова, М.В. Карасевой, Ю.Л. Смирниковой, Д.А. Смирнова, Э.Д. Соколовой, Г.П. Толстопятенко, С.С. Тропской, Р.О. Халфиной, Н.И. Химичевой, И.А. Циндилиани, Р.А. Шепенко, С.О. Шохина, В.А. Яговкиной и др.

Комплексный подход к исследованию предопределил необходимость обращения к трудам зарубежных ученых: Роя Бахла, Ричарда Берда, Джека Минтца, Томаса Уилсона.

Нормативно-правовая база исследования включает в себя Конституцию Российской Федерации, международные договоры и соглашения, федеральные конституционные законы, федеральные законы, в том числе Бюджетный кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, подзаконные нормативные правовые акты федерального уровня, законы и иные нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации, муниципальные нормативные правовые акты, направленные на финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российского государства. Исторический и сравнительно-правовой подходы

обусловили обращение к нормативно-правовым актам, утратившим в настоящее время юридическую силу, и правовым актам иностранных государств.

Эмпирической базой исследования послужили правовые акты Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, аналитические исследования, проведенные в рамках ОЭСР, в том числе статистические данные, отражающие развитие законодательства в сфере налогового суверенитета.

Научная новизна диссертации заключается в формировании концепции финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации, которая включает следующие новые аспекты и выводы:

предложено определение налогового суверенитета, уточнены и систематизированы его признаки и источники, выявлены особенности его финансово-правового обеспечения и структуры;

уточнено содержание и признаки налогового суверенитета как института российского права и законодательства;

аргументирована гипотеза о производном характере налогового суверенитета Российского государства от народовластия, что придает ему свойство легитимности;

доказано, что налоговый суверенитет выступает категорией налогового права;

выдвинута гипотеза об обособлении норм, обеспечивающих налоговый суверенитет Российского государства, в функциональный комплексный правовой институт;

аргументирован специальный характер норм финансового права, посредством которых реализуется налоговый суверенитет и обеспечивается верховенство и независимость Российской Федерации в реализации налоговой функции;

сформированы предложения по развитию налогового федерализма Российского государства, в частности по более широкому применению налоговой децентрализации для повышения эффективности публичной финансовой деятельности на региональном и местном уровнях.

На защиту выносятся следующие новые и содержащие элементы новизны положения:

1. Налоговый суверенитет государства – это исключительное право государства самостоятельно и независимо осуществлять функцию налогообложения и взимания налогов в пределах территории, на которую распространяется его юрисдикция. Содержание налогового суверенитета государства заключается в следующих направлениях налоговой функции государства:

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 законодательство о налогах и сборах;

5) международное сотрудничество в сфере налогообложения.

2. Налоговый суверенитет государства обладает следующими признаками:

2.1. Исключительное право государства устанавливать и взимать налоги на территории, находящейся под его юрисдикцией. Иные субъекты, общественные институты, иностранные правительства не вправе устанавливать налоговые платежи на территории, находящейся под юрисдикцией Российской Федерации.

2.2. Независимость государства в реализации функции налогообложения и взимания налогов. Государство самостоятельно определяет круг налогоплательщиков, объекты налогообложения и иные элементы налога. Вмешательство в налоговую деятельность государства недопустимо.

2.3. Единство налогового суверенитета. Налоговую функцию реализует единая государственная власть. На территории России как демократического государства отсутствуют иные источники власти кроме ее многонационального народа. Единство налогового суверенитета выражается в единой налоговой системе России. Субъекты Российской Федерации, муниципальные образования не обладают государственным суверенитетом. Они осуществляют деятельность в сфере налогообложения по региональным и местным налогам, реализуя полномочия, предоставленные Российской Федерацией. Такие полномочия носят производный характер. Единство налогового суверенитета предполагает также реализацию законодательной, судебной и исполнительной власти согласно единой налоговой политике.

2.4. Производный от народного суверенитета характер. Налоги устанавливаются и вводятся в действие на основании нормативных правовых актов представительных органов, которые являются формой реализации представительной демократии. Производный характер налогового суверенитета обусловлен демократической формой правления в России. Отнесение вопросов установления и введения налогов к компетенции представительных органов подчеркивает реализацию воли народа в установлении системы налогов.

2.5. Реализация в правовой (законной) форме. В соответствии с положениями статьи 57 Конституции РФ каждый обязан платить только законно установленные налоги. Таким образом, налоговый суверенитет государства может быть реализован только в правовой форме, установление налогов осуществляется в форме закона (акта представительного органа местного самоуправления).

3. Налоговый суверенитет Российского государства основан на народовластии и не может быть ему противопоставлен. Проведенный сравнительный анализ налогообложения и самообложения граждан как институтов финансовой деятельности государства и муниципальных образований позволил аргументировать, что налогообложение и самообложение граждан, по своей сути, есть выражение народовластия, только налогообложение – представительной его формы, а самообложение – непосредственной. Самообложение граждан не может нарушать налоговый суверенитет государства, так как оба элемента общественной жизни имеют общие истоки. По результатам анализа правовых основ самообложения граждан предложено закрепить на законодательном уровне положение о том, что решение о самообложении граждан должно содержать:

- 1) предмет финансирования с подробным описанием его основных характеристик;
- 2) стоимость и срок реализации финансируемого мероприятия;
- 3) предельные сроки внесения гражданами денежных средств;
- 4) требование обособленного учета средств самообложения граждан;
- 5) обязательность осуществления муниципального финансового контроля за формированием и использованием средств самообложения;
- 6) обязательность утверждения отчета об использовании средств самообложения граждан.

4. Налоговый суверенитет Российской Федерации можно рассматривать как межотраслевой функциональный правовой институт, который объединяет нормы конституционного, международного публичного, финансового и налогового права. Налоговое право содержит основной массив правовых норм, составляющих институт налогового суверенитета. Конституционное право, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги, определяет основы налогового суверенитета, конституционность права государства взимать налоги с налогоплательщиков для финансирования своей деятельности. Нормы международного

публичного права определяют внешние границы налогового суверенитета государства, основы взаимодействия и сотрудничества суверенных субъектов права по вопросам налогообложения международной экономической деятельности. Признаком системности права определяет взаимодействие норм института налогового суверенитета с другими элементами системы финансового права. Наиболее тесно институт налогового суверенитета связан с институтами бюджетных доходов, государственного (публичного) долга и институтом финансов предприятий.

5. Налоговые правоотношения, возникающие при реализации норм института налогового суверенитета, можно классифицировать по субъектному составу:

1) правоотношения между государственной властью федерального и регионального уровней, а также органами местного самоуправления по вопросам полномочий в области налогообложения, которые переданы на региональный и местный уровни;

2) правоотношения между государством, органами местного самоуправления, с одной стороны, и налогоплательщиками – с другой, по вопросам установления, введения и взимания налогов;

3) правоотношения между государством и институтами гражданского общества по вопросам обеспечения законности установления и взимания налогов, а также повышения эффективности функции налогообложения.

6. Личностные границы налогового суверенитета охватывают бенефициаров публичных услуг, оказываемых государством. Сложность реализации принципа налогообложения бенефициара заключается в отсутствии единого подхода к определению бенефициара услуг государства. Разные подходы в корпоративном и персональном налогообложении не позволяют унифицировать понятие бенефициара, что усложняет определение личностных границ налогообложения международной экономической деятельности.

7. Становление и развитие правового обеспечения налогового суверенитета современного Российского государства прошло три этапа:

первый этап (1991-1998 гг.) характеризуется провозглашением суверенности и началом формирования разрозненных правовых основ налогового суверенитета. Внешнее направление на данном этапе характеризуется преемственностью по международным договорам, заключенным СССР;

второй этап (1998-2000 гг.): формируются систематизированные общие положения о налоговом суверенитете (вопросы налогового федерализма) в рамках первой части Налогового кодекса РФ. Российская Федерация от своего имени перезаключает значительное количество международных договоров по вопросам налогообложения;

третий этап (2000 г. – наше время): общие положения о налоговом суверенитете, сформированные в первой части Налогового кодекса РФ, детализируются во второй части Налогового кодекса РФ. Внешнее направление характеризуется активным участием Российской Федерации в международной деятельности, направленной на противодействие уклонению от уплаты налогов.

Исследование этапов развития налогового законодательства в части обеспечения налогового суверенитета позволяет констатировать, что одним из наиболее сложных вопросов является вопрос налогового федерализма. Формирование первичной налоговой системы и последующие ее систематизация и упорядочивание во многом предполагали необходимость правового обеспечения верховенства федеральной власти в вопросах налогообложения.

8. Разделение налогового суверенитета на внутренний и внешний является искусственным. Однако для целей познания и изучения института налогового суверенитета такое разделение допустимо. Реализация налогового суверенитета предполагает разные принципы и методы правового регулирования. Внутренние аспекты налогового суверенитета реализуются

большей частью посредством принципа приоритета публичных интересов и финансово-правового метода регулирования, основанного на имущественно-властных предписаниях. Внешние аспекты налогового суверенитета государства предполагают применение метода договора, основанного на сотрудничестве суверенных субъектов как равных.

В основе как внешних, так и внутренних аспектов налогового суверенитета лежит суверенное право государства взимать налоги. Применение иных методов (инструментов) правового регулирования в части внешних аспектов налогового суверенитета обусловлено, прежде всего, характеристикой участвующих в правоотношении субъектов, наделенных свойством суверенности.

К внутренним аспектам налогового суверенитета государства можно отнести:

- 1) верховенство и независимость в вопросах установления и введения налогов в пределах государственной территории;
- 2) верховенство и независимость в вопросах организации взимания налогов в пределах государственной территории;
- 3) верховенство и независимость в вопросах установления налоговой ответственности и привлечения к ней.

К внешним аспектам налогового суверенитета относятся:

- 1) участие в налоговых соглашениях по вопросам избежания двойного налогообложения;
- 2) участие в налоговых соглашениях по вопросам административной помощи;
- 3) участие в деятельности международных организаций по вопросам противодействия уклонению от уплаты налогов.

9. Налоговый федерализм каждого федеративного государства характеризуется собственными отличительными чертами, обусловленными историческими, национальными, экономическими и иными факторами. Не существует абсолютно идентичных по налоговому федерализму

государств. Однако анализ таких особенностей, систематизация признаков необходимы для поиска наиболее эффективного устройства налогового федерализма конкретного государства.

10. Институт налогового федерализма предполагает два процесса: налоговую децентрализацию и укрепление централизации налоговой системы. Децентрализация налогообложения в федеративных государствах является положительным процессом, поскольку повышает заинтересованность региональных властей и органов местного самоуправления в развитии предприятий-резидентов, оплачивающих налоги в региональные бюджеты. Децентрализация налогообложения повышает политическую ответственность региональных властей, так как делает их ответственными за рациональное использование собственных налоговых доходов бюджета. Повышается финансовая дисциплина, так как региональные власти используют собственные налоговые доходы, а не межбюджетные трансферты. Примером реализации данного положения в налоговой системе России является налог на прибыль организаций. Децентрализация налогообложения имеет некоторые отрицательные стороны, в частности может привести к значительным диспропорциям бюджетной обеспеченности различных субъектов.

11. Становление и развитие налогового суверенитета Российского государства обнаруживает следующие особенности отечественного налогового федерализма.

11.1. Финансовая деятельность государства, начиная с Киевской Руси и заканчивая современной Россией, предполагает существенную связь между налоговыми доходами и публичными расходами.

11.2. Бюджетный и налоговый федерализм современного Российского государства характеризуется жесткой централизацией, что во многом обусловлено историческими причинами: значительной территорией и необходимостью существенных расходов на военное дело.

11.3. Процессы децентрализации финансовой деятельности больше направлены на повышение ее эффективности, финансовой самообеспеченности регионов и муниципальных образований и не связаны с «сепаратистскими» движениями. Децентрализация осуществляется в рамках реализации централизованной финансовой деятельности.

12. Реализация налогового суверенитета государства в части установления преференциальных налоговых режимов должна быть основана не только на принципах национальной финансовой конституции, но и проходить с учетом тех практик, которые рекомендованы ОЭСР. Налоговая компетенция субъектов (субнациональных правительств) в части установления специальных налоговых режимов на своей территории не только производна от налогового суверенитета государства (национального правительства), но и подлежит приведению в соответствие с рекомендованными практиками ОЭСР, направленными на обеспечение принципа уважения налогового суверенитета каждого государства.

13. Налоговая культура выступает гарантией налогового суверенитета государства. Без налоговой культуры как государства, так и налогоплательщиков представляется невозможным обеспечение установления и исполнения налоговой обязанности, отвечающей признаку «законно установленного налога». Недостаточный уровень налоговой культуры государства создает угрозу разрыва связи между налоговым суверенитетом и его основой (народовластием), что ставит вопрос о вероятной нелегитимности налогового суверенитета государства. В части внешних аспектов налогового суверенитета налоговая культура государства также имеет важное обеспечительное значение. Уровень налоговой культуры государства в международных отношениях характеризуют следующие признаки:

во-первых, государство активно участвует в международных проектах, направленных на развитие налоговой функции, в частности на площадках ОЭСР;

во-вторых, государство эффективно имплементирует рекомендации, предложенные по результатам такого участия;

в-третьих, государство имеет широкую сеть международных соглашений по вопросам налогообложения, а также является активным участником соглашений по противодействию уклонению от уплаты налогов;

в-четвертых, государство добросовестно выполняет принятые международные обязательства по вопросам налогообложения.

14. Справедливость в контексте налогового равенства – это мнение большего числа членов общества, которое может быть субъективно несправедливым для тех, на кого фактически возложено большее налоговое бремя. При этом право государства на дифференцированное налогообложение не может быть произвольным. Если такой подход не согласуется с интересами всего общества (большой части его членов), то он нелегитимен.

15. Принцип баланса частных и публичных интересов в налоговых отношениях следует дополнить новыми положениями. Государство, его публично-территориальные образования и муниципальные образования также стремятся к достижению баланса своих интересов в налоговых правоотношениях. В данном аспекте принцип баланса публичных интересов раскрывается через систему налогового федерализма. Баланс публичных интересов непосредственно связан с балансом частных интересов, так как из-за «неправильной настройки» налогового федерализма, нарушения баланса в публичных интересах нарушается баланс частных и публичных интересов в целом. В международных налоговых отношениях принцип баланса частных и публичных интересов также находит свое выражение. Суть данного принципа в международном аспекте заключается в обеспечении нейтральности налогообложения с тем, чтобы различия в налоговых системах не становились препятствием для развития международной экономической деятельности. Как на национальном, так и на международном уровнях можно говорить о балансе публичных интересов (балансе налоговых

суверенитетов) для обеспечения общего баланса частных и публичных интересов. Сбалансированное равное самоограничение налоговых суверенитетов государств – необходимое условие для эффективного налогообложения.

16. В основе налогообложения международной экономической деятельности в сфере цифровой экономики лежат следующие принципы:

1) недопустимость увеличения налоговой нагрузки на доходы от объектов цифровой экономики по сравнению с уровнем налогообложения доходов от традиционной экономики;

2) применение правил налогообложения с учетом отнесения объекта цифровой экономики к конкретному сегменту; при невозможности конкретизации – квалификация по наиболее выгодному для налогоплательщика правилу;

3) недопустимость нивелирования налоговых льгот и иных преференций, которые государства специально создают для развития цифровой экономики.

17. Развитие международных налоговых отношений непосредственно связано с реализацией принципа самоограничения налогового суверенитета, который применяется в международных налоговых отношениях:

1) при формировании межгосударственных объединений;

2) при заключении соглашений об избежании двойного налогообложения;

3) при формировании международных правил борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Для обеспечения защиты налогового суверенитета важным является соблюдение баланса между ограничением налогового суверенитета и национальными интересами.

18. Система международных налоговых правил, формируемая при содействии ОЭСР, отвечает признакам международного налогового режима:

1) формируется институциональная основа;

2) для институциональной основы характерно наличие правил организации деятельности;

3) фактическое влияние на общественные отношения по предмету ведения в значительной части мира;

4) признание государствами, межправительственными организациями, иными участниками международной публичной деятельности.

19. Принадлежность нормообразующих идей к работе ОЭСР придает им дополнительную идеологическую поддержку при их реализации в налоговой политике отдельных государств. Таким образом, ОЭСР выступает «фабрикой» идей в части изменения международных налоговых правил. Конкуренция на уровне идей является одним из условий построения такой системы международных налоговых правил, которая учитывает интересы всех государств, создающих условия для осуществления налоговозначимой деятельности. Отсутствие конкуренции, напротив, может создать условия для приоритета интересов отдельных государств, что нарушает принцип суверенного равенства в целом и налогового суверенитета в частности.

20. Часть первую Налогового кодекса РФ следует дополнить положениями о налоговом суверенитете следующего содержания:

Статья 3.1. Налоговый суверенитет Российской Федерации

1. Российская Федерация обладает верховенством и независимостью в вопросах установления, введения в действие и отмены налогов и сборов, осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений в пределах своей территории.

2. Организации и физические лица, признаваемые налоговыми резидентами в соответствии с настоящим Кодексом, обязаны уплачивать налоги и сборы, предусмотренные Кодексом, независимо от места получения дохода, если иное не предусмотрено международным договором.

3. Международный договор Российской Федерации утрачивает приоритет перед настоящим Кодексом, если его применение направлено

исключительно на уменьшение суммы налога, подлежащей уплате или получение иных льгот, предусмотренных настоящим Кодексом, без достижения целей заключения соответствующего международного договора.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Результаты диссертационного исследования будут способствовать дальнейшей разработке механизма и юридических средств финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства, совершенствованию финансового законодательства и правоприменительной практики. Предложенный в диссертации подход к пониманию налогового суверенитета может быть использован для развития науки отечественного финансового права с акцентом на проблематику обеспечения суверенного права государства на реализацию налоговой функции. В частности, предмет финансового и налогового права, некоторые принципы (например, справедливости) охарактеризованы с точки зрения их роли в обеспечении налогового суверенитета Российского государства. Практическая значимость обусловлена ориентированностью исследования на совершенствование финансового законодательства, что призвано способствовать эффективному финансово-правовому обеспечению налогового суверенитета.

Содержащиеся в настоящей работе теоретические выводы и практические рекомендации могут быть использованы:

в научно-исследовательской деятельности при анализе актуальных проблем финансово-правового обеспечения налогового суверенитета;

в процессе преподавания финансового, бюджетного, налогового права, международного финансового и международного налогового права, а также иных отраслевых юридических дисциплин;

при подготовке учебной и учебно-методической литературы по финансовому праву, в том числе бюджетному и налоговому праву, международному финансовому и международному налоговому праву;

при разработке проектов нормативно-правовых актов, направленных на совершенствование финансово-правового обеспечения налогового суверенитета;

при разработке рекомендаций для финансовых и иных правоприменительных органов в части реализации ими финансового законодательства, направленного на обеспечение налогового суверенитета.

Обоснованность и достоверность результатов диссертационной работы обусловлены актуальностью, методологией, сформулированной целью и поставленными задачами; объектом и предметом исследования, широким кругом использованных библиографических источников, эмпирической базой. Особо значимые положения в области финансово-правового обеспечения социального развития государства исследованы и критически оценены с позиции их соответствия теории права, законодательству и практике правоприменения.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация обсуждена и одобрена на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия».

Основные научные результаты диссертационного исследования опубликованы в двух монографиях, 40 научных статьях, включая 23 публикации в рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России, и две публикации на английском языке, а также учебных пособиях общим объемом 27 а.л.

Основные теоретические положения и выводы диссертации использовались при чтении лекций и проведении практических занятий по дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право», «Международное финансовое право», «Международное налоговое право» в ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия»; при проведении занятий со слушателями, организованных межрегиональным Центром

профессионального обучения прокурорских работников и федеральных государственных гражданских служащих; при подготовке учебно-методических пособий по финансовому и налоговому праву.

Сформулированные предложения и выводы, содержащиеся в исследовании, изложены в выступлениях на международных, всероссийских и межрегиональных научно-практических конференциях различного уровня: «Модернизация России: актуальные вопросы налогово-финансового регулирования экономики» (Саратов, 2015); «Бюджетное законодательство Российской Федерации: теоретические и практические проблемы совершенствования» (Саратов, 2015); «Защита прав и законных интересов субъектов отношений в сфере финансово-правового регулирования: проблемы теории и правоприменения» (Саратов, 2016); «Финансовое правоотношение: доктринальные и правоприменительные аспекты» (Саратов, 2016); «Доступность банковских и иных финансовых услуг как правовой принцип эффективного функционирования публичных и частных финансов» (Саратов, 2017); «Безопасность в бюджетно-налоговой, таможенной и иных сферах финансовой деятельности: экономические и правовые проблемы: всероссийская научно-практическая конференция» (Саратов, 2017); «Финансовые инструменты в бюджетной сфере: перспективы развития» (Москва, 2020); «Модернизация правового регулирования бюджетных отношений в условиях цифровой экономики» (Саратов, 2020); «Развитие юридической науки в новых условиях: единство теории и практики – 2020» (на базе юридического факультета Южного федерального университета в дистанционном формате в Microsoft Teams); «Государство и право в XXI веке» (Минск, 2020) и др.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, двух разделов, включающих пять глав, разделенных на параграфы, заключения, библиографического списка использованных источников и литературы, двух приложений.

РАЗДЕЛ I. ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Глава 1. Понятие и признаки налогового суверенитета

1.1. Понятие налогового суверенитета

Термин «суверенитет» происходит от франц. *souverainete* – верховная власть. Содержание термина «суверенитет» не является статичным и менялось в зависимости от общественно-экономической формации. В XVI веке французский политический деятель и ученый Жан Боден рассматривал суверенитет как ничем не ограниченную безусловную власть монарха¹. Позднее, в XVIII в. в эпоху буржуазных революций, ученый, политический деятель, философ Жан-Жак Руссо разработал концепцию «народного суверенитета», в соответствии с которой власть исходит от народа². Развитие современных международных отношений свидетельствует о различном понимании суверенитета правительствами. Суверенитет как феномен жизни общества является предметом исследования многих гуманитарных наук, в том числе правовой науки. Б.Л. Манелис справедливо отметил, что суверенитет является политической категорией, но также объединяет национальные, экономические, политические и юридические моменты³. Н.А. Ефремова, анализируя проблематику международно-правового регулирования экономической интеграции, делает акцент на суверенной экономике как одном из элементов суверенитета, который служит основой, материальным обеспечением суверенитета государства, и предлагает понимать под экономическим суверенитетом «...имманентно присущее государству, обусловленное независимостью государств друг от друга, равное с другими государствами свойство иметь права, брать на себя обязательства по международному экономическому сотрудничеству и

¹ См.: *Дегтярева М.И.* Разработка понятия суверенитета Жаном Боденом // Полис. 2000. № 3. С. 157.

² См.: *Гройзберг А.И.* Развитие теории суверенитета Ж.-Ж. Руссо в годы Французской буржуазной революции // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2015. Вып. 1 (27). С. 8-17.

³ См.: *Манелис. Б.Л.* Проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1966.

осуществлять их на основе норм международного права с учетом своих национальных интересов»¹. Соответственно понятие суверенитета предлагают различные науки об обществе. Для целей настоящего исследования представляется необходимым соотнести понятия суверенитета, которые предлагаются социальными науками, и определить понятие налогового суверенитета.

Современный экономический словарь определяет экономический суверенитет как экономическую независимость государства, региона от других государств и регионов². В экономической теории под экономическим суверенитетом понимается способность национального правительства принимать решения независимо от решений, принимаемых другими правительствами³. Н.П. Юрьева достаточно широко определяет экономический суверенитет через «потенциальную и реализующуюся способность самодостаточного устойчивого и безопасного воспроизводства национальной экономики как саморазвивающейся социально-экономической целостности и укрепляющейся за счет достижения финансовой самостоятельности, продовольственной самообеспеченности, интеллектуальной достаточности, технологической самостоятельности и демографической стабилизации»⁴. Данное определение подчеркивает значение экономического базиса для развития других сфер общественного развития и, соответственно, ставит их в зависимость от экономического суверенитета государства. В экономической теории наблюдается также дифференциация исследований по направлениям экономического суверенитета. Так, С.А. Волков подчеркивает, что банковская система государства только тогда является суверенной, когда она отвечает

¹ *Ефремова Н.А.* Международно-правовые механизмы регулирования экономической интеграции и суверенитет государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 13.

² См.: *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2019. С. 413.

³ См.: *Сапир Ж.* Основы экономического суверенитета и вопрос о формах его реализации // Проблемы прогнозирования. 2020. № 2. С. 3.

⁴ *Юрьева Н.П.* Национальный экономический суверенитет в условиях глобализации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2009. С. 10.

национальным интересам¹. М.А. Антонюк использует термин «суверенизация финансовой системы», под которым предлагает понимать способность указанной системы функционировать на принципах относительной независимости и динамической устойчивости ее базовых параметров, позволяющих нейтрализовать негативные последствия кризисов глобальной финансовой системы². Примечательно, что представители экономической науки, в частности, Ж. Сапир отмечают, что рассмотрение суверенитета только с точки зрения экономики является ограниченным, так как необходимо принимать в расчет способность государства издавать законы и действовать в соответствии с ними³. Такая точка зрения находит множество подтверждений. Например, суверенными остаются государства – участники Европейского союза, несмотря на передачу валютного регулирования на наднациональный уровень⁴.

Исследователями правовой науки предложено достаточно много определений государственного суверенитета. В частности, А.А. Моисеев определяет государственный суверенитет как «неотчуждаемое юридическое качество независимого государства, символизирующее его политико-правовую самостоятельность, высшую ответственность и ценность как первичного субъекта международного права, необходимое для исключительного верховенства государственной власти и предполагающее неподчинение власти другого государства, возникающее или исчезающее в силу добровольного изменения статуса независимого государства как цельного социального организма, обусловленное правовым равенством независимых государств и лежащее в основе современного международного

¹ См.: Волков С.А. Роль государства в формировании суверенной банковской системы: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2010. С. 6.

² См.: Антонюк М.А. Регулирование инновационно-инвестиционного процесса в условиях «суверенизации» финансовой системы России: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Волгоград, 2008. С. 10.

³ См.: Сапир Ж. Основы экономического суверенитета и вопрос о формах его реализации // Проблемы прогнозирования. 2020. № 2. С. 3.

⁴ См.: Договор о функционировании Европейского союза [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

права»¹. Данное определение характеризует, прежде всего, внешние аспекты государственного суверенитета, т.е. суверенное качество субъекта международных отношений.

К одному из наиболее полных можно отнести определение, предложенное Н.И. Грачевым: «В государственно-правовых отношениях, суверенитет выступает как признанная народом (легитимная), внешне производная, постоянная, юридически неограниченная верховная власть, обладающая универсальным полномочием на управление государством в целом и концентрирующая монопольное право на принятие окончательных решений по всем вопросам государственного значения»².

Однако определения государственного суверенитета, которые предлагаются другими науками, сложно полностью трансформировать в определение налогового суверенитета государства. Думается, что налоговый суверенитет и государственный суверенитет государства не соотносятся друг с другом как часть и целое. Точнее, государственный суверенитет не является неким «набором суверенитетов по функциям государства». Кроме того, налоговый суверенитет государства не является юридически неограниченным, и, соответственно, окончательный характер государственных решений может быть поставлен под сомнение, если такие решения нарушают принцип законного установления налогов. Тем не менее, исследования социальных наук по вопросу понятия государственного суверенитета необходимы для анализа государственного суверенитета с позиции налогового права, а также для определения его финансово-правовых основ. Соотношение налогового суверенитета государства и государственного суверенитета поможет выявить анализ содержания и конструкции последнего.

¹ См.: *Моисеев А.А.* Соотношение суверенитета и надгосударственности в современном международном праве (в контексте глобализации): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2007. С. 8.

² *Грачев Н.И.* Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 10.

Представляется, что налоговый суверенитет государства можно рассматривать как функцию верховной власти, реализация которой направлена на организацию эффективного и законного налогообложения в пределах государственной территории. Н.И. Грачев определяет юридическое содержание суверенитета как «функции и полномочия верховной власти, которые в совокупности могут быть определены как исключительная компетенция государства»¹. Основу юридической конструкции государственного суверенитета, по мнению ученого, составляют суверенные права, т.е. такие права, которые верховная власть осуществляет непосредственно и не может передать на другие уровни власти или международным организациям без потери суверенности. Думается, что право на налогообложение относится к правам такого рода. Однако налоговый суверенитет имеет свои границы. Представляется необходимым отметить, что организация налогообложения является не только правом, но и обязанностью государства. Налоги составляют основную часть доходов бюджетной системы. От качества организации налогообложения во многом зависит эффективность финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Таким образом, передача прав в сфере налогообложения от государства в пользу международных организаций не должна освобождать государство от обязанности по устройству эффективной системы налогообложения. Рассмотренные далее в настоящей работе элементы «надгосударственности» по вопросам налогообложения не предполагают ограничение, точнее – самоограничение, налогового суверенитета.

По справедливому замечанию Д.В. Винницкого: «в современном понимании суверенитет государства – явление в первую очередь правовое, и он не может быть обоснованием произвола не только на уровне

¹ *Грачев Н.И.* Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 10.

правоприменения, но и правотворчества»¹. Очевидно, что отсутствует «ранжирование» значений суверенитета, которые предлагают различные науки. Однако следует согласиться с мнением Д.В. Винницкого о высокой роли права в сфере защиты интересов личности, в том числе и в сфере защиты права частной собственности, от избыточного налогообложения. Одним из ключевых вопросов содержания налогового суверенитета государства является вопрос обеспечения баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения. Правовые основы обеспечения такого баланса представлены прежде всего нормами конституционного права.

В науке конституционного права под государственным суверенитетом понимается свойство государства самостоятельно и независимо от власти других государств осуществлять свои функции на своей территории и за ее пределами, в международном общении², самостоятельное и независимое осуществление государством налоговой функции на своей территории и за ее пределами является признаком такого свойства. В международном праве под государственным суверенитетом понимается верховенство государства в пределах собственных границ и его самостоятельность, независимость в международных делах³. В теории государства и права государственный суверенитет рассматривается как признак государства.

Представители науки налогового права также предлагают определения государственного суверенитета в сфере налогообложения. А.А. Шахматьев определяет налоговый суверенитет как форму реализации государственного суверенитета в налоговой сфере⁴. Данное определение подчеркивает «принадлежность» налогового суверенитета государству, однако требует дальнейшего уточнения в части особенностей реализации государством

¹ Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017. С. 197.

² См.: Козлова Е.И., Кутафин О.Е. Конституционное право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 158.

³ См.: Международное право: учебник / Б.М. Ашавский, М.М. Бирюков, В.Д. Бордунов и др.; отв. ред. С.А. Егоров. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2014. С. 192.

⁴ См.: Шахматьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2011. С. 41.

суверенных прав по организации налогообложения. И.И. Кучеров выделяет в международном налоговом праве принцип налогового суверенитета государства, который заключается в праве государства устанавливать, вводить и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций в пределах своей территории, признаваемым всеми субъектами международных отношений¹. В общей трактовке, по замечанию Д.В. Винницкого, суверенитет – это верховенство на государственной территории и независимость в международных отношениях². Определение суверенитета, предложенное Д.В. Винницким, несмотря на «общую трактовку», представляется достаточно полным, поскольку охватывает внутренние и внешние аспекты реализации государственной власти. Государственный суверенитет в сфере налогообложения можно определить как самостоятельность, независимость и верховенство государства в осуществлении функции налогообложения и взимания налогов.

Понятие фискального (налогового) суверенитета широко применяется в отечественной научной литературе и правоприменительной практике. Например, Конституционный Суд РФ в своем определении от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О указал: «...федеральный законодатель, действующий при определении налоговых обязанностей в рамках своих дискреционных полномочий и обладающий *фискальным суверенитетом* (выделено нами. – М.С.), вправе устанавливать показатели оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, необходимые для целей налогообложения...»³. В постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П Конституционный Суд РФ связывает законодательную форму учреждения

¹ См.: Кучеров И.И. Международное налоговое право. М., 2007. С. 64-66.

² См.: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М.: Статут, 2017. С. 197.

³ Определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества «Арсенал», общества с ограниченной ответственностью «Горторгкомплекс» и гражданина Захарова Александра Николаевича на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 390 и 391 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 65 и 66 Земельного кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 1.

налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств с фискальным суверенитетом государства¹.

Анализ определений государственного суверенитета, которые применяются в теории государства и права, конституционном и международном праве, позволяет сделать вывод о сложном характере рассматриваемого понятия. Думается, что причиной такого «многопредметного подхода» к содержанию понятия «государственный суверенитет» является множественность функций государства. Структура государственного суверенитета основана на функциях государства. Функции государства делятся на внутренние и внешние, следовательно, можно рассматривать внутренний и внешний суверенитет государства. К основным функциям государства относят экономическую, социальную функции, функцию налогообложения и взимания налогов, функцию обороны страны, функцию интеграции в мировую экономику и др. Таким образом, можно выделить суверенитет государства в решении вопросов по каждой функции, что и определяет сложный характер рассматриваемого понятия.

Одной из основных функций государства, как отмечалось выше, является функция налогообложения и взимания налогов.

Думается, что содержание налогового суверенитета раскрывается в направлениях реализации государством функции налогообложения. К таковым относятся:

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.

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 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» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.

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.

Анализ направлений позволит точнее определить содержание налогового суверенитета.

Установление налогов является одной из основных составляющих налогового суверенитета государства. Содержание данной составляющей менялось с изменением концепции суверенитета. Так, в период отождествления суверенитета с властью монарха установление налога сводилось к ничем не ограниченному праву государства устанавливать налоги. С появлением концепции народного суверенитета актуальность получил вопрос ограничения права государства на установление налогов принципами налогообложения. Принцип законности налогообложения нашел свое закрепление в ст. 57 Конституции РФ, обязывающей платить не любые налоги, установленные государством, а только те, которые установлены законом¹. С.Г. Пепеляев указывает, что «право государства облагать граждан налогами не является безусловным (оно не дано от Бога)»². Конституция не только предусматривает обязанность каждого платить налоги, но и ограничивает право государства на установление налогов. Обращаясь к судебным актам Конституционного Суда РФ, можно выявить регулярно повторяющуюся формулировку: «Осуществляя в рамках *предоставленной ему дискреции* нормативно-правовое регулирование отношений по установлению, введению и взиманию налогов и определяя применительно к конкретному налогу соответствующие принципы налогообложения, *законодатель должен прежде всего учитывать* (выделено нами. – М.С.) закрепленные Конституцией Российской Федерации и составляющие основы

¹ См.: Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм., одобр. в ходе общерос. голосования 01 июля 2020 г.) // Рос. газета. 1993. 25 дек.; 2020. 4 июля.

² Налоговое право: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 134.

конституционного строя Российской Федерации принципы правового и социального государства (статья 1, часть 1; статья 7), а также принципы равенства перед законом и судом (статья 19, часть 1) и пропорциональности (статья 55), которыми ограничиваются пределы его усмотрения в этой сфере»¹.

Таким образом, право государства на установление налогов является производным и ограничивается определенными принципами, в частности справедливости, пропорциональности, социального государства. Вопросы налогового суверенитета проявляются здесь в проблематике народовластия как основы суверенитета государства в сфере налогообложения.

Делегирование некоторых полномочий по установлению и введению налогов иным публично-территориальным образованиям на своей территории является важной частью налогового федерализма, который рассмотрен в разделе 2.2. диссертации.

Введение налогов – действия уполномоченных органов, которые необходимы для начала взимания установленных налогов. Как правило, введение налогов связывают с установлением конкретного срока их взимания на соответствующей территории². Думается, что введение налога можно рассматривать в широком смысле как реализацию субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями права на введение региональных и местных налогов. В Налоговом кодексе РФ (далее НК РФ) установлен закрытый перечень региональных и местных налогов, а также

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // СЗ РФ. 2008. № 12, ст. 1183. См. также: Постановление Конституционного Суда РФ от 2 декабря 2013 г. № 26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге» в связи с запросом Законодательного Собрания Челябинской области» // СЗ РФ. 2013. № 50, ст. 6669.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 384.

общие принципы их исчисления и уплаты¹. По существу, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования вводят в пределах своей административной территории уже «предустановленные» федеральным законодателем региональные и местные налоги. Вопросы налогового суверенитета проявляются здесь в проблематике налогового федерализма.

Взимание установленных налогов. Вопросы налогового суверенитета в данном направлении реализации налоговой функции проявляются в применяемых государством мерах принуждения, обеспечивающих исполнение налоговой обязанности. Примечательно, что в отличие от установления и введения налогов, регулирование отношений по их взиманию (налоговый контроль, обеспечение исполнения налоговой обязанности, налоговая ответственность и некоторые другие институты) не передаются государством на уровень субъектов Федерации и муниципальных образований. Выбор мер принуждения, применяемых при взимании налогов, их содержания, осуществляется на основании принципов разумной достаточности (соразмерности), справедливости, социальной направленности и других принципов, лежащих в основе налогового суверенитета государства.

Международное сотрудничество в сфере налогообложения. Думается, что данное направление налоговой функции в части налогового суверенитета раскрывается только в вопросах налогового федерализма. Применительно к Российской Федерации международное сотрудничество в сфере налогообложения осуществляется исключительно от лица Федерации в целом. Субъекты Российской Федерации, муниципальные образования не вступают в международные налоговые правоотношения. Для некоторых государств вопрос международного налогового взаимодействия отдельных публично-территориальных образований является достаточно сложным.

¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ (с изм. и доп. от 20 апреля 2021 г., № 100-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824; 2021. № 17, ст. 2886.

С понятием налогового суверенитета тесно связано понятие налогового государства, предложенное В.В. Гриценко. По существу, понятие «налоговое государство» охватывает и характеризует налоговый суверенитет конкретного государства. Российское налоговое государство характеризуют следующие признаки:

- значительная доля налоговых доходов в системе бюджетных доходов;
- покрытие значительной части государственных расходов за счет налоговых поступлений;
- императивность взимания налогов;
- наличие системы федеральных органов государственной власти, обеспечивающих налоговую функцию¹.

В налоговом государстве право на налогообложении основано на принципах законности, стабильности и предсказуемости налоговой практики, экономической обоснованности налогообложения, удобства налогообложения, эффективности механизма защиты прав налогоплательщиков, баланса частных и публичных интересов. Налоговое государство охарактеризует высокий уровень налоговой культуры. Предложенные В.В. Гриценко принципы налогового государства в равной степени охватывают принципы налогового суверенитета демократического государства.

В общей теории государственного суверенитета ставится вопрос о понятии «суверенное право». Для понимания сущности налогового суверенитета представляется необходимым соотнести понятия «суверенное право» и «право на налогообложение».

В федеральном законе от 3 ноября 2015 г. № 297-ФЗ «О юрисдикционных иммунитетах иностранного государства и имущества иностранного государства в Российской Федерации» суверенные властные

¹ См.: *Гриценко В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 45.

полномочия определены как права, которыми иностранное государство обладает в силу суверенитета и которые осуществляет в целях реализации суверенной власти¹. Из данной дефиниции можно сделать два вывода. Во-первых, суверенные полномочия возникают у государства в силу его суверенитета, а не по другим каким-либо основаниям. Во-вторых, целью реализации таких полномочий является реализация суверенной власти. Установление суверенных властных полномочий в законодательном акте Российского государства коррелирует понятию суверенного права, предложенному Б.Л. Манелисом в 1966 г.: «суверенные права – это права, которые юридически опосредствуют, выражают и гарантируют суверенитет»². Иными словами, если суверенитет – сложное многокомпонентное явление организации жизни общества, объединяющее экономическую, политическую и юридическую составляющие, то суверенные права – юридическая составляющая государственного суверенитета.

Представляется, что право государства на налогообложение обладает приведенными признаками. Государство взимает налоги в силу своего суверенитета и направляет их на финансовое обеспечение своих задач. Право на налогообложение является юридической гарантией финансового обеспечения деятельности государства.

В научной и учебной литературе по вопросам государственного суверенитета выделяют внутренние и внешние аспекты данного института. Так, в рамках внутреннего аспекта государственный суверенитет выражается в единстве и распространении государственной власти на все население и общественные организации страны; в общеобязательности решений органов государства для всех, кого они касаются, на территории государства; в прерогативе, т.е. возможности отмены и признания ничтожным любого

¹См.: Федеральный закон от 03 ноября 2015 г. № 297-ФЗ «О юрисдикционных иммунитетах иностранного государства и имущества иностранного государства в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 45, ст. 6198.

² Манелис Б.Л. Проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1966. С. 22.

проявления другой общественной власти. Внешний государственный суверенитет предполагает, что государство является полноправным субъектом международных отношений, самостоятельно формирует и реализует внешнюю политику, защищает территориальную целостность и обладает иммунитетом от юрисдикции других государств.

Например, Р.А. Шепенко, обращаясь к понятию налогового суверенитета, сводит его к разграничению предметов ведения в федеративном государстве. В части внешнего налогового суверенитета государства устанавливают правила, позволяющие им осуществлять налоговый контроль, применять институт налогового зачета и регулировать споры¹.

В.В. Красинский справедливо обращает внимание на искусственный характер такого разделения². Действительно, государство, которое суверенно только в части внутренних аспектов, но не обладает суверенитетом во вне, не является суверенным. Кроме того, внутренние и внешние аспекты государственного суверенитета тесно взаимосвязаны друг с другом. Б.Л. Манелис отмечает, что «верховенство государственной власти было бы неполным, неустойчивым, иллюзорным, если бы не существовало ее независимости от других государств. С другой стороны, независимость государства от других государств была бы беспредметной, эфемерной, нереальной, если бы государственная власть не обладала бы верховенством внутри страны»³.

Однако, несмотря на искусственность, выделение внутренних и внешних аспектов государственного суверенитета представляется оправданным для достижения определенных целей, например для исследования данного института (применения метода анализа). Кроме того,

¹ См.: Шепенко Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 50.

² См.: Красинский В.В. Защита государственного суверенитета: монография. М., 2017. С. 17.

³ Манелис Б.Л. Проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук М., 1966. С. 12.

обращаясь к налоговому суверенитету государства, необходимо отметить, что его реализация предполагает разные принципы и методы правового регулирования. Внутренние аспекты налогового суверенитета реализуются большей частью посредством финансово-правового метода регулирования, основанного на имущественно-властных предписаниях и принципе приоритета публичных интересов. Внешние аспекты налогового суверенитета государства предполагают применение метода договора, основанного на сотрудничестве суверенных субъектов как равных.

Вопрос внешних и внутренних аспектов налогового суверенитета тесно связан с соотношением национального и международного налогового права. Необходимо отметить, что в науке налогового права не сформировалось единого мнения о месте международного налогового права в системе права. Так, Д.В. Винницкий выделяет 5 подходов по данному вопросу:

- 1) международное налоговое право как элемент международного частного права;
- 2) международное налоговое право как элемент международного административного права;
- 3) международное налоговое право как часть международного финансового права, международного экономического права;
- 4) международное налоговое право как компонент национальной системы права;
- 5) международное налоговое право как самостоятельная отрасль права¹.

Соответственно приведенным позициям можно рассматривать и содержание налогового суверенитета. Например, подход, согласно которому международное налоговое право является частью международного частного права, предполагает акцент на ограничение государством права частной собственности при налогообложении и допустимые пределы такого

¹ См.: *Винницкий Д.В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017. С. 45-125.

ограничения. Рассматривая международное налоговое право в качестве элемента международного административного права, первоочередное внимание необходимо уделять налогообложению как части государственного управления, а также учитывать «общность юридической природы нормативных предписаний международного административного и международного налогового права»¹. В части налогового суверенитета убедительным представляется мнение Б.Л. Манелиса о недопустимости разделения суверенитета и международного права, которые логически и исторически связаны между собой². Думается, что принцип налогового суверенитета представляет собой один из принципов международного налогового права, независимо от концепции.

Раскрывая понятие налогового суверенитета, необходимо соотнести его с понятием налоговой юрисдикции государства. Следует согласиться с мнением И.А. Хавановой о том, что это не взаимозаменяемые понятия³. Юрисдикция характеризует возможности и пределы осуществления государством принуждения с целью обеспечения реализации им своего права и на основе права⁴. В данном вопросе ключевым является территориальный аспект верховенства государственной власти. И.А. Хаванова определяет налоговую юрисдикцию как «основанное на суверенитете полномочие государства по учреждению и изъятию налогов на соответствующей территории в отношении субъектов и объектов, связанных с ней, однако не ограниченных ею»⁵.

В теории международного права выделяют предписательную и исполнительную юрисдикции, личную, территориальную и универсальную

¹ Там же. С. 72.

² См.: Манелис Б.Л. Проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1966. С. 12.

³ См.: Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11. С. 41-51.

⁴ См.: Международное право: учебник / Б.М. Ашавский, М.М. Бирюков, В.Д. Бордунов и др.; отв. ред. С.А. Егоров. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2014. С. 192.

⁵ Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2016. С. 9.

юрисдикции. Юрисдикция тесно связана с территорией государства, исполнительная юрисдикция за пределами государственной территории возможна только при условии согласия на это другого государства. Отмечается, что государственный суверенитет заключается прежде всего в территориальном верховенстве, а национальная юрисдикция может распространяться за пределы государственной территории.

Например, налогообязанными могут являться лица, которые являются гражданами одного государства, но проживают на территории другого. В теории налогового права применяется концепция экономической привязанности, в соответствии с которой право на налогообложение субъекта принадлежит тому государству, с территорией которого экономический интерес такого субъекта наиболее тесно связан. Таким образом, *налоговая юрисдикция* – это основанное на налоговом суверенитете право государства осуществлять функцию налогообложения на своей территории, а также в отношении лиц, объектов, капитала, хозяйственных операций, которые, хотя и не находятся на подведомственной государству территории, но тесно связаны с ней.

В научной литературе и правоприменительной практике часто налоговый суверенитет отождествляют с фискальным. Думается, что такая позиция требует уточнения. *Fiscus* – от латинского «корзина», «казна». В Древнем Риме термин означал военную кассу, позднее – кассу римского императора. Фискальная функция свойственна налогам¹, таможенным платежам², взносам в государственные внебюджетные фонды³, а также иным государственным доходам, пополняющим казну государства. Е.Л. Васянина к фискальным платежам относит налоги, фискальные сборы,

¹ См.: Финансовое право: учебник / А.С. Алимбекова, О.Ю. Бакаева, Е.Г. Беликов и др.; отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 373.

² См.: Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М., 2005.

³ См.: Федоров (Дементьев) И.В. Правовое регулирование обязательных публично-правовых платежей в России // Право и экономика. 2014. № 10. С. 46-49.

природоресурсные платежи и некоторые другие¹. То есть, налоги являются частью фискальных платежей. Бюджетный кодекс РФ (далее БК РФ) к бюджетным доходам относит налоговые и неналоговые доходы, безвозмездные поступления (статья 41)². Таким образом, фискальный платеж – понятие более широкое, чем налоговый, а фискальный суверенитет не тождественен налоговому, но последний является основой первого. В.К. Бабаев в части наличия казны как признака государства отмечает, что к признакам государства в литературе относят налогообложение, хотя налоги не являются единственным источником доходов государства³. Представляется необходимым отметить, что различие фискального и налогового суверенитетов обусловлено не только потребностью «чистоты» понятий. Юридическая природа налогов, ее отличие от сборов, пошлин, взносов и прочих иных обязательных платежей, устанавливаемых государством, обуславливает «самобытность» налогового суверенитета государства.

Кроме того, налоговый суверенитет можно рассматривать как правовую категорию. А.М. Васильев указывал, что формирование новой правовой категории связано с тремя условиями:

- 1) они отражают новые общественные идеи, воплощаемые в праве;
- 2) их существование доказано и проверено опытом;
- 3) они могут быть гармонично включены в существующую правовую систему⁴.

Новизна общественных идей в аспекте налогового суверенитета заключается в новом содержании общественных отношений, наполняемых данную сферу правового регулирования. Формирование федеративных

¹ См.: *Васянина Е.Л.* Фискальное право России: монография / под ред. С.В. Запольского. М., 2013.

² См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. от 30 апреля 2021 № 108-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3823; 2021. № 18, ст. 3052.

³ Теория государства и права: учебник для вузов / В.К. Бабаев, В.М. Баранов, Н.В. Витрук и др.; под ред. В.К. Бабаева. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2020. С. 61.

⁴ См.: *Васильев А.М.* Правовые категории: методологические аспекты разработки системы категорий теории права: монография. М., 2020. С. 138-145.

отношений новой России неразрывно связано со становлением ее налогового суверенитета, направленного на установление новых правил перераспределения национального дохода посредством налогов между различными публично-территориальными образованиями. Развитие соответствующей группы правоотношений разнонаправлено, поскольку наблюдаются как процессы дальнейшей централизации налоговой функции, так и децентрализации в регулировании налоговых отношений, что, думается, обусловлено поиском оптимального перераспределения налоговой функции между различными уровнями государственной власти.

Опытом проверено и доказано существование соответствующих общественных идей, воплощенных в праве. Нормы позитивного права, обширная правоприменительная практика, научные работы и другие многочисленные примеры правового свойства свидетельствуют о существовании и интенсивном развитии налогового суверенитета Российской Федерации.

Нормы права, регулирующие общественные отношения в сфере налогового суверенитета, находятся в тесной взаимосвязи с другими элементами сложившейся правовой системы. Институт налогового суверенитета является межотраслевым, что требует особого уровня взаимодействия норм, относящихся к различным отраслям права. Основу категории налогового суверенитета составляют положения государственного суверенитета и народовластия, сущность – положения, закрепляющие основанное на волеизъявлении народа (ст. 57 Конституции РФ) право государства устанавливать и взимать налоги и сборы. Особой «настройкой» требуют тесно взаимосвязанные механизмы вертикального и горизонтального перераспределения национального дохода между бюджетами различных уровней.

Приведенный анализ различных подходов к определению налогового суверенитета будет неполным, если не дополнить его мнением, согласно которому в условиях налоговой конкуренции суверенитет государства в

вопросах налогообложения является мифом. Налоговая конкуренция не позволяет государствам независимо принимать решения по вопросам налогообложения. Однако в данном случае необходимо оценивать значение таких условий для принятия решений по вопросам организации налоговой системы. Безусловно, что политика других участников международных отношений влияет на проводимую государством налоговую политику. Значение влияния налоговой политики других государств на налоговый суверенитет отдельно взятого государства тем выше, чем теснее экономические, культурные и иные связи между такими государствами. Такая взаимосвязь ярко прослеживается в отношении государств, находящихся в интеграционных процессах. Вопросы влияния интеграционных процессов на налоговый суверенитет рассмотрены в отдельном параграфе настоящей работы.

Таким образом, суверенитет является предметом исследования нескольких социальных наук [Текст] / Так как суверенитет предполагает верховенство и независимость в осуществлении определенных действий, то роль права заключается в определении правил, регулирующих отношения, возникающие «на стыке», в точках соприкосновения суверенных интересов. В части налогообложения к таким «пограничным» интересам относятся интересы по линиям «государство – налогоплательщик» и «государство – государство». С позиции права налоговый суверенитет – это исключительное право государства самостоятельно и независимо осуществлять функцию налогообложения и взимания налогов в пределах территории, на которую распространяется его юрисдикция.

Ранее в работе отмечалось, что налоговый суверенитет имеет границы как внешнего характера (географические), так и внутреннего, обусловленного принципом баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения. Для определения правовой сущности налогового суверенитета необходимо выявить его истоки.

1.2. Правовые истоки налогового суверенитета и самообложения граждан

В первом параграфе настоящей главы было отмечено, что содержание понятия «суверенитет» не является статичным. Исследование истоков суверенитета, налогового суверенитета в частности, позволит лучше понять его правовую природу. Примечательно, что истоки налогового суверенитета могут быть различными для современных государств. Так, становление налогового суверенитета бывших колониальных государств было обусловлено процессами приобретения независимости, а в основах налогового суверенитета государств, в которых тесно связаны религиозные и государственные начала – нормами религии. Думается, что для России как многонационального и светского государства со своей историей становления истоки налогообложения лежат в народовластии.

Ранее был рассмотрен тезис, согласно которому налоговый суверенитет тесно связан с понятием более общего порядка – государственным суверенитетом. Связь налогового и государственного суверенитета позволяет прийти к выводу о единстве их истоков. Думается, что несмотря на единую социально-правовую основу государственного и налогового суверенитета, истоки последнего имеют ряд особенностей, исследование которых позволит лучше уяснить его правовую сущность. В изысканиях по общей теории государства и права отмечается, что народовластие является одним из основополагающих устоев и ценностей конституционного строя России¹. Однако вопросы об истоках государственного суверенитета находятся за рамками диссертации. В качестве отправной точки для исследования оснований налогового суверенитета предлагается установить концепцию налогового суверенитета, характерную для демократических государств. Представляется возможным сделать вывод о преемственности идеи народного суверенитета Советского государства для современной России.

¹ См.: *Пастухова Н.Б.* Суверенитет и федеративная организация Российского государства в условиях глобализации: конституционно-правовые аспекты: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 12.

Как подчеркивал Б.Л. Манелис, одной из особенностей суверенитета Советского государства является органическое сочетание народного, национального и государственного суверенитета¹.

Концепция народного суверенитета воплощена в действующей Конституции РФ. В ч. 1 ст. 3 Основного закона указывается, что носителем суверенитета и единственным источником власти в Российской Федерации является ее многонациональный народ, т.е., основой государственного суверенитета России является народовластие. Размышляя о целях, задачах и функциях государства, В.Л. Кулапов справедливо отмечает необходимость обеспечения реального народовластия. Обеспечение реального народовластия логически предопределяет смысловое содержание всех иных внутренних и внешних функций².

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

Во-первых, рассматривается содержание самого термина «народовластие». По мнению О.Е. Кутафина, категория «народ» охватывает граждан России³. Известно, что гражданство предоставляет больше прав его носителям по сравнению с лицами, не являющимися гражданами. Например, в соответствии с положениями п. 1 ст. 12 федерального закона «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»⁴ иностранные граждане не обладают активным избирательным правом, т.е. только граждане России через реализацию своих избирательных прав могут влиять

¹ См.: Манелис Б.Л. Проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1966. С. 19.

² См.: Кулапов В.Л. Соотношение целей, задач и функций государства // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2014. № 2. С. 34.

³ См.: Комментарий к Конституции Российской Федерации (постатейный) / Л.В. Андриченко, С.А. Боголюбов, Н.С. Бондарь и др.; под ред. В.Д. Зорькина. 2-е изд., пересм. М., 2011. С. 39.

⁴ См.: Федеральный закон от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 30, ст. 3032.

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.

Во-вторых, в трудах по конституционному праву обращается внимание на то, что народ является единственным источником власти. Думается, именно этим признаком обусловлена законодательная форма установления налога. Подзаконные нормативные правовые акты, принятые органами исполнительной власти, не дополняют и не изменяют законодательство о налогах и сборах (ст. 4 НК РФ). Налог как нормативно-правовой акт – это закон, т.е. воля народа, выраженная посредством представительной демократии.

В-третьих, в Конституции РФ акцентируется внимание на многонациональности народа, являющегося источником и носителем государственного суверенитета. Для целей налогообложения данный аспект имеет несколько значений:

1) подчеркивается равенство граждан России независимо от их национальности в отношениях по установлению и взиманию налогов;

2) как отмечается в литературе по конституционному праву, суверенитет народа подразделяется на три уровня: федеральный, региональный и местный. Суверенитет федеральный не должен «поглощать» региональный или местный суверенитет¹. Однако в отношении налогового суверенитета Российской Федерации нельзя говорить о том, что им обладают какие-либо иные публично-территориальные образования помимо самой Федерации. Субъекты Российской Федерации и муниципальные образования не обладают верховенством власти по установлению в пределах своей территории платежей, имеющих признаки налога. Их право на установление

¹ См.: Конституция Российской Федерации: доктринальный комментарий (постатейный) / М.П. Авдеенкова, А.Н. Головистикова, Л.Ю. Грудцына и др.; рук. авт. кол. Ю.А. Дмитриев; науч. ред. Ю.И. Скуратов. 2-е изд., изм. и доп. М., 2013. С. 15.

и введение региональных и местных налогов носит производный, т.е. не суверенный характер¹. В налоговом праве данный вопрос рассматривается в рамках налогового федерализма².

Возвращаясь к вопросу о многонациональности единственного источника власти в России, следует остановиться на некоторых аспектах, связанных с налоговым суверенитетом. Известно, что Российская Федерация – федеративное государство смешанного вида, учрежденное по национальному и территориальному признаку. Т.В. Заметина аргументированно отмечает, что дополнительным аргументом в пользу закрепления за республиками особого государственного статуса выступает национальный фактор³. Независимо от формы территориального образования (республика или область, край и т.д.) каждый субъект Российской Федерации имеет равную компетенцию по установлению налогов. Исключение составляют только города федерального значения, которые устанавливают региональные и местные налоги (п. 4 ст. 12 НК РФ). Данная особенность, как представляется, обусловлена особым статусом городов федерального значения. В исследованиях по муниципальному праву в отношении городов федерального значения выделяют принцип сбалансированности требования о единстве городского хозяйства и финансовой самостоятельности местного самоуправления⁴. Данный принцип нашел свое закрепление в региональном законодательстве. Статьи 3 и 4 Закона города Москвы от 6 ноября 2002 г.

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 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» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 4.

² Вопросы налогового федерализма рассмотрены в параграфе 2.2 настоящей работы.

³ См.: Заметина Т.В. Этнические факторы российского федерализма // Конституционное право и политика: сб. матер. междунар. науч. конф. (юрид. фак-т МГУ им. М.В. Ломоносова, 28-30 марта 2012 г.) / С.А. Авакьян, Д.С. Агапов, Н.И. Акуев и др.; отв. ред. С.А. Авакьян. М., 2012. С. 188.

⁴ См.: Алтатов Ю.М. Организация местного самоуправления в городах федерального значения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 16.

«Об организации местного самоуправления в городе Москве»¹ предусматривают принцип сохранения единства городского хозяйства и полномочие государственной власти города Москвы по установлению и введению в действие местных налогов и сборов. Право городов федерального значения на установление и введение местных налогов и сборов было предметом судебного рассмотрения. Верховный Суд РФ в своем Определении от 5 сентября 2003 г. по делу № 5-г03-79 признал не противоречащими федеральным законам положения Закона города Москвы от 6 ноября 2002 г. «Об организации местного самоуправления в городе Москве» об установлении органами государственной власти города Москвы местных налогов и сборов². Тем не менее, аргументированным является замечание Е.В. Гриценко о том, что такой подход ограничивает пределы местной демократии на внутригородском уровне, а также создает разрыв между монополией государственной власти на установление финансовых основ местного самоуправления и широкими полномочиями органов местного самоуправления на решение вопросов местного значения³.

Обобщая содержание народовластия в аспекте налогового суверенитета можно сделать вывод, согласно которому налоговый суверенитет принадлежит Российскому государству, однако основан он на народовластии. Раскрывая соотношение государственной власти и народовластия, С.А. Авакьян указывает, что наличие государства и государственной власти не обособляет их от народовластия, а делает

¹ См.: Закон г. Москвы от 6 ноября 2002 г. № 56 (с изм. и доп. от 25 ноября 2020 г.) «Об организации местного самоуправления в городе Москве» // Ведомости Московской городской Думы. 2002. № 12, ст. 276.

² См.: Определение Верховного Суда РФ от 05 сентября 2003 г. № 5-г03-79 «Об оставлении без изменения решения Московского городского суда от 13 марта 2003 г., которым было отказано в удовлетворении заявлений о признании противоречащими федеральному закону отдельных положений Закона г. Москвы от 6 ноября 2002 г. № 56 «Об организации местного самоуправления в городе Москве» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: *Гриценко Е.В.* Организация публичной власти в городах федерального значения: в поиске оптимальной модели // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 15.

инструментами достижения задач народного суверенитета¹. Противопоставление налогового суверенитета государства и народовластия недопустимо постольку, поскольку, реализуя налоговый суверенитет, Российское государство обеспечивает волю народа, изложенную в статье 57 Конституции РФ. По мнению В.Г. Вишнякова, именно государство является «основой для обеспечения всех видов безопасности (политической, экономической, социальной и др.)»².

В.В. Гриценко, исследуя концептуальные вопросы развития налогового права, обращается к проблематике демократического налогового государства, и в качестве задач такого государства выделяют следующие:

- обеспечение прав налогоплательщиков;
- создание законодательных механизмов их защиты;
- целесообразное применение принудительных мер к неплательщикам налогов;
- установление между налоговыми работниками и налогоплательщиками конструктивного диалога³.

Таким образом, в демократическом налоговом государстве реализация налогового суверенитета не предполагает безусловную власть государства, а для налогоплательщиков существует система гарантий их прав.

Интересным представляется то обстоятельство, что налоги – это не единственные обязательные платежи публичного характера, которые являются следствием народовластия. Так, ст. 56 федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской

¹ См.: Современные проблемы организации публичной власти: монография / С.А. Авакьян, А.М. Арбузкин, И.П. Кененова и др.; рук. авт. кол. и отв. ред. С.А. Авакьян. М.: Юстицинформ, 2014. С. 58-61.

² См.: Вишняков В.Г. О методологических основах правового регулирования проблем безопасности Российской Федерации // Журнал российского права. 2005. № 9. С. 33.

³ См.: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 40.

Федерации»¹ (далее федеральный закон о местном самоуправлении) в качестве одной из гарантий права граждан на местное самоуправление предусматривает возможность самообложения граждан для финансирования выполнения конкретных задач местного значения. Самообложение граждан и налогообложение являются составной частью финансовой деятельности государства и местного самоуправления. Данные направления финансовой деятельности имеют различное правовое регулирование и, как думается, различную правовую природу. В подтверждение данного тезиса можно выделить следующие различия между налогами и средствами самообложения граждан.

Во-первых, целевой характер средств самообложения граждан выражен более ярко. В соответствии с положениями ст. 56 федерального закона о местном самоуправлении средства самообложения граждан направляются на решение *конкретных* вопросов местного значения. Налоги такого целевого значения, как правило, не имеют. Исключения на текущий период развития налоговой системы России составляют акцизы на топливо и транспортный налог, пополняющие дорожные фонды, носящие целевой характер. В соответствии с п. 2 ст. 179.4 БК РФ базовый объем бюджетных ассигнований Федерального дорожного фонда зависит в том числе от бюджетных ассигнований, равных прогнозируемому на соответствующий финансовый год объему доходов от акцизов на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, производимых на территории Российской Федерации, поступающих в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации. При утверждении объема бюджетных ассигнований дорожного фонда субъекта Российской Федерации учитываются доходы бюджета субъекта Российской Федерации от транспортного налога.

¹ См.: Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2020 г., № 464-ФЗ) «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации // СЗ РФ. 2003. № 40, ст. 3822; 2020. № 50 (ч. 3), ст. 8056.

Во-вторых, налоги – это регулярные платежи, а средства самообложения граждан – разовые, призванные обеспечить решение конкретных задач местного значения.

В-третьих, налоги – результат представительной демократии, а средства самообложения – непосредственной. В статье 56 федерального закона о местном самоуправлении установлено, что вопросы самообложения граждан решаются на местном референдуме (сходе граждан).

Можно выделить и *иные различия в юридической конструкции* рассматриваемых платежей. Однако есть и общие черты, например поступление данных платежей в бюджетную систему и публичная цель их взимания.

Несмотря на различия и некоторые сходства, названные платежи уплачиваются за счет собственных средств граждан и направляются на финансирование выполнения публичных задач. Интересным представляется вопрос о соотношении права граждан на самообложение и налогового суверенитета государства.

Как отмечалось выше, налоговый суверенитет представляет собой часть более общего понятия – государственного суверенитета, в связи с чем государственный и налоговый суверенитет имеют единые истоки – народовластие. В трудах по конституционному праву обращается внимание на то, что народ является единственным источником власти. Думается, именно этим признаком обусловлена законодательная форма установления налога. По мнению М.В. Баглая, основой деятельности всех ветвей власти является народное волеизъявление и народ непосредственно определяет законодательную власть, т.к. представительные органы напрямую избираются гражданами¹.

Подзаконные нормативные правовые акты, принятые органами исполнительной власти, не дополняют и не изменяют законодательство о

¹ См.: Баглай М.В. Конституционное право Российской Федерации: учебник для вузов. 6-е изд., изм. и доп. М., 2007. С. 126.

налогах и сборах (ст. 4 НК РФ). Налог устанавливается в форме специального акта – закона или решения представительного органа местного самоуправления, т.е. воли народа, выраженной посредством представительной демократии.

Таким образом, налогообложение и самообложение граждан по своей сути – выражение народовластия, только налогообложение – представительной его формы, а самообложение – непосредственной. Самообложение граждан не может нарушать налоговый суверенитет государства, так как оба элемента общественной жизни имеют общие истоки. Однако думается, что данные направления финансовой деятельности требуют координации друг с другом, а также с механизмами межбюджетных трансфертов и регулирующих бюджетных доходов.

Анализ бюджетов муниципальных образований позволяет сделать вывод о недостаточности налоговых доходов для финансирования вопросов местного значения. Представляется, что данное обстоятельство не является несовершенством существующей налоговой системы. Недостаточность местных налогов для финансирования вопросов местного значения характерна для многих государств, в том числе и развитых. Думается, что самообложение граждан – более эффективный метод финансовой деятельности муниципальных образований. Аргументами к данному доводу могут быть следующие положения.

Во-первых, самообложение граждан – более «эластичный» способ аккумуляции местных финансов, так как направлен на финансирование «конкретных» задач.

Во-вторых, диспозитивный метод, лежащий в основе самообложения граждан, повышает политическую ответственность муниципальной власти, поскольку использованию подлежат ресурсы, аккумулированные добровольно, а не принудительно, как налоги.

В-третьих, общественный контроль за использованием ресурсов, собранных в результате самообложения граждан, представляется более эффективным.

Однако применение такого метода, как самообложение граждан, используется редко. Думается, что одной из причин такого обстоятельства является отсутствие правовых основ, достаточных для эффективной реализации данного метода финансовой деятельности. По существу, правовое регулирование данного метода сводится к некоторым положениям федерального закона о местном самоуправлении и БК РФ.

Федеральный закон о местном самоуправлении устанавливает следующие основные требования к порядку самообложения граждан:

- 1) средства самообложения – это разовые платежи;
- 2) платежи носят целевой характер;
- 3) платежи имеют равный размер для всех лиц, проживающих на территории муниципального образования;
- 4) вопросы введения и использования средств самообложения граждан решаются на референдуме (сходе граждан).

БК РФ устанавливает, что средства самообложения граждан являются неналоговыми доходами местных бюджетов. Думается, процесс самообложения граждан требует более детального правового регулирования. Представляется целесообразным закрепить обязательное проведение опроса граждан по финансированию дефицита местного бюджета: за счет средств, привлеченных в форме муниципальных заимствований, или через механизм самообложения граждан. Самообложение граждан, в отличие от муниципальных заимствований, не влечет возникновение дополнительных обязательств в виде процентов за пользование займом.

Кроме того, требуют дополнительного уточнения содержание решения о самообложении граждан, обеспечение его исполнения, последствия неисполнения отдельными гражданами такого решения.

Думается, целесообразно закрепить на законодательном уровне положение о том, что решение о самообложении граждан должно содержать:

- 1) предмет финансирования с подробным описанием его основных характеристик;
- 2) стоимость и срок реализации финансируемого мероприятия;
- 3) предельные сроки внесения гражданами денежных средств;
- 4) требование обособленного учета средств самообложения граждан;
- 5) обязательность осуществления муниципального финансового контроля за формированием и использованием средств самообложения;
- 6) обязательность утверждения отчета об использовании средств самообложения граждан.

Таким образом, самообложение граждан и налоговый суверенитет государства имеют общие истоки. Для финансового обеспечения реализации государственных задач и вопросов местного значения необходимы налоговые доходы. Данная сфера публичных отношений регулируется положениями ст. 9 Европейской хартии местного самоуправления¹, главой 8 федерального закона о местном самоуправлении и рядом других нормативно-правовых актов общего и специального характера. В аспекте темы настоящей работы представляется необходимым обратиться к п. 2 ст. 9 Европейской хартии местного самоуправления, устанавливающей что часть финансовых ресурсов органов местного самоуправления должна пополняться за счет местных сборов и налогов, ставки по которым органы местного самоуправления вправе определять в пределах, установленных законом. Таким образом, Европейская хартия местного самоуправления обязывает государство наделять органы местного самоуправления полномочиями по установлению ставок местных налогов. Ограничивает ли данное правило налоговый суверенитет государства? Думается, что нет. Так как налоговый суверенитет государства носит производный от народовластия характер, то

¹ См.: Европейская хартия местного самоуправления: ратифицирована федеральным законом от 11 апреля 1998 г. №55-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 36, ст. 4466.

наделение органов местного самоуправления определенными полномочиями в налоговой сфере – следствие народовластия. Налоговый суверенитет государства, обязательные права органов местного самоуправления в налоговой сфере, самообложение граждан – различные проявления организации финансовых отношений. Государство как координатор финансовых отношений призвано правильно сочетать методы финансовой деятельности для эффективного использования публичных финансов.

Органы местного самоуправления находятся в непосредственной близости к единому источнику власти, намного ближе, чем любая другая организация власти. Однако они не могут выполнять налоговую функцию в полном объеме в силу ряда причин. Это противопоказано с целью предупреждения нарушения единого экономического пространства. Известно, что муниципальные образования обладают разными экономическими потенциалами не только в масштабе всего государства, но и своего субъекта. Самостоятельность муниципальных образований в вопросах налогообложения объективно повлекла бы установление совершенно различных правил налогообложения, создающих угрозу не только принципу единства экономического пространства, но и целостности всего государства. Однако частичное наделение налоговой функцией органов местного самоуправления является необходимым. Необходимость обусловлена тем, что налогообложение достаточно действенный институт формирования местных бюджетов, а также тем, что близость органов местного самоуправления и населения соответствующего муниципального образования позволяет вести на местном уровне более оживленный «диалог» между налогоплательщиками и носителями налоговой функции.

Субъективно оценивая актуальное состояние процессов участия граждан в реализации налоговой функции, следует поддержать точку зрения С.А. Широкова о том, что проблема целесообразности государственной формы управления обществом будет существовать до тех пор, пока будет

присутствовать непонимание ценности удовлетворения индивидуальных потребностей гражданина¹.

Таким образом, в истоках налогового суверенитета лежит народовластие. Воля народа на то, чтобы каждый платил законно установленные налоги, изложена в Конституции РФ. Задача государства – посредством правового и организационного механизма обеспечить функционирование системы налогообложения. Однако необходимо обеспечить также законность установления и взимания налогов. Отсутствие признака законности противопоставляет налоговый суверенитет государства и народовластие, что является неконституционным. В таком случае налоговый суверенитет теряет свои истоки.

Институт самообложения граждан находится ближе к народовластию, чем институт налогового суверенитета. Несмотря на единые истоки, для налогового суверенитета характерна более ярко выраженная степень обязывания и это свойство отличает два института друг от друга. Понимание народовластия как истока двух институтов подчеркивает недопустимость противопоставления налогообложения и воли народа.

Рассмотрение народовластия как истока налогового суверенитета государства позволяет не только определить его правовую сущность, но и выявить личностные границы государственного суверенитета в сфере налогообложения.

1.3. Личностные границы налогового суверенитета

Не менее актуальным представляется вопрос о границах налогового суверенитета государства. В отношении налоговой юрисдикции И.А. Хаванова отмечает тенденцию развития экстерриториального действия

¹ См.: *Широбоков С.А.* Правовая мотивация взаимодействия граждан и государства в Российской Федерации // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2012. № 1. С. 53-59.

налогового законодательства¹. Однако под границей в данном случае понимается не только территориальные границы, но и личностные. Не все лица, находящиеся на территории государства, являются налогообязанными, равно как и проживание или нахождение (временное или постоянное) на территории другого государства не всегда является основанием для освобождения от налоговой обязанности в пользу другого государства. В литературе этот вопрос рассматривается через призму категории налогового резидентства². Для целей настоящего исследования интересным представляется не столько формальное закрепление в национальном законодательстве и международных договорах понятия и признаков резидентства, сколько определение личностных границ налогового суверенитета.

Конституционный Суд РФ в постановлении от 25 июня 2015 г. № 16-П указал, что положения ст. 19 (ч. 1 и 2), 57 и 62 (ч. 3) возлагают обязанность по уплате законно установленных налогов, а также предоставляют вытекающие из нее гарантии прав налогоплательщиков равным образом на граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства³.

Действительно, налог – это плата за выполнение государством своих функций: обеспечение личной и имущественной безопасности, достоинства личности, личной свободы и неприкосновенности, а также иных прав и законных интересов человека. Для выполнения государством функций, отвечающих стандартам современного демократического государства, требуются публичные денежные фонды, основным источником пополнения

¹ См.: *Хаванова И.А.* Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2016. С. 10.

² См., напр.: *Шепенко Р.А.* Международные налоговые правила: в 2 ч. М., 2012. Ч. 2. С. 183-187.

³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. № 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.

которых являются налоги. Статья 1 Протокола № 1 Конвенции и защите прав человека и основных свобод¹ гласит, что собственник может быть лишен своего имущества в интересах общества в установленном Законом порядке в соответствии с общими принципами международного права, в частности для целей налогообложения. То есть личностные границы налогового суверенитета охватывают круг лиц, пользующихся услугами государства.

В международном налоговом праве данный подход получил свое закрепление в принципе налогообложения бенефициара. Д.В. Винницкий определяет данный принцип как положение, согласно которому «лица, которые получают преимущества (benefit) от государственных/публичных расходов (government expenditure), должны и привлекаться к налогообложению для обеспечения возможности соответствующего государства нести эти расходы»². Указанный принцип формирует правила распределения прав государства на налогообложение международной экономической деятельности. Активные доходы подлежат налогообложению в том государстве, которое создает условия для их получения (государство источника); пассивные доходы облагаются налогом по месту нахождения бенефициара, чье благополучие обеспечивает государство резидентства; налогообложение недвижимого имущества и связанных с ним доходов осуществляется по месту нахождения недвижимости, поскольку именно данное государство обеспечивает реализацию концепции собственника и защиту его прав.

Практика реализации принципа налогообложения бенефициара связана с рядом проблем. Вопросы возникают из-за разного понимания данного термина и сложности определения его признаков на практике.

¹ См.: Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 03.11.1950: ратифицирована федеральным законом от 30 марта 1998 г. № 54-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 14, ст. 1514.

² *Винницкий Д.В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017. С. 93.

Рассматривая данное понятие, необходимо учитывать его разноотраслевой характер. Преимущественно оно применяется в законодательстве о противодействии легализации доходов, полученных преступным путем, и налоговом праве. Для целей применения законодательства о противодействии легализации доходов, полученных преступным путем, термин «бенефициарный владелец» относится к физическому лицу, которое, в конечном счете владеет или осуществляет контроль над клиентом и/или к физическому лицу, от имени которого проводится операция (сделка). Термин также включает тех лиц, которые, в конечном счете, осуществляют эффективный контроль над юридическим лицом. Ссылка на выражения «в конечном счете, владеет или осуществляет контроль» и «в конечном счете, осуществляют эффективный контроль» относится к ситуациям, когда владение или управление осуществляется через цепочку владения или иной контроль, кроме контроля напрямую¹. Однако в комментариях к Модельной конвенции Организации экономического развития и сотрудничества 2017 г.². (далее Модельная конвенция ОЭСР) отмечается, что концепция бенефициарного собственника для целей применения соглашений об избежании двойного налогообложения (далее СОИДН) отличается от аналогичных понятий в других отраслях регулирования. Думается, что несмотря на «чужую» отраслевую принадлежность подходы к определению бенефициарного владельца, применяемые в практике противодействия отмыванию доходов, полученных преступным путем, имеют определенное практическое значение для международного налогового регулирования. Данное обстоятельство обусловлено тем, что механизм их реализации предполагает единый состав

¹См.: Информационное письмо Росфинмониторинга от 4 декабря 2018 г. № 57 «О методических рекомендациях по установлению сведений о бенефициарных владельцах клиентов» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version) [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (дата обращения: 5 мая 2020 г.).

операторов – финансовых институтов (банки, профессиональные участники рынка ценных бумаг, страховые компании и т.п.).

Кроме того, в трудах по международному налоговому праву отмечается отсутствие единого подхода, достаточной четкости и ясности в определении признаков бенефициарного владельца, а также спорности эквивалента данного понятия в российском налоговом праве: «лицо, имеющее фактическое право на доход»¹. А.В. Демин, исследуя развитие данного понятия в Модельной конвенции ОЭСР, обращает внимание на направленность концепции бенефициарного владельца на противодействие уклонительным практикам при применении соглашений об избежании двойного налогообложения и отмечает, что «концепт идеально вписывается в доктрину «приоритет существа над формой», которая сегодня утвердилась и применяется в налоговых практиках повсеместно На повестке дня – разработка «унифицированной международно-правовой» дефиниции...»².

Разработка унифицированной международно-правовой дефиниции в части признаков бенефициарного собственника представляется достижимой задачей. Более сложной задачей является согласование унифицированного подхода к определению субъекта налогообложения (с позиции рассматриваемого принципа) относительно его принадлежности к индивидуальному или коллективному субъекту (организации). Так, согласно статистическим данным, собранным и обработанным ОЭСР в рамках проекта «Налоговая политика», в 2017 г. средняя ставка индивидуального подоходного налогообложения в Соединенных Штатах Америки составляла 39%, тогда как этот показатель в государствах ОЭСР составил 24%, в части корпоративного налогообложения различия не столь существенные: 6 и 9 %

¹ См.: Демин А.В., Николаев А.В. Фактическое право на доход в налоговом праве: комментарий законодательства и судебной практики [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: Демин А.В. Трансформация доктрины бенефициарной собственности в Модельной конвенции ОЭСР 2014 года // Финансовое право. 2019. № 2. С. 28-31.

соответственно¹. Кроме того, правовые системы некоторых государств предусматривают так называемые «прозрачные для целей налогообложения» лица, партнерства, компании с ограниченной ответственностью и т.п., налогообложение которых осуществляется только на уровне учредителей (участников) таких организаций². Данные различия продиктованы проводимой государствами налоговой политикой и, как правило, носят системообразующий для целей построения национальной налоговой системы характер. Пересмотр подходов требует серьезных изменений в национальных налоговых системах, которые с большой вероятностью отразятся на других процессах.

Для государств с высоким уровнем корпоративного налогообложения бенефициарным владельцем может выступать как коллективный, так и индивидуальный субъект. Для государств, чье налогообложение направлено преимущественно на индивидуальные доходы, бенефициарным владельцем выступает в первую очередь индивид. Представляется, что без разработки унифицированного подхода к определению понятия «бенефициарный владелец», именно в части возможности его применения в отношении индивидуального и (или) коллективного субъектов, реализация принципа налогообложения бенефициара является затруднительной.

Выше были приведены аргументы в пользу того, что истоки налогового суверенитета государства лежат в народовластии. Однако «личностные границы» налогового суверенитета охватывают не только народ, но и иных лиц, которые пользуются услугами государства. В аспекте вопроса налогового резидентства актуальным является вопрос о критериях налогового резидентства.

Налоговое резидентство – один из основных институтов налогового права, так как он определяет взаимные права и обязанности государства и

¹ Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-united-states.pdf> (дата обращения: 03 февраля 2020 г.).

² См.: *Гидирим В.А.* Основы международного корпоративного налогообложения. Н. Новгород, 2016. С. 87.

налогоплательщика. Налоговое резидентство создает основу налоговых отношений между конкретным налогоплательщиком и государством. Вопросы определения налогового резидентства, содержания данного института уже достаточно основательно рассмотрены в отечественной и зарубежной научной литературе¹.

В.А. Гидирим отмечает, что «прежде всего термин резидентства в национальном налоговом законодательстве определяет признаки принадлежности субъекта к налоговой системе государства для определения общемировой налоговой обязанности субъекта»² и раскрывая понятие налогового резидентства, ученый выделяет узкий и широкий подходы. При узком подходе налоговое резидентство – это устойчивые отношения между лицом и государством, позволяющие считать такое лицо налоговым резидентом. Применительно к широкому подходу налоговое резидентство – «правовой механизм, включающий систему критериев, которые применяются в установленном порядке и которые призваны обеспечить легальные и легитимные правила определения связей лица с государством»³.

В соответствии с Международным налоговым глоссарием⁴ резидентство – это юридический статус лица в отношении какой-либо отдельной страны с точки зрения обоснования обложения налогом мирового дохода данного лица. Глоссарий налоговых терминов ОЭСР определяет резидентство как основу для установления налогов, а также отмечено, что государство взимает налоги с мирового дохода налогового резидента⁵.

¹ См., напр.: *Шахмаматьев А.А.* Резидентство в правовом регулировании налогообложения физических лиц в Российской Федерации // Современное право. 2008. № 9. С. 9-91; *Брук Б.Я.* Налоговое резидентство иностранных организаций в России: критический анализ новелл российского законодательства // Закон. 2015. № 2. С. 73-84; *Винницкий Д.В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017.

² *Гидирим В.А.* Указ. соч. С. 100.

³ Там же.

⁴ См.: *IBFD International Tax Glossary*. 7 th. Ed. 2015 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/IBFD-International-Tax-Glossary-7th-Edition> (дата обращения: 21 февраля 2019 г.).

⁵ См.: *OECD. Glossary of tax terms* [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#R> (дата обращения: 21 февраля 2019 г.).

Анализ определений налогового резидентства, предлагаемых различными представителями науки налогового права, позволяет выделить общие, образующие данное определение признаки.

Во-первых, налоговое резидентство опосредует общественные отношения и может рассматриваться: как правовое состояние или положение, характеризующее статус налогоплательщика; как часть системы права, точнее как институт налогового права, объединяющий нормы налогового права, устанавливающие особый статус налогоплательщика применительно к его «налоговой принадлежности»; поскольку включает в себя правовые инструменты и средства может быть рассмотрено как правовой механизм.

Во-вторых, сторонами таких общественных отношений выступают, прежде всего государство и налогоплательщик. Факультативно в данных отношениях может участвовать другое государство, претендующее на статус резидентообразующего. К участникам налоговых «резидентских» отношений можно также отнести институты финансового рынка, на которые действующее законодательство возлагает обязанность по установлению налогового статуса их клиентов.

В-третьих, такие отношения характеризуются признаком устойчивости, т.е. кратковременность отношений не образует налогового резидентства. Связь между лицом и государством должна быть достаточной для образования налоговозначимых последствий. Для физических лиц в качестве факторов такой связи выступает время пребывания на территории государства, место нахождения центра жизненных интересов. Для организаций – это закон инкорпорации или место эффективного управления.

В-четвертых, по своему характеру (содержанию) рассматриваемые отношения являются экономически-правовыми: экономическими поскольку возникают и реализуются в отношении денег, правовыми, так как налоговые отношения всегда опосредованы законом.

Обобщая приведенные признаки, налоговое резидентство можно

дефинировать как устойчивую экономико-правовую связь налогоплательщика и государства, которая устанавливает правовой статус налогоплательщика применительно к конкретному государству. Известно, что государства по-разному определяют условия признания налогоплательщика своим налоговым резидентом. В частности, такими критериями могут выступать время пребывания на территории определенного государства, сосредоточение центра жизненных интересов и некоторые другие критерии, которые устанавливает государство, реализуя свой налоговый суверенитет. Безусловно, право определять критерии налогового резидентства так же, как и право устанавливать и взимать налоги в пределах своей территории, является суверенным правом государства.

С развитием международного сотрудничества в сфере борьбы с уклонением от уплаты налогов появляются новые подходы к оценке статуса налогового резидентства, что обуславливает актуальность исследований по данной тематике.

Реализация государством налогового суверенитета в условиях развития международной экономической деятельности затрагивает права и интересы иных суверенных субъектов. Отношения между суверенными участниками строятся на основе принципов равенства, сотрудничества, добросовестного выполнения принятых обязательств по международным договорам и других принципов международного публичного и международного налогового права.

Международное сотрудничество государств по вопросам налогообложения предусматривает также взаимодействие по информационному обмену налоговозначимой информацией, в частности правила автоматического обмена информацией¹. Правила автоматического обмена информацией предусматривают обязанность публичных финансовых институтов определять налоговое резидентство своих клиентов и передавать

¹ См.: Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/> (дата обращения: 5 мая 2020 г.).

информацию уполномоченному финансовому ведомству для последующего обмена с заинтересованным государством.

В аспекте правил автоматического обмена информацией актуальным является вопрос политики некоторых государств «налоговое резидентство взамен на инвестиции».

Например, Республика Кипр помимо правила пребывания на территории страны в течение 180 дней предусмотрела правило упрощенного порядка получения статуса налогового резидентства. Для получения статуса резидента необходимо пребывать на территории Республики 60 дней, осуществлять предпринимательскую деятельность или быть трудоустроенным на территории Кипра и не быть резидентом другого государства. В Италии с 2017 г. действует режим *non-dom*, согласно которому иностранцы, инвестирующие в Италии, освобождаются от уплаты налогов из внешних источников при условии внесения разового платежа в размере 100 000 евро. Схожий режим действует в Великобритании.

В таких условиях возникает вопрос об эффективности правил автоматического обмена информацией. Упрощенный порядок получения статуса налогового резидента позволяет налогоплательщикам предоставлять отчитывающимся институтам официальное подтверждение выгодного для них резидентства и, соответственно, избегать невыгодного.

В связи с названными обстоятельствами возникают вопросы:

1. Является ли налоговое резидентство меняющимся статусом?
2. Ограничено ли право государств устанавливать критерии налогового резидентства?

Ответы на поставленные вопросы, на первый взгляд, очевидны. Налоговое резидентство не является постоянным статусом. С изменением центра жизненных интересов, места постоянного пребывания и других обстоятельств резидентство может меняться. А право государства устанавливать критерии налогового резидентства является абсолютным, так как представляет собой часть его налогового суверенитета.

Тем не менее, принцип запрета на злоупотребление правом требует пересмотра такого подхода. Традиционно инструмент запрета на злоупотребление правом применяется к налогообязанным лицам. Так, Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения основной целью имеет: ограничение злоупотребления двусторонними соглашениями в сфере налогообложения (ст. 6)¹. Запрет на злоупотребление правом содержится в национальном законодательстве. Например, ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» предусматривает, что уменьшение налоговой базы и (или) суммы налога недопустимо по сделке (операции), единственной целью которой является неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога. Таким образом, если основной целью изменения налогового резидентства является избежание применения правил автоматического обмена информацией в отношении определенной юрисдикции, то деяние подлежит квалификации как злоупотребление правом.

Но подобная квалификация затрагивает права «принимающего» резидента государства. Признание таким государством налогоплательщика своим резидентом не принимается другим заинтересованным государством. В отношениях между суверенными субъектами в данном случае действуют два принципа: принцип уважения суверенитета другого государства и принцип самоограничения налогового суверенитета.

Представляется необходимым отметить, что правило на запрет злоупотребления правом не применимо к отношениям между государствами. Государство – суверенный субъект права, и право определять критерии налогового резидентства – исключительное право государства.

¹ См.: Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 г.: ратифицирована федеральным законом от 01 мая 2019 г. № 79-ФЗ // СЗ РФ. 2019. № 18, ст. 2203.

Однако принцип уважения суверенитета другого государства предполагает, что государство не должно предоставлять статус налогового резидента налогоплательщику только с той целью, чтобы взамен на определенные инвестиции помочь такому налогоплательщику избежать правила, направленные на борьбу с уклонением от уплаты налогов (в частности, правила об автоматическом обмене информацией).

Представляется, что налоговое резидентство – это относительно мобильный правовой статус. Время пребывания, центр жизненных интересов и некоторые другие критерии обладают свойством устойчивости. Необходимо время на пребывание, время на выстраивание центра жизненных интересов и т.д., т.е. налоговое резидентство – устойчивое правовое свойство налогоплательщика. Существенное сжатие по времени условий для получения статуса резидента не должно нарушать права других суверенных государств.

ОЭСР обратила внимание на проблему, связанную с проведением некоторыми государствами политики «резидентство взамен на инвестиции». Данный вопрос вынесен на обсуждение в Консультационном документе, опубликованном на сайте ОЭСР 18 февраля 2018 г. Preventing abuse of residence by investment schemes to circumvent the CRS¹.

В этом документе отмечается, что все больше и больше государств проводят политику «резидентство взамен на инвестиции» (residence by investment) или «гражданство взамен на инвестиции» (citizenship by investment). Соискатели налогового резидентства или гражданства другого государства преследуют различные цели: они выбирают государство с лучшим политическим климатом, лучшими образовательными услугами или резидентство другого государства необходимо им для более свободного перемещения между государствами определенного региона. Однако, некоторые лица преследуют цели, выходящие за рамки правомерной

¹ См.: Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/consultation-document-preventing-abuse-of-residence-by-investment-schemes.pdf> (дата обращения: 12 марта 2020 г.).

деятельности, например избежание антиотмывочного законодательства или уклонение от уплаты налогов. Отмечается, что правила Common Report Standard (CRS, стандарт сбора и автоматического обмена налоговозначимой информацией между странами) предполагают идентификацию всех налоговых резидентств налогоплательщика. Получение резидентства по программе «резидентство взамен на инвестиции» не исключает статус основного резидентства. Кроме того, не все «residence by investment» и «citizenship by investment» режимы представляют угрозу. Потенциально опасными являются режимы со следующими признаками:

- 1) режим не лимитирует по времени пребывания новых резидентов;
- 2) режим предполагает низкую налоговую нагрузку (или ее отсутствие), исключает налогообложение доходов налогового резидента от иностранных источников, предоставляет право на использование специальных налоговых режимов, юрисдикции не являются участниками CRS.

Финансовым институтам, обеспечивающим сбор информации в рамках Common Report Standard для проверки цели использования режима «резидентство взамен на инвестиции» или режима «гражданство взамен на инвестиции» рекомендовано:

- 1) устанавливать фактический адрес постоянного пребывания налогоплательщика (не почтовый) для целей применения CRS правил и истребовать письменные доказательства такого адреса;
- 2) требовать от владельцев счетов указания всех юрисдикций, резидентство которых им принадлежит;
- 3) правила идентификации отчитывающихся финансовых институтов должны предусматривать положение о том, что самоидентификация владельцев счетов, предоставление ими письменных доказательств недостаточно, если у ответственных сотрудников есть основания полагать, что они не соответствуют действительности.

Данные рекомендации получили широкий отклик от представителей

финансовых организаций (отчитывающихся институтов), финансовых ведомств некоторых государств, а также исследователей международного налогового права¹. UK Finance, AFME и EFAMA отмечают, что более детальная проверка на предмет наличия у клиентов налогового резидентства нескольких государств для финансовых организаций – достаточно трудная операция и предлагают на национальном уровне законодательно обязать владельцев счетов предоставлять финансовым организациям документы, содержащие сведения о всех государствах, которые признали статус налогового резидента. Специалисты международной консалтинговой компании BDO PANAMA выдвигают следующие предложения:

1) установить презумпцию, согласно которой получение статуса налогового резидента по программам RVI или CBI не прекращает как минимум два года предыдущий статус налогового резидента;

2) обязать налогоплательщиков указывать в заявлениях о самоидентификации налоговое резидентство всех государств, статус которых им принадлежит, с учетом правила о двухлетнем сроке, указанном в предыдущем пункте;

3) включить в заявления о самоидентификации предупреждение об ответственности за введение в заблуждение в отношении налогового резидентства.

Ассоциация программ гражданство в обмен на инвестиции предлагает дополнительно затребовать следующие документы:

- перечень стран, в которых есть постоянные или временные визы;
- перечень стран, гражданством которых обладает владелец счета;
- перечень стран, в которых налогоплательщик проживает более 89 дней в течение предшествующих 12 месяцев;
- перечень стран, в которых налогоплательщики заявили о своем

¹ См.: Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/public-input-received-misuse-of-residence-by-investment-schemes-to-circumvent-the-common-reporting-standard.pdf> (дата обращения: 12 марта 2020 г.).

резидентстве.

Financial Transparency Coalition рекомендует осуществлять следующие действия:

- запрос информации о всех предыдущих гражданствах и резидентствах клиентов;
- запрос копии свидетельства о рождении и информации о гражданстве родителей;
- запрос доказательств нахождения в стране заявленного резидентства: отметки в паспорте, обучение детей в школе и т.д.

Проверку предоставляемых сведений предлагается проводить по санкционным спискам, государственным регистрам юридических лиц, прав на недвижимое имущество, регистрам государственных органов (например, картотекам судебных дел, объявлениям о банкротстве).

CS Global Partners обращает внимание на многообразие правовых статусов и официальных документов, подтверждающих их. Например, *pure citizenship* – буквально «чистое гражданство», *non-pure citizenship* - статус, предполагающий предварительное или одновременное получение статуса резидентства и гражданства. Статус *pure citizenship* подтверждается документом, называемым сертификатом о регистрации, который не свидетельствует о статусе налогового резидента. Компания отмечает, что признак «время фактического пребывания» не является определяющим для *pure citizenship*, так как данный статус дает право, но не обязанность проживать в определенной юрисдикции.

KPMG предлагает следующие рекомендации:

- 1) осуществлять обмен информацией между юрисдикциями RBI/CBI и юрисдикцией основного налогового резидентства (дата рождения, ID номер и т.д.);
- 2) сверять дальнейшую передачу отчетов по финансовым счетам в отношении тех налогоплательщиков, которые получили новый статус по правилам RBI/CBI, финансовым ведомствам государств основного

налогового резидентства.

На основе принципа запрета на злоупотребление правом и рекомендаций ОЭСР можно сделать вывод о недопустимости использования особых правил получения статуса налогового резидента только с целью уклонения от уплаты налогов. Однако национальные и международные правила, направленные на противодействие уклонению от уплаты налогов, не должны препятствовать достижению тех целей, которые поставлены перед программами RBI/CBI, и чрезмерно обременять финансовые организации обязанностями по проведению контроля самоидентификации клиентов. Думается, что необходимо унифицировать правила оформления налогового резидентства с учетом программ RBI/CBI и совершенствовать обмен информацией по соответствующим вопросам.

Исследование по вопросам личностных границ налогового суверенитета позволяет прийти к следующим выводам.

Во-первых, личностные границы налогового суверенитета основаны на принципе налогообложения бенефициара.

Во-вторых, отсутствие унифицированного подхода к определению бенефициара затрудняет реализацию данного принципа на практике. Более того, компромисс для подготовки унифицированного подхода представляется маловероятным по причине различия в налоговых системах в части преимущественного налогообложения доходов или на уровне корпораций, или на индивидуальном уровне.

В-третьих, принцип налогообложения бенефициара на практике реализуется посредством налогового резидентства. Под налоговым резидентством следует понимать устойчивую экономико-правовую связь налогоплательщика и государства, которая определяет правовой статус налогоплательщика применительно к конкретному государству. Налоговое резидентство характеризуется следующими признаками:

- опосредует общественные отношения и может рассматриваться как состояние таких отношений, как институт налогового права, как механизм

права;

- сторонами таких общественных отношений выступают прежде всего, государство и налогоплательщик. Факультативно в данных отношениях может участвовать другое государство, претендующее на статус резидентообразующего;

- такие отношения характеризуются признаком устойчивости, т.е. кратковременность отношений не образует налоговое резидентство;

- по своему характеру (содержанию) рассматриваемые отношения являются экономически-правовыми: экономическими поскольку они возникают и реализуются в отношении денег, правовыми, так как налоговые отношения всегда опосредованы законом.

Определение границ и истоков налогового суверенитета позволяет перейти к выявлению его признаков. Рассмотрение признаков налогового суверенитета необходимо для уяснения его правовой сущности.

1.4. Признаки налогового суверенитета

В первом параграфе настоящей работы представлены различные определения налогового суверенитета государства, которые предложены отраслевыми правовыми науками, а также общей теорией государства и права. Однако, несмотря на такой «разноотраслевой характер», налоговому суверенитету, думается, присущи следующие общие признаки:

1) исключительное право государства устанавливать и взимать налоги на территории, находящейся под его юрисдикцией;

2) независимость государства в реализации функции налогообложения и взимания налогов;

3) единство налогового суверенитета;

4) производный от народного суверенитета характер;

5) реализация в правовой (законной) форме.

Рассмотрим более подробно содержание данных признаков.

Исключительное право государства устанавливать и взимать налоги на территории, находящейся под его юрисдикцией, означает, что иные субъекты, общественные институты, иностранные правительства не вправе устанавливать налоговые платежи на территории, находящейся под юрисдикцией Российской Федерации. «Право на налог» принадлежит суверенному государству и является одним из признаков его суверенитета. Только то государство можно считать суверенным, которое самостоятельно реализует право на налог. Французский ученый П.М. Годме указывал, что «возможности налогообложения являются существенным выражением суверенитета. Право взыскивать налоги всегда было частью суверенных прав, так же как чеканка монеты и отправление правосудия»¹. Обязанность уплачивать налог – одна из основных обязанностей личности, ориентированной на свое пребывание в комфортной общественной культуре, обеспечиваемой государственными институтами. В литературе по разноотраслевым общественным вопросам часто можно встретить с мнением о нарушении США государственного суверенитета других публично-территориальных образований. Трансграничный характер Закона Соединенных Штатов Америки «О налогообложении иностранных счетов» (Foreign Account Tax Compliance Act², далее по тексту – FATCA) создает условия для активного обсуждения его положений представителями правовой науки, общественных институтов, иными лицами, чьи интересы он затрагивает. Некоторые положения Закона регулируют отношения, связанные с исполнением налоговой обязанности.

Одним из оснований для критики FATCA является мнение, согласно которому он нарушает государственный суверенитет других публично-территориальных образований, так как предполагает, что содержащиеся в

¹ См.: Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. С. 31.

² См.: Официальный сайт Конгресса США [Электронный ресурс]. URL: <https://www.congress.gov/bill/111th-congress/house-bill/3933/text?q=%7B%22search%22%3A%5B%22Foreign+Account+Tax+Compliance+Act%22%5D%7D&resultIndex=2> (дата обращения: 07 июля 2020 г.).

нем предписания относятся к лицам, имеющими более тесную связь с другими государствами¹. Д.В. Винницкий, приводя в пример FATCA, справедливо отмечает, что экстерриториальность законодательных мер порождает конфликты между юрисдикциями².

Некоторые положения действительно, на первый взгляд, посягают на государственный суверенитет. Например, п. «а» секции 1471 Налогового кодекса США предусматривает обязанность налогового агента удержать 30%-ный налог при совершении иностранным финансовым институтом налогооблагаемого платежа без соблюдения требований о предоставлении информации о бенефициаре платежа и других сведений в соответствии с требованиями FATCA. При этом иностранные финансовые институты не обязательно должны иметь экономико-правовую связь с США, которая согласно национальному и международному налоговому праву определяет их статус налогоплательщика США. Формальным основанием возникновения обязанности по уплате платежа, поименованного в п. «а» секции 1471 Налогового кодекса США как налог, служит опровергаемая юридическая презумпция о том, что бенефициаром налогооблагаемого платежа является налоговый резидент США.

Данный платеж по своим признакам не является налогом как таковым, поскольку не обладает рядом его признаков, например признаком регулярности. Он носит характер обеспечительного платежа, эффективность которого обусловлена статусом национальной валюты США – основной резервной валюты и основного средства международных расчетов. Думается, такая юридическая конструкция не нарушает налоговый суверенитет других государств, так как предполагается, что на организации, признаваемые

¹ См., напр.: *Грекова И.Ю.* FATCA: новые трудности контроля // Внутренний контроль в кредитной организации. 2012. № 3. С. 93-102; *Хаванова И.А.* О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. 2015. № 5. С. 111-124; *Шашкова А.В.* FATCA как фактор столкновения интересов государства и корпораций [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: *Винницкий Д.В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017. С. 8.

налоговыми резидентами таких государств, FATCA не возлагает обязательство оплатить налог, а фактически обеспечивает исполнение налоговой обязанности налоговыми резидентами США. Предоставление информации иностранными финансовыми институтами осуществляется на основании соглашения, которое заключается либо с уполномоченным органом государственной власти, либо непосредственно между Службой внутренних доходов и иностранным финансовым институтом.

Дискуссионным является вопрос о праве США возлагать на иностранные организации обязанности, связанные с идентификацией бенефициаров по налогооблагаемым платежам. Думается, что такое обязывание нарушает суверенитет других государств, который предполагает верховенство в правовом регулировании деятельности организаций, созданных в соответствии с их законодательством. Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций¹ закрепила принципы невмешательства во внутреннюю компетенцию государств и суверенного равенства государств. Государства осуществляют свои международные отношения в экономической, социальной, культурной, технической и торговой областях в соответствии с принципами суверенного равенства и невмешательства. И.Д. Левин, раскрывая признаки государственного суверенитета – полновластия и независимости, указывает, что органы суверенного государства не обязаны в силу государственного права своего или другого государства или в силу неравноправного договора с другим государством подчиняться предписаниям органов другого государства². Финансовые институты, обязанные в соответствии с FATCA устанавливать гражданство

¹ См.: Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций от 24 октября 1970 г. // Международное публичное право: сб. докум. М., 1996. С. 2-8.

² См.: *Левин И.Д.* Суверенитет: монография. СПб., 2003. С. 44.

клиентов, не являются органами государственной власти, но, как убедительно аргументирует в своих трудах В.В. Попов, являются «проводниками» государственной политики в сфере финансов¹. FATCA, возлагая обязанности на лица, не связанные с США, вмешивается в сферу национального правового регулирования тех государств, в соответствии с законом которых определяется правосубъектность таких лиц, что нарушает приведенные выше принципы международного права.

Безусловно, обмен налоговозначимой информацией между государствами необходим для борьбы с уклонением от уплаты налогов. Однако обмен такой информацией должен строиться на основе сотрудничества государств, пример которого представляет деятельность ОЭСР. В Страсбурге 25 января 1988 г. была подписана Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам². Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам была ратифицирована Российской Федерацией. Статья 6 Конвенции предусматривает возможность заключения соглашения об автоматическом обмене налоговозначимой информацией. ОЭСР разработала стандарт раскрытия налоговозначимой информации, составной частью которого является Модельное соглашение между уполномоченными органами (Model Competent Authority Agreement)³. Федеральная налоговая служба 12 мая 2016 г. присоединилась к данному соглашению⁴.

¹ См.: Попов В.В. Банки как субъекты налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов; Его же. Об отдельных аспектах налогово-правового статуса банков // Банковское право. 2013. № 6. С. 42-46.

² См.: Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 г.: ратифицирована федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ // СЗ РФ. 2014. № 45, ст. 6135.

³ См.: Multilateral Model Competent Authority Agreement [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf> (дата обращения: 24 февраля 2020 г.).

⁴ См.: Официальный сайт ФНС [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/international_activities/6410588/ (дата обращения: 24 февраля 2020 г.).

Думается, что только на основе принципа сотрудничества государств может строиться международный обмен налоговозначимой информацией. В условиях развития информационных технологий, свободного перемещения капитала эффективный межгосударственный обмен налоговозначимой информацией является гарантией налогового суверенитета государств. Меры принудительного характера, распространяющиеся на резидентов других государств на примере FATCA, нарушают принципы международного сотрудничества, установленные ООН.

Независимость государства в реализации функции налогообложения и взимания налогов, означает, что государство самостоятельно определяет круг налогоплательщиков, объекты налогообложения и иные элементы налога. Самостоятельность государств может быть ограничена международным договором в условиях интеграционных процессов. Например, статья 93 Договора об учреждении Европейского сообщества от 25 марта 1957 г.¹ предусматривает гармонизацию косвенного налогообложения государств-членов. Гармонизация косвенного налогообложения прописана также в протоколе Договора о Евразийском экономическом союзе². В соответствии с данными соглашениями унифицируются ставки, объекты и иные элементы налогообложения. Такое добровольное самоограничение налогового суверенитета признается мировым сообществом допустимым для достижения целей интеграции экономик и других сфер общественной жизни. Д.В. Винницкий отмечает, что взаимозависимость государств является фактором, который ведет к формированию международного налогового права, нормы которого не должны нарушать свободу перемещения товаров, услуг, лиц и капитала³. Применительно к соглашениям об избежании двойного налогообложения И.А. Хаванова указывает, что соглашения об

¹ См.: Договор, учреждающий Европейское сообщество: подписан в г. Риме 25 марта 1957 г. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: Официальный сайт Евразийской экономической комиссии [Электронный ресурс]. URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 5 июня 2014 г.).

³ См.: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017. С. 98.

избежании двойного налогообложения не органичивают налоговый суверенитет. Налоговые отношения с участием резидентов двух договаривающихся государств регулируются нормами международно-правового и национально-правового содержания¹. Таким образом, принятие государствами обязательств по СОИДН не ограничивает их налоговый суверенитет, а, напротив, является его проявлением.

Однако в XXI в. остаются вопросы к реализации рассматриваемого признака. Это четко прослеживается в отношениях бывших колониальных держав и их колоний. В литературе используется термин «colonial tax» «колониальный налог», который обязаны выплачивать, например, бывшие колонии Франции за материальные и нематериальные блага, оставленные французскими подданными после ухода с территории колоний². Думается, что такие платы ставят под сомнение независимость освобожденных от колониального бремени государств.

В исследованиях по вопросам государственного суверенитета рассматривается проблема соотношения суверенитета и надгосударственности в условиях глобализации. При этом под надгосударственностью понимается свойство международной организации принимать обязательные для государства решения в соответствии с утвержденной процедурой³. Процессы глобализации непосредственно влияют на налоговые системы государств. Наиболее яркими примерами влияния глобализации на налоговые системы является деятельность Организации Объединенных Наций, Организации экономического

¹ См.: *Хаванова И.А.* Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2016. С. 9.

² См.: *Hundeyin D.* The «French Colonial Tax»: A misleading heuristic for understanding Françafrique (the Africa report.com) [Электронный ресурс]. URL: <https://www.theafricareport.com/20326/the-french-colonial-tax-a-misleading-heuristic-for-understanding-francafrique/> (дата обращения: 3 марта 2021 г.).

³ См.: *Моисеев А.А.* Соотношение суверенитета и надгосударственности в современном международном праве (в контексте глобализации): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2007.

сотрудничества и развития, надгосударственных институтов Европейского союза.

Единство налогового суверенитета. Данный признак заключается в том, что налоговую функцию реализует единая государственная власть. Д.В. Винницкий среди принципов налогового права выделяет принцип федерализма и единства государственного суверенитета¹. На территории России как демократического государства отсутствуют иные источники власти кроме как ее многонациональный народ. Единство налогового суверенитета выражается в единой налоговой системе России. Субъекты Российской Федерации, муниципальные образования не обладают государственным суверенитетом. Они осуществляют деятельность в сфере налогообложения по региональным и местным налогам, реализуя полномочия, предоставленные Российской Федерацией. Такие полномочия носят производный характер. Однако вопросы налоговой децентрализации также имеют важное значение для развития финансовой системы, о чем подробно изложено далее. Но если для Российской Федерации поиск эффективного сочетания принципа единства налогового суверенитета и процессов налоговой децентрализации – это поступательное развитие федерализма, то для некоторых государств налоговая децентрализация является частью процесса формирования самостоятельного государства. На примере Шотландии этот процесс достаточно подробно описан в труде Стюарта Адама, Пола Джонсона и Варры Роантри «Налогообложение независимой Шотландии»². В 2011 и 2012 гг. были внесены значительные изменения в План доходов и расходов Правительства Шотландии

¹ См.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 181.

² См.: Adam S. Taxing an independent Scotland / Stuart Adam, Paul Johnson and Barra Roantree. 2013 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ifs.org.uk/bns/bn141.pdf> (дата обращения: 3 мая 2020 г.).

(Government Expenditure and Revenue Scotland – GERS)¹. Налогообложение недвижимости в Шотландии (council tax, business rates) имеет свои особенности, заключающиеся в налогообложении вторых домов и пустующей недвижимости, в предоставлении налоговых льгот и в некоторых других вопросах. Парламент Шотландии избегал реформирования этих налогов в отличие от общей политики Великобритании. Шотландский парламент 31 июля 2013 г. взамен общего для всей Великобритании гербового сбора (Stamp Duty Land Tax) установил налог на продажу земли и зданий (Land and Buildings Transaction Tax)². Шотландский налог на продажу земли и зданий взимается только с суммы сделки, превышающей определенное значение, в отличие от гербового сбора, который взимается со всей суммы сделки. Кроме того, Шотландии предоставлены полномочия регулировать подоходный налог для физических лиц – резидентов Шотландии и лиц, преимущественно пребывающих в данной части Великобритании в течение календарного года. С 1998 г. парламент Шотландии вправе увеличивать или уменьшать на 3 % ставку подоходного налога для резидентов. Налоговая децентрализация Великобритании развивается на фоне процессов, связанных с самостоятельностью Шотландии. В литературе по вопросам налогового федерализма часто отмечается, что отрицательной чертой налоговой децентрализации является угроза потери финансовой, а в итоге и государственной целостности. Таким образом, принцип единства налогового суверенитета не исключает некоторой степени самостоятельности публично-территориальных образований внутри государства в налоговой сфере, но только в пределах, которые позволяют обеспечить выполнение общих государственных задач и сохранение целостности государства.

¹ См.: Официальный сайт Правительства Шотландии [Электронный ресурс]. URL: <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Statistics/Browse/Economy/GERS> (дата обращения: 3 мая 2020 г.).

² См.: Официальный сайт Правительства Великобритании [Электронный ресурс]. URL: <http://www.legislation.gov.uk/asp/2013/11/contents/enacted> (дата обращения: 3 мая 2020 г.).

Единство налогового суверенитета заключается также в единой налоговой политике, которую реализуют законодательная, судебная и исполнительная власть в Российской Федерации. В общей теории государства и права единство публичной власти связывают с единством народовластия как исключительной основой власти в государстве. А.А. Югов отмечает, что единство публичной власти обусловлено интегрированной в суверенитет волей всех граждан Российской Федерации¹, т.е. народовластие является основой единства и целостности публичной власти. В данном аспекте признак законного установления налогов приобретает более широкое содержание. Одного лишь законодательного механизма установления налоговой обязанности недостаточно для реализации воли народа на налогообложение. Без эффективных механизмов исполнения законов о налогах и судебных гарантий защиты прав и законных интересов в налоговых отношениях законодательство о налогах и сборах носит характер декларации. Более того, «разбалансировка» законодательной, исполнительной и судебной власти в части налоговых отношений создает условия для нарушения принципа определенности налогообложения. Определенность и прозрачность налогообложения заключается не только в ясности и последовательности налогового законодательства, но и стабильности налоговой практики (судебной и исполнительной).

Производный от народного суверенитета характер. Налоги устанавливаются и вводятся в действие на основании нормативных правовых актов представительных органов власти, которые являются формой реализации представительной демократии. Производный характер налогового суверенитета обусловлен демократической формой правления в России. Отнесение вопросов установления и введения налогов к компетенции представительных органов власти подчеркивает реализацию воли народа в

¹ См.: Югов А.А. Единство и дифференциация публичной власти: система разделения властей // Российская юстиция. 2017. № 9. С. 5-8.

установлении системы налогов. Более подробно содержание данного признака рассмотрено ранее при анализе истоков налогового суверенитета.

Реализация в правовой (законной) форме. Проблематике форм реализации функций государства посвящено немало исследований. Обращаясь к понятию правовой формы функции государства, аргументированной является дефиниция, предложенная Ю.В. Марченко, согласно которой правовая форма функции государства – однородная по своим внешним признакам деятельность органов государственной власти по изданию и реализации юридических актов¹. Необходимо отметить, что и организационная форма реализации налоговой функции государства играет значительную роль для эффективного налогообложения. Например, «цифровизация» налоговых отношений – это прежде всего организационная форма налоговой функции государства (личный кабинет налогоплательщика, виртуальный НДС-офис и др.). Однако приведенные примеры и другие проявления цифровизации налогообложения направлены на реализацию одного из принципов налогообложения: удобства уплаты налога – и в силу этого получают правовую форму. Тем не менее правовая форма реализации налоговой функции государства является основной. С.Н. Туманов аргументированно отмечает, что форма реализации функции государства обусловлена сферой регулируемых общественных отношений². Специфика правовой формы реализации налоговой функции обусловлена следующим.

В соответствии с положениями статьи 57 Конституции РФ каждый обязан платить только законно установленные налоги. Таким образом, налоговый суверенитет государства может быть реализован только в правовой форме, установление и введение налогов осуществляется в форме закона. Правовая форма налога достаточно подробно исследована в науке

¹ См.: Марченко Ю.В. Правовые формы осуществления государственных функций: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 10.

² См.: Туманов С.Н. Формы, методы и способы осуществления внешних функций Российского государства: проблема понятия и соотношения // Конституционное и муниципальное право. 2013. № 1. С. 25-28.

налогового права¹, к этому вопросу неоднократно обращался Конституционный Суд России². Однако представляется, что законная форма налога не тождественна правилу реализации налогового суверенитета лишь в правовой форме. В отношении налогового суверенитета правовая форма охватывает не только процесс установления и введения налога, но и налоговый контроль, меры администрирования налогов, а также иные группы общественных отношений, связанных с исполнением налоговой обязанности, в которых проявляется верховенство и независимость государства. В основе данного признака налогового суверенитета лежит правило о разумной достаточности ограничения частного интереса при установлении налога. Как только ограничение частного интереса больше публично значимой цели, для достижения которой такое ограничение допускается, то нарушается баланс частных и публичных интересов.

В общей теории государства и права исследователи также обращаются к вопросу признаков государственного суверенитета. И.Д. Левин, детально разработавший данную тематику, выделил следующие признаки суверенитета:

- 1) единство власти;
- 2) монополия и концентрация властного принуждения в руках государства в лице его органов;
- 3) неограниченность государственной власти;
- 4) внешняя независимость власти государства³.

Поскольку налоговый суверенитет является частью государственного суверенитета, то предложенные И.Д. Левиным признаки характерны и для налогового суверенитета. *Признак единства власти и признак единства*

¹ См., напр.: *Сасов К.А.* Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография. М., 2013.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 г. «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции» // СЗ РФ. 1997. № 8, ст. 1010.

³ См.: *Левин И.Д.* Суверенитет: монография. СПб., 2003.

налогового суверенитета по содержанию не являются идентичными, хотя первый служит основой и гарантией для второго. Признак единства налогового суверенитета рассмотрен ранее в настоящей работе. Юридическим содержанием признака единства власти, указывал И.Д. Левин¹, является наличие единой системы органов государственной власти, компетенция которых позволяет реализовать все функции государства. Признак единства налогового суверенитета основан на положении о том, что единственным источником власти в Российской Федерации является ее многонациональный народ. Данный признак налогового суверенитета рассматривается как в разделении налоговой функции государства по компетенциям различных ветвей власти, так и в реализации налоговой функции на уровне федерации в целом и на уровне ее субъектов. В общей теории права рассматривается проблема делимости суверенитета между органами государственной власти, что приводит к «определенной конкуренции» между органами государственной власти за «реальную прерогативу более полного контроля над реализацией суверенных прав»². Сложная организация государственной власти, тем не менее, не влечет разделения единства налогового суверенитета. Налоговый суверенитет государства реализуют Президент РФ, законодательные (представительные) органы государственной власти Российской Федерации и ее субъектов, Правительство РФ, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и иные органы государственной власти. Особая роль в реализации налогового суверенитета принадлежит органам судебной власти и, прежде всего, Конституционному Суду Российской Федерации. Примечательно, что правовые позиции Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ являются ориентирами для применения актов налогового законодательства органами исполнительной власти. С этой целью

¹ Там же. С. 71-113.

² См.: *Грачев Н.И.* Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 11.

Федеральная налоговая служба обобщает и анализирует правовые позиции верховных судебных инстанций¹.

Реализуя полномочия, закрепленные ч. 3 ст. 80 Конституции РФ, Президент РФ определяет основные направления налоговой политики, являющиеся ориентирами, системой координат для налоговой деятельности иных органов государственной власти. В соответствии с положениями п. «б» ч. 1 ст. 114 Конституции РФ Правительство России обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой, в том числе налоговой политики. Федеральное Собрание определяет единую систему налогов и сборов. Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации, устанавливая и вводя на своей территории региональные налоги, руководствуются общими положениями, закрепленными федеральным законодателем. Таким образом, налоговый суверенитет обладает признаком единства, реализация налоговой функции государства различными органами государственной власти федерального и регионального уровней не влечет его разобщения. Гарантиями единства налогового суверенитета являются исключительная компетенция Федерального собрания на установление перечня федеральных, региональных и местных налогов и сборов, их элементов, правил осуществления налогового контроля и привлечения к налоговой ответственности.

В аспекте рассматриваемого признака представляется необходимым ответить на вопрос о допустимости образования налоговых органов на региональном и муниципальном уровнях, т.е., органов государственной власти субъектов Российской Федерации, обеспечивающих поступление в региональные бюджеты налоговых доходов своего уровня, и исполнительно-

¹ См., напр.: Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2020 года по вопросам налогообложения [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 2 июня 2020 г.).

распорядительных органов местного самоуправления соответственно в отношении налоговых доходов местных бюджетов. Пункт «ж» ст. 71 Конституции России относит финансовое законодательство и федеральные экономические службы к исключительному ведению Российской Федерации. Как часть финансового законодательства налоговое законодательство относится к исключительному ведению Российской Федерации. Анализ ст. 1 и 2 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»¹ позволяет сделать вывод о допустимости формирования налоговых органов только как федеральных органов государственной власти. Таким образом, поступление налоговых доходов в бюджеты регионального и местного уровней зависит от эффективности работы федеральных органов государственной власти. Учитывая, что перечень региональных и местных налогов, а также их основные элементы устанавливаются только федеральным законодателем, такая зависимость представляется последовательной.

В отсутствие собственных налоговых органов у субъектов Российской Федерации и муниципальных образований большое значение приобретает взаимодействие заинтересованных ведомств публично-территориальных образований и налоговых органов, а также контроль за их деятельностью. Правовой основой такого взаимодействия являются положения п. 3 ст. 26.22 федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»² и п. 4 ст. 52 федерального закона о местном самоуправлении, обязывающие налоговые органы информировать финансовые органы субъектов Российской Федерации и финансовые органы

¹ См.: Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (с изм. и доп. от 26 марта 2020 г., № 68-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов ФОИВ. 1992 № 1; СЗ РФ. 2020. № 13, ст. 1857.

² См.: Федеральный закон от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ (с изм. и доп. от 26 мая 2021 г., № 155-ФЗ) «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 42, ст. 5005; 2021. № 22, ст. 3690.

муниципальных образований о начислении налогов и сборов, подлежащих поступлению в региональные и местные бюджеты соответственно. Конкретный порядок взаимодействия установлен постановлением Правительства РФ от 12 августа 2004 г. № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов»¹. Взаимодействие предполагает обмен информацией, которая необходима для подготовки проектов региональных и местных бюджетов, а также для учета налоговой базы. Думается, что действующий порядок взаимодействия ведомств по рассматриваемому вопросу недостаточно эффективен, так как не предусматривает ответственность налоговых органов, их должностных лиц перед соответствующими публично-территориальными образованиями. Введение подотчетности, например в форме ежегодных докладов руководителей налоговых органов перед органами представительной власти соответствующих публично-территориальных образований, повысит эффективность взаимодействия.

Признак монополии государства на властное принуждение в аспекте налогового суверенитета предполагает запрет реализации налоговой функции вне государства. Установление, взимание, контроль за уплатой налогов, привлечение к ответственности за нарушение налоговой обязанности – указанные общественные отношения существуют только с участием государства. С этой точки зрения интересными представляются правовая позиция Конституционного Суда РФ по вопросу конституционности передачи функции по сбору фискальных платежей субъекту частного права,

¹ Постановление Правительства РФ от 12 августа 2004 г. № 410 (с изм. и доп. от 18 января 2018 г.) «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов» // СЗ РФ. 2004. № 33, ст. 3497; 2018. № 4, ст. 635.

изложенная в Постановлении от 31 мая 2016 г. №14-П¹. Конституционный Суд РФ пришел к следующим выводам:

1) плата в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения большегрузными транспортными средствами, относится к *обязательным публичным индивидуально-возмездным платежам компенсационного фискального характера* (п.3.1. Постановления №14-П);

2) полномочия по организации и обеспечению взимания таких платежей могут быть предоставлены субъектам частного права (оператору платы) с использованием элементов института концессии (п. 4.2 Постановления № 14-П);

3) совершение оператором платы действий, сопоставимых по форме и последствиям с применяемыми исключительно органами публичной власти мерами административного принуждения, принятие им правовых актов, затрагивающих имущественные права плательщиков, их право на доступ к избранному им виду предпринимательской деятельности, установление им правил взаимодействия с бюджетной системой Российской Федерации, недопустимо (п. п.4.3 и 4.4 постановления № 14-П).

Вопрос о соотношении налога и иных обязательных платежей, в том числе обязательных публичных индивидуально-возмездных платежей компенсационного фискального характера, поступающих в бюджетную систему, находится за рамками настоящей работы. Думается, приведенные выводы Конституционного Суда РФ не применимы к налогу. Системный анализ положений ст. 1 – 4 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 31 мая 2016 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 31.1 Федерального закона «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», постановления Правительства Российской Федерации «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн» и статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // СЗ РФ. 2016. № 24, ст. 3602.

отношения по взиманию налога регулируются законодательством о налогах и сборах. Налог, являясь особым институтом публичных отношений, находится в поле регулирования нормативно-правовых актов, принятых представительными органами государственной власти и местного самоуправления. Налог – следствие представительной демократии и «атрибут» государства, равно как и такие его институты, как государственные органы, армия, валюта и другие элементы, которые традиционно ассоциируются с государством. В общей теории государства и права государственный суверенитет рассматривается в том числе через функции и полномочия верховной власти, которые не могут быть переданы. Они образуют так называемую исключительную компетенцию государства. Н.И. Грачев к таким функциям среди прочих относит установление налоговой системы¹. Передача функции взимания налога от государственного субъекта – частному недопустима, так как это нарушает монополию государства на налогообложение, установленную народовластием. Г.А. Гаджиев приводит следующие доводы в своем особом мнении:

1) передача государственной функции по сбору фискальных платежей негосударственной организации возможна при условии соблюдения конституционно-правовой системы координат;

2) конституционно-правовая система координат в данном аспекте строится на взаимодействии принципов демократического и правового государства, принципа поддержки конкуренции и равноудаленности государства от бизнес-структур, его нейтральности;

3) анализируемая плата не является компенсационной платой, уплачиваемой за причинение вреда, а представляет собой плату за пользование дорожной инфраструктурой и общим благом – воздухом, что

¹ См.: *Грачев Н.И.* Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 20.

определяет ее как фискальный платеж, подлежащий зачислению в федеральный бюджет;

4) принципы концессионных соглашений должны определяться федеральным законодателем;

5) наличие «параллельной налоговой системы» в виде публичных фискальных платежей и парафискалитетов не противоречит Конституции РФ;

6) взимание фискальных платежей должно осуществляться без посредников¹.

Допускает ли конституционно-правовая система координат передачу функции налогового контроля и принудительного взимания налогов частному субъекту? Думается, что такая передача противоречит части признаков налога, принципам налогообложения и, следовательно, выходит за конституционно-правовую систему координат, в соответствии с которой выстроены признаки налога и принципы налогообложения. Право государства устанавливать налоги является суверенным, т.е., переданным непосредственно народом.

Принципом и признаком налога (налогообложения) является всеобщность и равенство налогообложения. Равенство предполагает не только равное налоговое бремя, но и равенство прав, в том числе и в вопросах взимания налога. Субъект частного права является налогообязанным лицом. Совмещение им функций по взиманию налога создает условия для злоупотребления своим статусом и, следовательно, нарушает принцип равенства и всеобщности, так как ставит иных субъектов

¹ См.: Особое мнение судьи Конституционного Суда РФ Г.А. Гаджиева по делу о проверке конституционности положений статьи 31.1 Федерального закона «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», постановления Правительства Российской Федерации «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн» и статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы // СЗ РФ. 2016. № 24, ст. 3602.

частного права, не наделенных соответствующими полномочиями, в более худшие правовые условия. Сосредоточение правомочий, а точнее компетенции, по взиманию налогов в правовом статусе органа государственной власти служит гарантией равенства и всеобщности налогообложения.

При этом необходимо отметить, что некоторые полномочия, связанные с взиманием налогов, переданы субъекту частного права, например гарантированное государством право налогового агента удерживать исчисленную сумму налога при выплате дохода налогоплательщику. Проблематике участия в налоговых отношениях от лица государства частного субъекта посвящено достаточно много научных трудов¹. А.С. Жутаев, исследуя статус налогового агента, выделяет три основных подхода к данному вопросу:

- 1) налоговые агенты как представители государства;
- 2) налоговые агенты как представители государства и как налогообязанные лица (двойственный статус);
- 3) налоговые агенты не являются представителями государства, так как не наделены властными полномочиями².

Безусловно, налоговые агенты не наделены властными полномочиями, но и удержание налога для налоговых агентов не является субъективным правом. В единстве с аналогичной обязанностью данное действие – это полномочие налогового агента, составляющее его компетенцию как специального субъекта налогового права. За неисполнение установленных обязанностей для налогового агента следует государственное принуждение. Однако за исполнение возложенных обязанностей налоговый агент не только не получает вознаграждение, но даже компенсацию.

¹ См., напр.: Покачалова Е.В. Правовое регулирование налогообложения доходов граждан от индивидуальной предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1991; Жутаев А.С. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011.

² См.: Жутаев А.С. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 11.

Неограниченность государственной власти в аспекте налогового суверенитета рассматривается с точки зрения внутренних границ. Допустимые внутренние границы налогового суверенитета заканчиваются там, где налогообложение из необходимого института публичной жизни превращается в излишне необоснованное ограничение прав и свобод человека и гражданина, нарушая тем самым принцип, закрепленный в ч. 3 ст. 55 Конституции РФ. В исследованиях по государственному суверенитету ставится вопрос о соотношении государственного суверенитета и народовластия. Превалирует точка зрения, согласно которой народный суверенитет является основой государственного¹. Государственный суверенитет призван обеспечить реализацию воли народа. В общей теории государственного суверенитета разработана концепция ограниченного народного суверенитета, предполагающая «ограничение власти народа как условного субъекта коллективной автономии: прежде всего – правами человека и меньшинств... Концепция ограниченного народного суверенитета создаст предпосылки не только для солидарности носителей публичной власти с населением, но и большинства – с меньшинствами и каждым конкретным человеком как высшей ценностью»².

Очевидно, что граждане и иные налогоплательщики выступают против излишне необоснованного обременения их налоговой обязанностью. Приведенные выше положения ч. 3 ст. 55 Конституции РФ закрепляют правило, в соответствии с которым государственная власть в сфере налогообложения ограничена необходимым эффективным минимумом взимания налогов. Актуальной проблемой соотношения налогового суверенитета государства и воли народа на установление налогов является вопрос справедливости налогообложения. В первоначальной редакции НК РФ РФ пункт 1 статьи 3 предписывал, что при установлении налогов

¹ См.: *Красинский В.В.* Государственный суверенитет: гносеологический аспект проблемы // Современное право. 2015. № 7. С. 5-10.

² *Алебастрова И.А.* Принцип социальной солидарности в конституционном праве: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2017. С. 30.

учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа справедливости. Однако фраза «исходя из принципа справедливости» была исключена федеральным законом от 09 июля 1999 г. № 154-ФЗ¹. Предполагает ли данная поправка возможность несправедливого налогообложения? Допускает ли народный суверенитет возможность установления государством несправедливого налогообложения?

В налоговом праве отсутствует единый подход к определению содержания принципа справедливости налогообложения. Ряд авторов рассматривают справедливость налогообложения в контексте социальной справедливости и общеправового принципа справедливости², другие выделяют «налоговую справедливость»³. Существует позиция об отрицании фактической реализации принципа справедливого налогообложения⁴. Д.А. Смирнов и Н.Н. Лайченкова раскрывают принцип справедливости применительно к настоящему времени: «равные доходы при равных условиях получения должны облагаться одинаковыми по величине налогами, а с равных доходов при разных условиях их получения должны взиматься разные налоги»⁵. Не анализируя каждый подход, для настоящей работы, наиболее аргументированной представляется точка зрения, которую поддерживает И.И. Кучеров: справедливость налогообложения – следствие соблюдения других его принципов: всеобщности, равенства и

¹ См.: Федеральный закон от 09 июля 1999 г. № 154-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2017 г.) «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 28, ст. 3487; 2017. № 49, ст. 7307.

² См., напр.: *Химичева Н.И., Беликов Е.Г.* Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц // *Налоги*. 2016. № 2. С. 45-48; *Осипова Е.С.* Прогрессивное налогообложение доходов как условие социальной справедливости // *Налоги*. 2016. № 1. С. 10-16.

³ См., напр.: *Еременко Е.А.* Специальные налоговые режимы и концепция справедливости налогообложения // *Финансы*. 2015. № 9. С. 76-80; *Гриценко В.В.* Ставка налога на доходы физических лиц в контексте принципа справедливости налогообложения // *Ленинградский юридический журнал*. 2013. № 3. С. 64-71.

⁴ См.: *Шаукенов А.Т.* Критика одностороннего установления налога в контексте формирования науки налогового права (политико-правовое эссе) // *Правоведение*. 2011. № 4. С. 160.

⁵ См.: *Смирнов Д.А., Лайченкова Н.Н.* Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования // *Налоги*. 2007. № 5. С. 12.

соразмерности¹. М.В. Пресняков выделяет три модели принципа справедливости: дистрибутивная справедливость, ретрибутивная справедливость и коммутативная справедливость².

Думается, что составной частью соразмерности налогообложения как неотъемлемой части налоговой справедливости является минимальная достаточность налогообложения. В ч. 3 ст. 55 Конституции РФ минимальная достаточность выражена в следующей формулировке: ограничение прав и свобод человека и гражданина допускается федеральным законом «только в той мере, в какой это необходимо...» в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. То есть, если налогообложение будет отвечать принципам всеобщности, равенства и даже экономической обоснованности, но превышать меру необходимого ограничения права собственности, то оно не будет отвечать принципу справедливости. Справедливость налогообложения, с позиции его минимальной достаточности – необходимое условие соответствия налогового суверенитета государства принципу народовластия.

В аспекте настоящей работы интерес представляет также соотношение принципа справедливости налогообложения, налогового суверенитета и прогрессивного налогообложения. Предполагает ли налоговый суверенитет право государства устанавливать прогрессивную систему налогообложения с целью достижения реализации принципа справедливости налогообложения?

На широкое распространение прогрессивного налогообложения обращал внимание еще в XIX в. Эдвин Селигман³, который среди предпосылок прогрессивного налогообложения выделял стремление

¹ См.: Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. 2009. № 4. С. 24.

² См.: Пресняков М.В. Конституционный принцип справедливости: юридическая природа и нормативное содержание: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2010. С. 21.

³ См.: Edwin R. A. Seligman. The Theory of Progressive Taxation // Political Science Quarterly. 1893. Vol. 8, №. 2 (Jun.). P. 220-251.

обеспечить публичную справедливость¹. Данная теория получила название *compensatory theory*, т.е. теория компенсации. Ее сторонники, например американский экономист Френсис Амаза Уокер, в качестве аргумента в пользу теории компенсации приводит довод о том, что государство создает условия для накопления капитала некоторыми немногочисленными членами общества, а прогрессивное налогообложение позволяет компенсировать допущенные ошибки и упущения². Однако принцип публичной справедливости для целей налогообложения не сводится к стремлению перераспределить капитал от более богатых слоев населения к менее богатым, т.е. он не сводится к идеям социализма. Эдвин Селигман вводит понятие «специальная теория компенсации», и аргументирует, что прогрессивное налогообложение применительно к некоторым объектам налогообложения приводит, напротив, к пропорциональному налогообложению (например, прогрессивное налогообложение рентных доходов).

Если следовать аксиоме, что справедливое налогообложение предполагает податное равенство, то разделение общества на группы по признаку размера получаемого дохода не должно влиять на ставку налогообложения. Дискуссионным представляется довод некоторых авторов, а также Министерства финансов РФ о «дифференцированном подходе к налогообложению»³. Из Письма Министерства финансов РФ от 8 февраля 2016 г. № 03-03-07/6160 явно не следует поддержка прогрессивного налогообложения. В последнем абзаце данного Письма финансовое ведомство указывает на необходимость дополнительного изучения вопроса дифференцированного налогообложения доходов в зависимости от их фактического источника, а не размера. Думается, такой подход, при котором

¹ Эдвин Селигман критически относится к теории «*socio-political period*» – социальной теории налогообложения, выдвинутой немецким экономистом Адольфом Вагнером.

² См.: *Edwin R. A. Seligman. The Theory of Progressive Taxation // Political Science Quarterly. 1893. Vol. 8, № 2 (Jun.). P. 223.*

³ См.: Письмо Минфина России от 8 февраля 2016 г. № 03-03-07/6160 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

дифференциация проводится не по размеру дохода персоны налогоплательщика, а по фактическому источнику дохода, не нарушает принцип податного равенства. Однако изложенное в других частях Письма мнение о допустимости установления различных условий для различных категорий субъектов права требует уточнения.

Рассмотрение справедливости налогообложения субъективно и влечет существование различных точек зрения о справедливости или несправедливости прогрессивного налогообложения. Каждая точка зрения, имеющая сторонников среди известных ученых, основывается на аргументированной теории, иногда в поддержку приводятся аргументы, базирующиеся на практике. Но если опираться на аксиому о том, что справедливое налогообложение предусматривает среди прочих условий и равное налоговое бремя, то прогрессивная система не отвечает признакам справедливого налогообложения. Так, по мнению Т.Я. Хабриевой, современная Конституция могла бы исходить из того, что налоги уплачиваются с доходов на пропорциональной основе¹. Но поскольку равное налогообложение – это часть общего принципа равенства, то прогрессивное налогообложение нарушает общий принцип равенства. Как известно, равенство охватывает различные сферы общества (имущественные отношения, политические, иные), но нельзя говорить об абсолютном равенстве. Например, не равными по своему содержанию являются правовые статусы гражданина Российской Федерации и иностранного гражданина. Однако некоторые права являются одинаковыми для всех: право на жизнь, свободу и другие подобные права, которые именуются абсолютными правами человека. Налогообложение – ограничение права собственности, которое признается допустимым нормами международного права. В соответствии со ст. 1 Протокола № 1 Конвенции о защите прав человека и

¹ См.: Хабриева Т.Я., Чиркин В.Е. Теория современной конституции. М., 2019. С. 204.

основных свобод¹ в интересах общества допускается лишение физического или юридического лица имущества, а право собственности не умаляет право государства обеспечивать выполнение законов, необходимых для обеспечения уплаты налогов, т.е. ограничение права собственности допускается в интересах общества. Равенство налогообложения рассматривается в контексте его нейтральности. Конституционный Суд России в своих актах неоднократно указывал, что равенство в налогообложении понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения². Организация экономического сотрудничества и развития относит принцип нейтральности к фундаментальным принципам налогообложения³. Если налог – это цена за достойное развитие в цивилизованном обществе, то разве справедливо, что кто-то платит большую цену по сравнению с другими членами общества?

Данный вопрос и возможные варианты ответа известны в теории налогообложения как *the theory of benefits* (теория налогообложения бенефициара) и *the theory of ability* (теория налогообложения по способности к уплате налога), которые Эдвин Селигман полагал ключевыми теориями для рассмотрения вопроса о прогрессивном налогообложении и отмечал

¹ См.: Конвенция о защите прав человека и основных свобод: ратифицирована федеральным законом от 30 марта 1998 г., № 54-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 14, ст. 1514.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 1 июля 2015 г. № 19-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус» // СЗ РФ. 2015. № 28, ст. 4336; Определение Конституционного Суда РФ от 17 июля 2014 г. № 1579-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Северсталь Менеджмент» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Определение Конституционного Суда РФ от 17 июля 2014 г. № 1578-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Гурово-Бетон» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en> (дата обращения: 23 мая 2020 г.).

необходимость критического подхода к каждой теории, поскольку ни одна из них не реализуется в неизменном, чистом виде¹. Так теория налогообложения бенефициара не соотносится с институтом необлагаемого минимума *minimum of subsisten should be exempted*, ибо сложно определить необлагаемый минимум, который различается не только от государства к государству, но и от ожиданий различных групп налогоплательщиков от государства и субъективного восприятия содержания или стандарта такого минимума. Эдвин Селигман приводит замечательное наглядное сравнение государства с железной дорогой, а налогоплательщиков с пассажирами. Несправедливым является взимание разной платы за одинаковые для всех пассажиров услуги железной дороги в зависимости от способности последних к их оплате².

Думается, справедливость, в контексте налогового равенства – это мнение большего числа членов общества, которое может быть субъективно несправедливым для тех, на кого фактически возложено большее налоговое бремя. При этом право государства на дифференцированное налогообложение не может быть произвольным. Если такой подход не согласуется с интересами всего общества (большой части его членов), то он нелегитимен³. Данный подход находит свою поддержку и в общей теории права. Так, по мнению О.И. Цыбулевской и Т.В. Милушевой, «справедливость в правотворческой деятельности проявляется в своевременном выявлении адекватного современному развитию смысла справедливости в масштабах всего общества, учете ценности общего блага, выработке правовых критериев справедливости»⁴.

¹ См.: Edwin R. A. Seligman. *The Theory of Progressive Taxation* // *Political Science Quarterly*. 1893. Vol. 8, № 2 (Jun.). P. 224.

² См.: Edwin R. A. Seligman. *The Theory of Progressive Taxation* // *Political Science Quarterly*. 1893. Vol. 8, № 2 (Jun.). P. 224.

³ См. об этом: Садчиков М.Н. Принцип справедливости налогообложения с позиций налогового суверенитета и народовластия // *Налоги*. 2021. № 1. С. 13-16.

⁴ См.: Цыбулевская О.И., Милушева Т.В. Справедливость в праве: аксиологический подход // *Вестник Поволжского института управления*. 2017. Том 17. № 5. С. 52-59.

Долгая дискуссия в отношении прогрессивного налогообложения в Российской Федерации привела к введению последнего. Президент России 23 июня 2020 г. в Обращении к народу Российской Федерации предложил ввести ставку 15% по налогу на доходы физических лиц в части доходов, превышающих 5 000 000 миллионов рублей¹. Таким образом, принцип справедливости допускает прогрессивное налогообложение. В данном случае справедливость носит публичный, а не индивидуальный характер. Прогрессивное налогообложение является следствием народовластия и обеспечивается налоговым суверенитетом. Для обеспечения реализации принципа народовластия и публичной справедливости принят Федеральный закон от 23 ноября 2020 г. № 372-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период»². В идеальном аспекте индикаторами публичной справедливости выступают источники права, которые посредством установленных законодательных процедур, получают форму закона.

Кроме того, прогрессивное налогообложение может быть использовано как «мягкий» инструмент перераспределения финансовых ресурсов в обществе. Изъятие посредством налогообложения части накопленных состояний у небольшого числа представителей общества и направление ресурсов в пользу публичных целей представляется более предпочтительным способом перераспределения финансов.

Внешняя независимость власти государства в аспекте налогового суверенитета состоит прежде всего в свободном заключении государством различных соглашений в сфере налогообложения. Так как налоговый

¹ См.: Интернет версия ежедневной деловой газеты РБК [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/society/23/06/2020/5ef1c9749a794723b879ceb6d> (дата обращения: 3 мая 2020 г.).

² См.: Федеральный закон от 23 ноября 2020 г. № 372-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период» // СЗ РФ. 2020. № 48, ст. 7625.

суверенитет имеет вполне определенные границы, то содержание внешней деятельности государства направлено на обеспечение своего суверенного права на налогообложение внутри своих границ. Внешняя независимость власти государства в сфере налогообложения не предполагает независимость государства в установлении налоговых обязанностей в отношении лиц, не связанных с государством признаками резидентства или иными подобными обстоятельствами. Интересными в данном аспекте являются нормы некоторых международных конвенций, содержащих нормы так называемого «военного права». Статьи 48 и 49 IV Гагской конвенции о законах и обычаях сухопутной войны¹ устанавливают правило, согласно которому неприятель, занявший территорию, взимает налоги и иные обязательные платежи в соответствии с действующими на данной территории правилами. На неприятеля возлагается обязанность нести расходы по управлению занятой территорией. Взимание платежей сверх «обычной раскладки» допускается на нужды армии и управления территорией. Рассматриваемое правило подчеркивает связь налогообложения с его «общественными истоками». Неприятель, при условии соблюдения данной Конвенции, обязан учитывать правила построения налоговой системы, сложившиеся до занятия территории. Думается, данное правило даже при условии его соблюдения неприятелем влечет нарушение налогового суверенитета. Налоговый суверенитет предполагает единство права государства на установление и взимание налогов на соответствующей территории и народовластия, которое лежит в основе такого права. Без какого-либо элемента или при их противопоставлении налогового суверенитета не существует. При занятии неприятелем территории возникают условия для противопоставления этих элементов. Управление, государство, власть в данном случае насильно насаждаются на соответствующей территории, следовательно, отсутствуют

¹ См.: Гагская конвенция о законах и обычаях сухопутной войны от 18 октября 1907 г.: признана СССР нотой МИД СССР от 07 марта 1955 г. // Действующее международное право: в 3 т. М., 1997. Т. 2. С. 575-587.

условия для волеизъявления народа на установление налоговой системы, направленной на финансовое обеспечение такой власти.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что налоговому суверенитету присущи следующие признаки:

- 1) исключительное право государства устанавливать и взимать налоги на территории, находящейся под его юрисдикцией;
- 2) независимость государства в реализации функции налогообложения и взимания налогов;
- 3) единство налогового суверенитета;
- 4) производный от народного суверенитета характер;
- 5) реализация в правовой (законной) форме.

Представляется необходимым отметить, что, несмотря на наличие у налогового суверенитета общих признаков, данное обстоятельство не обуславливает идентичность налоговых суверенитетов для всех государств. Налоговый суверенитет Российской Федерации имеет свои особенности, которые рассматриваются в следующей главе настоящей работы.

Глава 2. Особенности налогового суверенитета Российского государства

2.1. Формирование правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства

Анализ становления налогового суверенитета государства направлен на выявление его особенностей, лучшее понимание которых необходимо для формирования эффективного правового регулирования соответствующей сферы (отрасли) общественных отношений.

По истории налогообложения на территории современной России проведено достаточно много исследований. Обобщая в целом историю становления налогового суверенитета Российского государства представляется верным обратиться к заключению Т.В. Милушевой: «для осмысления российской практики взаимодействия власти и общества следует иметь в виду, что в исторической ретроспективе российское государство формировалось как централизованное, с сильным авторитетным центром, а в национальном восприятии оно предстает неограниченным властителем, собственником земли, людей и предметов, персонифицирует политический организм, утверждает отношения господства, подчинения, служения и т. п.»¹. Для целей настоящей работы необходимо остановиться на некоторых исследованиях, которые непосредственно определяют особенность налогового суверенитета Российской Федерации².

В период образования Киевской Руси дань, собираемая киевским князем, часто не носила фискального характера, а свидетельствовала о принадлежности племени к поданным Киева³. Сбор полюдья представлял собой административно-финансовое мероприятие великого князя. В.О. Ключевский писал: «Расширяя свои владения, князья киевские

¹ Милушева Т.В. К вопросу о легитимности государственной власти в России // Правовая культура. 2014. № 2. С. 16.

² Не отождествляя понятия «дань», «контрибуция», «налог» и «другие платежи, связанные с принуждением», для целей настоящего параграфа представляется возможным рассмотреть их эволюцию в понятие налога, характерное текущему моменту.

³ См.: Черник Д.Г. Шмелев Ю.Д. Теория и история налогообложения: учебник для вузов; под ред. Д. Г. Черника. М., 2020. Ч. 1. С. 51.

устанавливали в подвластных странах государственный порядок, прежде всего, администрацию налогов»¹. И далее – «главной механической связью частей населения Русской земли была княжеская администрация с ее посадниками, данями и пошлинами»².

Концентрация Московской Руси осуществлялась следующими способами: скупка, вооруженный захват, дипломатический с помощью Орды, служебный договор с удельным князем и расселение из московских владений за Волгу³. Эпоха Ивана IV сопряжена с хозяйствованием в удельных княжествах, когда «правительственные действия... суд, полиция, даже частью самое законодательство, рассматривались как доходные статьи княжеского хозяйства, были сопряжены с известными сборами в пользу правительства и его агентов: так произошли все те пошлины судебные, торговые, свадебные и другие, которые поступали в княжескую казну и на содержание отдельных управителей удельного времени»⁴. Институт кормления предполагал, что «кормленщик, наместник или волостель получал при назначении на кормление наказный или доходный список, своего рода таксу, подробно определявшую его доходы, кормы и пошлины»⁵. Земская реформа, проведенная Иваном IV, не имела целью децентрализацию, напротив, расширение Московского государства побудило к возложению на местные власти обязанности по организации общественных отношений местного значения: «Московское правительство обратилось к обычному приему своей устроительной политики – требовать недостающих материалов устройства от самого населения...»⁶.

Д.В. Шумков связывает XVI в. с первым этапом развития российского федерализма, который «характеризуется противодействием

¹ *Ключевский В.О.* Русская история: полный курс в 4 ч.: учебник для вузов. М., 2018. Ч. 1. С. 132.

² Там же. С. 142.

³ Там же. С. 344.

⁴ См.: *Ключевский В.О.* Русская история: полный курс в 4 ч.: учебник для вузов. М., 2018. Ч. 2. С. 132.

⁵ См.: Там же. С. 174.

⁶ См.: *Ключевский В.О.* Указ. соч. Ч. 2. С. 187.

центростремительных и центробежных сил в государственном устройстве Российской империи¹. После смуты наблюдался период централизации, следствием которого явилось возобновление института воеводства и укрупнения приказов. С 1621 г. существовал Счетный приказ в ведении которого находились не только доходы и расходы по отраслям центрального государственного управления, но и земские финансы. Приказ счетных дел «вызывал к отчету из городов земских целовальников с их приходно-расходными книгами». Создание Счетного приказа позволило «упорядочить финансовое хозяйство государства и достаточно точно определить его бюджет»². О взимании государственных налогов с крепостных крестьян. В.О. Ключевский пишет: «Как скоро крестьянский труд был отдан в распоряжение владельца, на последнего переходила обязанность поддерживать его тягоспособность и отвечать за его податную исправность. Это делало землевладельца даровым инспектором крепостного труда...»³. Увеличение общегосударственных расходов, прежде всего на военное дело, привело к «стремлению стянуть все доходы в центральную казну», сокращению местных расходов, упразднению местных должностей с передачей всех дел воеводам⁴. Многочисленные и длительные войны определили практику чрезвычайных налогов, взимаемых наряду с прямыми и косвенными. Почти половина государственных доходов шла на военное дело⁵. Такая тенденция продолжилась и в период царствования Петра I: первоначальным моментом преобразовательной деятельности Петра I явилась военная реформа, «устройство финансов – ее конечной целью»⁶. По мнению В.О. Ключевского: «Петр думал о своей казне, а не о народной

¹ См.: Шумков Д.В. Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретический анализ): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. С. 10.

² См.: Черник Д. Г. Шмелев Ю.Д. Теория и история налогообложения: учебник для вузов; под ред. Д. Г. Черника. М., 2020. Ч. 1. С. 69.

³ См.: Ключевский В.О. Указ. соч. Ч. 2. С. 315.

⁴ См.: Ключевский В.О. Русская история: полный курс в 4 ч.: учебник для вузов. М., 2018. Ч. 3. С. 40.

⁵ См.: Ключевский В.О. Указ. соч. Ч. 3. С. 45.

⁶ См.: Ключевский В.О. Указ. соч. Ч. 3. С. 189.

свободе, искал не граждан, а тяглицев, и подушная перепись дала ему не одну сотню тысяч новых тяглицев, хотя и с большим ущербом для права и справедливости»¹. Монополии также создавали условия для централизации фискальной политики. При Петре I монополия государства распространялась на соль, табак, мел, деготь, рыбий жир, дубовый греб, поскольку «Петр видел в податном вопросе только два предмета: солдата, которого надо содержать, и крестьянина, который должен содержать солдата»². В период царствования Александра III и Николая II особую роль в государственных финансах играла монополия на винное дело и железные дороги. Министр финансов С.В. Витте важнейшей задачей считал сосредоточение системы железных дорог «в руках казны и подчинение частного хозяйства государству»³. Примечательно, что взимаемый в этот период раскладочный сбор подлежал распределению между областями и губерниями «в соответствии со степенью развития в них торговли и промышленности»⁴.

Переход от царской России к Советскому государству охарактеризовался трансформацией концепции основ государственного суверенитета. Д.В. Шумков относит «смену субъектов» к первому направлению идеологической ревизии абсолютистской концепции суверенитета, а в рамках такой трансформации «перенос суверенитета с монарха на народ и нацию» относит ко второму этапу формирования Российского федерализма и характеризует попыткой реализации идеи советского федерализма, основанного на национально-этническом принципе формирования субъектов⁵.

Начало становления налоговой системы молодого Советского государства Д.Г. Черник и Ю.Д. Шмелев соотносят с периодом

¹ См.: *Ключевский В.О.* Указ. соч. Ч. 3. С. 221.

² См.: *Ключевский В.О.* Указ. соч. Ч. 3. С. 244.

³ См.: *Черник Д. Г. Шмелев Ю.Д.* Теория и история налогообложения: учебник для вузов; под ред. Д.Г. Черника. М., 2020. Ч. 1. С. 119.

⁴ Там же. С. 124.

⁵ См.: *Шумков Д.В.* Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретический анализ): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. С. 10.

коллективизации и индустриализации (1930 – 1941 гг.), когда фактически были установлены две налоговые системы: «система неналоговых изъятий для государственных предприятий и налоговая система для кооперативных и частных предприятий»; при этом изъятия из обобществленного сектора экономики достигали 90 процентов государственного бюджета¹.

Вопросы налогового суверенитета советского периода государственности можно рассмотреть посредством анализа соответствующих положений отечественных конституций.

Пункт «м» ст. 49 Конституции РСФСР 1918 г. устанавливал, что к ведению Всероссийского Съезда Советов и Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета относится установление общегосударственных налогов и повинностей. Конституция не предусматривала в предмете ведения местных органов советской власти налоговую деятельность (Глава 12). Согласно ст. 80 государственные доходы и расходы РСФСР объединяются в общегосударственный бюджет. Всероссийский Съезд Советов или ВЦИК определяют виды доходов и сборов, которые входят в общегосударственный бюджет, а какие поступают в распоряжение местных Советов².

Б.Л. Манелис так описывал этот период: «... отношения между независимыми советскими республиками характеризовались развитием и неуклонным укреплением федеративных связей между ними, которые закономерно привели к образованию в конце 1922 года Советского союзного государства»³.

Конституция СССР 1924 г. в п. «л» первой главы предусматривает, что к ведению верховных органов власти СССР относится утверждение единого государственного бюджета СССР, системы общесоюзных налогов. Во второй главе прямо указывалось, что суверенитет союзных республик ограничен

¹ См.: Черник Д.Г. там же. С. 139.

² См.: Электронный музей конституционной истории России: Конституция РСФСР 1918 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rusconstitution.ru/library/constitution/articles/1220/> (дата обращения: 15 апреля 2020 г.).

³ См.: Манелис Б.Л. Проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1966. С. 18.

лишь в пределах, установленных Конституцией¹. Сочетание суверенитета союзных республик с суверенитетом Союза ССР – основополагающий принцип Советского союзного государства².

Принятая годом позже Конституция РСФСР 1925 г. утверждала установление государственных и местных налогов, сборов и неналоговых доходов проводится в соответствии с Конституцией и законодательством Союза ССР и находится в исключительном ведении Всероссийского Съезда Советов (п. «е» ст. 16); распределение бюджетных доходов и расходов определяет общесоюзное законодательство (ст. 72)³.

Конституция СССР 1936 г. прямо констатировала: утверждение налогов, поступающих на образование союзного, республиканского и местного бюджетов, относится к ведению СССР (п. «л» ст. 14)⁴. Данные положения нашли свое продолжение в Конституции РСФСР 1937 г.: государственные и местные налоги, сборы и неналоговые доходы устанавливаются в соответствии с законодательством СССР и находятся в ведении РСФСР (п. «к» ст. 19)⁵.

Пункт 6 ст. 73 Конституции СССР последовательно относил установление налогов, поступающих на образование государственного бюджета СССР, к ведению СССР⁶.

¹ См.: Электронный музей конституционной истории России: Конституция РСФСР 1918 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rusconstitution.ru/library/constitution/articles/1221/> (дата обращения: 15 апреля 2020 г.).

² См.: Манелис Б.Л. Указ. соч. С. 19.

³ См.: Электронный музей конституционной истории России: Конституция РСФСР 1918 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rusconstitution.ru/library/constitution/articles/1222/> (дата обращения: 15 апреля 2020 г.).

⁴ См.: Электронный музей конституционной истории России: Конституция РСФСР 1918 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rusconstitution.ru/library/constitution/articles/1223/> (дата обращения: 15 апреля 2020 г.).

⁵ См.: Электронный музей конституционной истории России: Конституция РСФСР 1918 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rusconstitution.ru/library/constitution/articles/1224/> (дата обращения: 15 апреля 2020 г.).

⁶ См.: Электронный музей конституционной истории России: Конституция РСФСР 1918 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rusconstitution.ru/library/constitution/articles/1225/> (дата обращения: 15 апреля 2020 г.).

Третий, современный этап развития российского федерализма, согласно теории Д.В. Шумкова, берет свое начало с 1991 г. и длится по настоящее время; характеризуется теоретическим переосмыслением опыта прошлых лет и попыткой формирования субъектов на основе национально-этнического и политико-территориального принципа¹.

Одним из первых юридически значимых документов, которым были созданы условия для налогового суверенитета современного Российского государства, является Декларация СНГ РСФСР от 12 июня 1990 г. № 22-1 «О государственном суверенитете Российской Советской Федеративной Социалистической Республики»². В данном документе нет прямого указания на верховенство Российского государства в вопросах установления и взимания налогов, но установлена полнота власти РСФСР при решении всех вопросов государственной и общественной жизни. Комплексный характер государственного суверенитета, который включает не только верховенство государства в установлении и взимании налогов, но и другие не менее значимые для государственности суверенные права, не предполагает их перечисление в провозглашающем государственный суверенитет акте. Более того, налоговая система Российского государства на дату провозглашения государственного суверенитета только начала формироваться. Вопросы ее построения, а также выражение налогового суверенитета Российского государства получили свое закрепление в последующих актах.

В последующих документах, в частности в Федеративном договоре от 31 марта 1992 г. «Договор о разграничении предметов ведения и полномочий между федеральными органами государственной власти Российской Федерации и органами власти суверенных республик в составе Российской Федерации»

¹ См.: Шумков Д.В. Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретический анализ): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. С. 11.

² См.: Декларация СНГ РСФСР от 12 июня 1990 г. № 22-1 «О государственном суверенитете Российской Советской Федеративной Социалистической Республики» // Ведомости СНГ и ВС РСФСР. 1990. № 2, ст. 22.

Федерации»¹, вопросы федеральных налогов и сборов, а также финансовое регулирование отнесены к ведению федеральных органов государственной власти, а общие принципы налогообложения и сборов – к совместному ведению. Положения Федеративного договора были включены в Конституцию Российской Федерации, принятую всероссийским голосованием в 1993 г.

Более точно содержание налогового суверенитета Российского государства было сформулировано в законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»². Статья 1 определяла, что установление и отмена налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также льгот их плательщикам осуществляются Верховным Советом РФ и другими органами государственной власти в соответствии с настоящим Законом. Национально – государственные, национально – и административно – территориальные образования устанавливают дополнительные льготы только в части сумм, поступающих в их бюджеты. Пункт 2 ст. 18 Закона определял, что органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством Российской Федерации, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей. Закон также конкретизировал перечень федеральных, региональных и местных налогов, а также наделял органы государственной власти регионального уровня и органы местного самоуправления полномочиями на определение ставок по региональным и местным налогам и сборам. Специалисты отмечают исключительную роль Конституционного Суда РФ в

¹См.: Федеративный договор от 31 марта 1992 г. «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]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) // Рос. газета. 1992. 10 мар.

формировании налогового законодательства. Данный этап характеризуется становлением института налоговой обязанности в современном понимании¹.

Отдельные положения специального налогового законодательства содержали нормы, направленные на обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации. Например, Федеральный закон от 31 июля 1998 г. «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»² предусматривал, что субъекты Российской Федерации устанавливают и вводят в действие единый налог в соответствии с федеральным законом, а также конкретизировал перечень видов деятельности, в отношении которых допускалось установление и введение в действие специального налогового режима на территории субъекта Российской Федерации, некоторые понятия (базовая доходность, повышающие/понижающие коэффициенты и некоторые другие). Данный Закон определял, что формулы расчетов базовой доходности устанавливаются субъектами Российской Федерации на основе рекомендованной формулы, разрабатываемой Правительством России.

Разрозненное налоговое законодательство создавало предпосылки для многочисленных налоговых споров. Известная роль в формировании правовых гарантий налогового суверенитета принадлежит Верховному Суду РФ и Конституционному Суду РФ. Определением № 5В96-226 Верховный Суд Российской Федерации признал недействительным Указ Президента одного из субъектов РФ о введении налога от реализации алкогольных напитков³. Основанием для признания Указа недействительным, послужило его несоответствие положениям закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», запрещающим устанавливать налоги и сборы, не предусмотренные настоящим Законом.

¹ См., напр.: *Кучеров И.И., Поветкина Н.А., Хаванова И.А.* Судебная практика в современной правовой системе России: монография. М., 2017. С. 381-394.

² См.: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ (с изм. и доп. от 24 июля 2002 г., № 104-ФЗ) «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3826; 2002. № 30, ст. 3021.

³ См.: Пункт 5 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ от 25 декабря 1996 г. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Кодификация налогового законодательства стала существенным шагом в формировании правовых гарантий налогового суверенитета Российского государства. Систематизация налогового законодательства сопровождалась также внутренними изменениями, существенно трансформирующими отношения между государством и налогоплательщиком. И.И. Кучеров аргументированно отмечает, что проблема многочисленности налоговых споров, разрешаемых системой арбитражных судов, была решена путем исключения «обязательных поводов для обращения в суд за счет расширения компетенции налоговых органов по самостоятельному, без санкционирования суда, взысканию недоимок, пеней и штрафов... Дальнейшее развитие налогового законодательства демонстрирует отказ от конструкции предварительного судебного контроля за решениями налоговых органов и переход с 1 января 2009 г. к обязательному порядку досудебного обжалования»¹.

Важно отметить, что на формирование финансово-правовых основ налогового суверенитета Российского государства значительное влияние оказали правовые позиции, сформированные правоприменительной практикой. Например, концепция пределов осуществления прав, предоставленных налоговым законодательством, изложенная в ст. 54.1 НК РФ, – результат развития концепции необоснованной налоговой выгоды, сформированной в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»².

В части развития внутренних аспектов налогового суверенитета представляется возможным сделать следующие выводы:

¹ См.: Кучеров И.И., Поветкина Н.А., Хаванова И.А. Судебная практика в современной правовой системе России: монография. М., 2017. С. 381-394.

² См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

1. Финансовая деятельность государства, начиная с Киевской Руси предполагает существенную связь между налоговыми доходами и публичными расходами. В периоды Киевской и Московской Руси такая связь прослеживалась через институты кормления, воеводства, земскую реформу, которые предполагали сборы с населения обязательных платежей для финансового обеспечения выполнения государственных задач.

2. Связь между налоговыми доходами и публичными расходами является объективной предпосылкой системности или, в какой-то мере, определенного порядка отечественного финансового права¹.

3. Бюджетный и налоговый федерализм современного Российского государства характеризуется жесткой централизацией, что во многом обусловлено историческими причинами: значительной территорией, необходимостью существенных расходов на военное дело. Так институты кормления и земская реформа Ивана IV во многом были обусловлены необходимостью денежно-материального обеспечения осуществления царской власти на местах в отдалении от Москвы, а правление Петра I демонстрировало приоритет военных расходов в тратах казны и их зависимость от налоговых поступлений.

4. Процессы децентрализации финансовой деятельности преимущественно направлены на повышение ее эффективности, финансовой самообеспеченности власти в регионах и местного самоуправления и не связаны с «сепаратистскими» движениями. Децентрализация осуществляется в рамках реализации централизованной финансовой деятельности. Значительная территория, национальное и культурное многообразие, различия в экономических потенциалах на всем протяжении российской истории требовали, с одной стороны, учета таких особенностей, а с другой – обеспечения единого подхода к налогообложению.

¹ Вопросы системности финансового права более подробно рассмотрены в параграфе 3.2 настоящей работы.

Внешнее направление налогового суверенитета Российского государства также имеет свою историю становления. Министерство иностранных дел Российской Федерации уведомило Глав дипломатических представительств о том, что Российская Федерация продолжает осуществлять права и выполнять обязательства, вытекающие из международных договоров, заключенных Союзом Советских Социалистических Республик¹. В последующем данная нота МИД России нашла свое закрепление в федеральном законе от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации»². В части налогового суверенитета принятие на себя правопреемства по международным соглашениям означало для России принятие обязательств по ограничению налогообложения международной экономической деятельности согласно договорам об избежании двойного налогообложения. Большинство было пересмотрено и заключены новые соглашения от лица Российской Федерации. Некоторые из соглашений, заключенных СССР, остаются действующими для России³.

Существенное значение для внешнего направления налогового суверенитета имеет присоединение Российской Федерации к Многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и

¹ См.: Письмо МИД РФ от 13 января 1992 г. № 11/Угп «Об осуществлении прав и выполнении обязательств, вытекающих из международных договоров, заключенных СССР» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: Федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» // СЗ РФ. 1995. № 29, ст. 2757.

³ См.: Соглашение между Правительством СССР и Правительством Малайзии от 31 июля 1987 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // СПС «КонсультантПлюс»; Конвенция между Правительством СССР и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 31 июля 1985 г. «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

выводу прибыли из-под налогообложения¹ и Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам².

На основании изложенного, представляется возможным выделить три основных этапа формирования правового обеспечения налогового суверенитета современного Российского государства.

Первый этап (1991 – 1998 гг.): характеризуется провозглашением суверенности и началом формирования разрозненных правовых основ налогового суверенитета. Внешнее направление на данном этапе определяется преимуществом по международным договорам, заключенным СССР.

Второй этап (1998 – 2000 гг.): формулируются систематизированные общие положения о налоговом суверенитете (вопросы налогового федерализма) в рамках первой части НК РФ. Российская Федерация от своего имени перезаключает значительное количество международных договоров по вопросам налогообложения.

Третий этап (2000 г. – наше время): общие положения о налоговом суверенитете сформированные в первой части НК РФ, детализируются во второй части НК РФ. Внешнее направление характеризуется активным участием Российской Федерации в международной деятельности, направленной на противодействие уклонению от уплаты налогов.

Исследование этапов развития налогового законодательства, направленного на обеспечение налогового суверенитета, позволяет сделать вывод о том, что одним из наиболее сложных вопросов является вопрос налогового федерализма. Формирование первичной налоговой системы и последующие ее систематизация и упорядочивание во многом предполагали

¹ См.: Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 г.: ратифицирована федеральным законом от 1 мая 2019 г. № 79-ФЗ // СЗ РФ. 2019. № 18, ст. 2203.

² См.: Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 г.: ратифицирована федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ // СЗ РФ. 2014. № 45, ст. 6135.

необходимость правового обеспечения верховенства федеральной власти в вопросах налогообложения.

2.2. Взаимосвязь налогового федерализма и налогового суверенитета Российской Федерации как элемент финансовой конституции Российского государства

Принцип федерализма относится к одному из общеправовых принципов, основанных на положениях ст. 5, ст. 71 – 73 Конституции Российской Федерации. В финансовом праве принцип федерализма определяет фискальный суверенитет Российского государства, бюджетное устройство, налоговую систему. Э.Д. Соколова к принципам финансовой деятельности Российского государства относил принцип федерализма¹. Исследователи общей теории государства и права отмечают, что на организацию верховной власти и порядок принятия решений по вопросам суверенного значения оказывает влияние форма государственного устройства².

Данный принцип распространяет свое действие на всю систему финансового права, в том числе на такую подотрасль финансового права, как налоговое право. Налоговый федерализм составляет отдельное направление исследований в налоговом праве³. В учебной и научной литературе он рассматривается как принцип налогового права⁴, часть налоговой системы⁵,

¹ См.: Соколова Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009. С. 47-94.

² См.: Грачев Н. И. Государственное устройство и суверенитет в современном мире: Вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009, С. 11.

³ См.: Гриценко В.В. Российское налоговое государство и правотворчество: к вопросу о руководящих началах взаимосвязи. Саратов: Изд-во СГАП, 2008. С. 74-75.

⁴ См.: Смирнов Д.А. Развитие принципа федерализма в налоговых отношениях // Финансовый механизм и его правовое регулирование: матер. междунар. науч.-практ. конф. (24-25 апреля 2003 г.). Ч. 2 / под ред. Е.В. Покачаловой, О.Ю. Бакаевой. Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2003.

⁵ См.: Копина А.А. Установление налогов и сборов субъектами России и муниципальными образованиями: проблемы соблюдения принципа единства налоговой системы // Финансовое право. 2020. № 1. С. 19-24.

принцип деятельности и разграничения компетенции органов центральной и региональной власти в сфере налоговых отношений¹.

Х.В. Пешкова раскрывает реализацию принципа федерализма в налоговом праве через сочетание компетенции федеральных и региональных органов власти в установлении и введении налоговых платежей; регулировании элементов налогообложения; введении «допустимых» платежей; разграничении видов налоговых платежей, поступающих в доходы бюджета Федерации и в доходы бюджетов ее субъектов².

Думается, что содержание понятия «налоговый федерализм» будет неполным без выделения целей распределения налоговой компетенции региональных и центральной властей. Так, М.Л. Синицина, исследуя проблематику налогового федерализма в Европейском союзе приходит к выводу о том, что налоговый федерализм как принцип налогового права Европейского союза заключается в распределении полномочий в сфере налоговых отношений между центральной и региональной властью в целях поддержания общего уровня экономического развития, стабилизации региональных кризисов и учета местной специфики каждого региона в ходе разработки и проведения налоговой политики³. Федеративные государства не имеют полностью идентичных целей налогового федерализма. В частности, для Российской Федерации обеспечение единства экономического пространства является конституционно важным принципом, что обусловлено историческими и географическими причинами, существенными различиями налоговых потенциалов субъектов Российской Федерации. Таким образом, принцип налогового федерализма применительно к Российской Федерации заключается в распределении полномочий в сфере налогово-правового регулирования между Федерацией и ее субъектами, которое направлено на

¹ См.: Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 20.

² См.: Пешкова Х.В. Налогово-бюджетный федерализм и его влияние на содержание категории «бюджетное устройство государства» // Налоги. 2010. № 6. С. 10-24.

³ См.: Синицина М.Л. Налоговый федерализм в Европейском союзе: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 13.

обеспечение финансовыми ресурсами выполнения функций, имеющих значение как для Российской Федерации в целом, так и для жизнедеятельности и самостоятельности в рамках Конституции РФ субъектов Федерации, а также на обеспечение единства экономического пространства.

В общей теории государства и права и конституционном праве одним из объектов исследования является проблематика соотношения государственного суверенитета и федерализма¹. Н.Б. Пастухова в данном направлении выделяет три основные концепции:

- признание суверенитета принадлежностью и федерации, и членов федерации, взятых в совокупности;
- признание суверенитета за субъектами федерации;
- признание суверенитета за федеративным государством².

Какая из трех концепций применима к налоговому суверенитету России? Как соотносятся налоговый федерализм и налоговый суверенитет государства? Думается, что данное соотношение можно вывести с помощью анализа реализации принципов российского федерализма в аспекте налогового суверенитета.

В научной литературе выделяют следующие принципы федерализма Российского государства:

- суверенитет, обеспечение целостности и неприкосновенности территории Российской Федерации, единство экономического пространства;
- равноправие и самоопределение народов России при сохранении единого и равного гражданства на всей территории государства;

¹ См., напр.: *Бредихин А.Л.* Федеративная система Российской Федерации: учебник [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; *Порфирьев А.И.* Национальный суверенитет в правовой природе российского федерализма: монография. М., 2009.

² См.: *Пастухова Н.Б.* Суверенитет и федеративная организация Российского государства в условиях глобализации: конституционно-правовые аспекты: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 17.

деятельность в рамках установленного разграничения предметов ведения и полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и органами государственной власти субъектов Российской Федерации;

единство системы государственной власти при сохранении самостоятельности субъектов Российской Федерации в формировании своей системы и структуры государственных органов;

правовой паритет субъектов Российской Федерации (между собой и во взаимоотношениях с федеральными органами государственной власти);

цельность законодательства, основанная на верховенстве федеральной Конституции и федеральных законов и учитывающая законодательные потребности субъектов Российской Федерации¹.

В целях уточнения взаимосвязи между налоговым федерализмом и налоговым суверенитетом необходимо рассмотреть реализацию названных принципов через призму налогового суверенитета.

Единство экономического пространства заключается в запрете устанавливать налоги и сборы, которые препятствуют свободному перемещению товаров, работ, услуг и финансовых средств. Этот запрет в равной степени распространяется на все публично-территориальные образования в пределах границ Российского государства. В свете данного принципа идея кооперативного федерализма (горизонтального взаимодействия субъектов Российской Федерации)² представляется неприменимой к налоговому суверенитету. Также данный принцип рассматривается в науке налогового права с позиции налогового федерализма. А.А. Копина отмечает, что «соблюдение принципа единства налоговой системы как симбиоза принципов единства экономического

¹ См.: Андриченко Л.В., Юртаева Е.А. Конституционные основы российского федерализма // Журнал российского права. 2013. № 6. С. 5-16.

² См.: Савин В.И. Диалектика процессов децентрализации и новой централизации российского федерализма конца XX – начала XXI вв. (конституционно-правовой опыт развития): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2007. С. 13.

пространства и единства финансовой политики является важнейшим условием для эффективного функционирования налоговой системы государства, а его нарушение создает риски и угрозы как фискальным интересам государства, так и конституционным ценностям»¹.

Принцип единства экономического пространства неоднократно применялся в судебной практике при рассмотрении вопросов о законности актов законодательства о налогах и сборах регионального и местного уровней. Например, в апелляционном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 4 июля 2018 г. № 81-АПГ18-6 отмечается, что повышение налоговой ставки по земельному налогу в части земель промышленности является незаконным, так как такое повышение не соответствует общему принципу экономической обоснованности налогообложения, установленному на федеральном уровне: «... применительно к нормативным правовым актам представительных органов местного самоуправления законно установленными могут считаться такие налоги, которые вводятся на территории муниципального образования в соответствии с общими принципами налогообложения, определенными федеральными законами. Если нормативный правовой акт по вопросам налогов, сборов, страховых взносов противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений Налогового кодекса Российской Федерации, он признается ему не соответствующим (подпункт 9 пункта 1 и пункт 2 статьи 6 названного кодекса)»².

¹ См.: *Копина А.А.* Установление налогов и сборов субъектами России и муниципальными образованиями: проблемы соблюдения принципа единства налоговой системы // *Финансовое право.* 2020. № 1. С. 19-24.

² См.: Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 4 июля 2018 № 81-АПГ18-6 «Об оставлении без изменения решения Кемеровского областного суда от 05 февраля 2018, которым был признан недействующим пункт 2.1 Положения о земельном налоге на территории Шабановского сельского поселения, утвержденного решением Совета народных депутатов Шабановского сельского поселения от 23 ноября 2016 № 18 «О внесении изменений в решение Совета народных депутатов Шабановского сельского поселения от 28 ноября 2014 года № 123 «О земельном налоге на территории Шабановского сельского поселения» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Конституционная основа данного принципа была раскрыта еще в постановлении Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П¹. Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, 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.

Таким образом, принцип единства экономического пространства применительно к налоговому суверенитету раскрывается прежде всего в такой структуре налогового федерализма, которая отвечает принципам единства налоговой политики и налоговой системы.

Равноправие и самоопределение народов России при сохранении единого и равного гражданства на всей территории государства. Данный принцип федерализма следует рассматривать неразрывно с положениями ст. 57 Конституции РФ, в соответствии с которой «каждый обязан платить законно установленные налоги». Единое и равное гражданство в аспекте налогового суверенитета означает недопустимость устанавливать различные налоги в зависимости от принадлежности плательщика к определенной национальности, а также равную обязанность для граждан платить налоги в бюджетную систему государства. В общей теории российского федерализма данный принцип раскрывается в концепции многонационального народа России как единой общности:

- народ как политическая общность – носитель суверенитета и единственный источник власти;
- народ как территориальная общность – как население определенной территории;

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 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.

– народ как наднациональная политико-территориальная общность, обладающая правом на равноправие и самоопределение¹. Кроме того, представляется возможным рассматривать данный принцип применительно к предыдущему признаку с точки зрения равенства субъектов Российской Федерации, образованных по национальному и территориальному принципам.

Разграничение предметов ведения и полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и органами государственной власти субъектов РФ. Пунктами «ж» и «з» ст. 71 Конституции РФ установлено, что финансовое законодательство и федеральные налоги и сборы находятся в исключительном ведении Российской Федерации. Установление общих принципов налогообложения и сборов отнесено пунктом «и» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ к предмету совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов. Здесь интерес вызывает именно установление общих принципов налогообложения и сборов, что отнесено Конституцией РФ к предмету совместного ведения. Отмечается, что Российская Федерация и ее субъекты реализуют свои полномочия по предмету совместного ведения согласовано. Федеральные органы государственной власти в процессе нормотворчества обеспечивают единство правового регулирования по предметам совместного ведения, а органы государственной власти субъектов Российской Федерации, реализуя свои нормотворческие полномочия, учитывают социально-экономические, природно-географические, культурные и иные особенности². То есть отнесение общих принципов налогообложения к предмету совместного ведения не означает самостоятельности субъектов Российской Федерации по данному вопросу, а подчеркивает необходимость «диалога» между

¹ См.: Фомиченко М.П. Права народов в Российской Федерации (конституционно-правовые аспекты): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2007. С. 11.

² См.: Комментарий к Конституции Российской Федерации (постатейный) / Л.В. Андриченко, С.А. Боголюбов, Н.С. Бондарь и др.; под ред. В.Д. Зорькина. 2-е изд., пересмотр. М., 2011. С. 109.

Федерацией и ее субъектами по построению эффективной налоговой системы с учетом особенностей каждого субъекта и соблюдением принципов равенства субъектов, единства экономического пространства и других принципов и конституционных ценностей.

Принцип единства системы государственной власти при сохранении самостоятельности субъектов Российской Федерации в формировании своей системы и структуры государственных органов в аспекте налогового суверенитета раскрывается в единой для всей системы государственной власти форме установления налогов (в форме Закона) при самостоятельности субъектов РФ в формировании своих законодательных органов власти. Федеральные, региональные и местные налоги устанавливаются законодательными (представительными) органами власти – в этом проявляется единство системы государственной власти. В части данного принципа необходимо отметить, что налоговый суверенитет Российской Федерации проявляется также в образовании на федеральном уровне единой системы органов исполнительной власти, обеспечивающей взимание не только федеральных, но и региональных и местных налогов. В соответствии со статьей 1 закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»¹ налоговые органы представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. В постановлении от 16 июля 2004 г. № 14-П Конституционный Суд РФ указывает на то, что полномочия по проведению налогового контроля возлагаются на федеральный орган исполнительной власти, который по своему функциональному предназначению наиболее приспособлен к осуществлению налогового контроля². Возложение

¹ См.: Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (с изм. и доп. от 9 ноября 2020 г., №371-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов ФОИВ. 1992. № 1; СЗ РФ. 2020. № 46, ст. 7215.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // СЗ РФ. 2004. № 30, ст. 3214.

контрольно-надзорной функции в сфере налогообложения на федеральный орган исполнительной власти при наличии фискального интереса не только на федеральном, но и региональном и местном уровнях также является проявлением налогового суверенитета Российской Федерации. Передача таких функций на региональный или местный уровень создавала бы угрозу принципу единства налоговой системы и налоговой политики. И.А. Цинделиани и А.В. Чуряев отмечают, что правоприменительная практика наряду с действующим нормативным регулированием является важным элементом налоговой системы¹. Право на формирование налоговых органов на уровне субъектов Российской Федерации и (или) муниципальных образований создавало бы предпосылки для выделения правоприменительной налоговой практики Саратовской, Тамбовской, Пензенской областей и так далее по количеству субъектов Российской Федерации, что очевидно привело бы к нарушению принципа единства налоговой системы и налоговой политики и более общего принципа – принципа единства экономического пространства. Кроме того, классическое правило налогообложения требует, чтобы затраты на администрирование налога не превышали размер самого налога².

Правовой паритет субъектов Российской Федерации в налогообложении заключается в предоставлении Российской Федерацией равной степени усмотрения субъектам при установлении региональных налогов. Например, пункт 3 статьи 12 Налогового кодекса РФ предусматривает равные права субъектов Российской Федерации по установлению некоторых элементов налогообложения по региональным налогам. Налоговым кодексом РФ установлен единый перечень региональных налогов. В данном аспекте интерес представляет определение

¹ См.: Цинделиани И.А., Чуряев А.В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: научно-практическое пособие. М., 2017. С. 260.

² См.: У истоков финансового права: М.М. Сперанский, Н.И. Тургенев, М.Ф. Орлов / сост. А.А. Ялбулганов; под ред. А.Н. Козырин. М., 1998. С. 138.

Конституционного Суда РФ от 13 июня 2006 г. № 194-О¹, в котором разграничивается правовое равенство субъектов Российской Федерации и равенство их социально-экономических потенциалов развития. Исследователи вопросов конституционализма отмечают проблемы реализации принципа равноправия субъектов Российской Федерации. О.А. Пугина и Д.С. Агапов отмечают, что современный этап развития территориально-государственного устройства России характеризуется сложностью преодоления недостатков сложившейся асимметричной федеративной модели с сохранением ее единства и территориальной целостности². А.И. Казанник и А.Н. Костюкова применительно к различным формам субъектов Российской Федерации указывают, что отличия субъектов Российской Федерации заключаются не только в их названии, но и в их государственно-правовой сущности³. Представляется, что равенство субъектов Российской Федерации, независимо от их государственно-правовой сущности, зависит от финансовой политики федеральной власти. Полномочия субъектов Российской Федерации по установлению и введению региональных налогов не являются действенным инструментом для выравнивания такого неравенства. Равенство граждан обеспечивается институтами из других отраслей права, например, институтом бюджетной обеспеченности. Таким образом, фактически равное финансовое обеспечение государственных функций зависит от финансовой деятельности федеральной власти, что является действенной гарантией единства и целостности Российской Федерации.

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 13 июня 2006 г. №194-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Администрации Сахалинской области о проверке конституционности абзаца второго пункта 5 статьи 85 Бюджетного кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. № 5, 2006.

² См.: Пугина О.А., Агапов Д.С. Федерализм внутригосударственный и региональный: политико-правовой аспект. Конституционное право и политика: сб. матер. междунар. науч. конф. (юрид. фак-т МГУ им. М.В. Ломоносова, 28-30 марта 2012 г.) / С.А. Авакьян, Д.С. Агапов, Н.И. Акуев и др.; отв. ред. С.А. Авакьян. М., 2012. С. 142-144.

³ См.: Конституционное право: университетский курс: учебник: в 2 т. / под ред. А.И. Казанника, А.Н. Костюкова. М., 2015. Т. 2. С. 210.

Цельность законодательства обеспечивается единым для всей территории Российской Федерации Налоговым кодексом РФ, его верховенством в системе актов законодательства о налогах и сборах. Определяя роль кодификации налогового законодательства А.В. Демин справедливо отмечает, что кодификация налогового законодательства имела следующие положительные следствия¹.

Во-первых, кодификация поспособствовала принципу нормативно-правовой экономии. А.И. Абрамова аргументировано указывает на то, что кодификация обеспечивает реализацию принципа правовой экономии, заключающийся в сокращении количества нормативных правовых актов посредством их укрупнения и придания нормативному материалу прямого действия².

Очевидно, что принцип нормативно-правовой экономии позитивно отразился на ясности и четкости правовых предписаний в сфере налогообложения. Представляется необходимым отметить, что наличие кодифицированного акта недостаточно для достижения целей нормативно-правовой экономии. Например, в Соединенных Штатах Америки федеральное налоговое законодательство представлено Кодексом внутренних доходов и некоторыми другими актами федерального уровня³. Однако, «налоговое законодательство США не содержит перечня федеральных, региональных и местных налогов. Штаты США обладают правом по установлению на своей территории любых налогов, главное при этом, чтобы они соблюдали конституционные принципы налогообложения»⁴. Принцип нормативно-правовой экономии с принятием НК РФ был достигнут посредством реализации в нем правила о том, что «субъекты Российской

¹ См.: Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. Красноярск, 2006. С. 43-45.

² См.: Абрамова А.И. Кодификация российского законодательства: современность и перспективы развития // Журнал российского права. 2016. № 12. С. 27-38.

³ См.: Официальный сайт Службы внутренних доходов США [Электронный ресурс]. URL: <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance#irc> (дата обращения: 07 апреля 2021 г.).

⁴ См.: Кузнецов Л.Д. Правовая характеристика налоговой системы США // Вопросы российского и международного права. 2017. Т. 7, № 9 А. С. 224.

Федерации и муниципальные образования наделены усмотрением в налоговом нормотворчестве только по вопросам и в пределах, определенным Налоговым кодексом РФ». Данное правило основано на налоговом суверенитете Российской Федерации.

Во-вторых, принятие Налогового кодекса РФ положительно сказалось на развитии общей части налогового права, институтов общего характера, в частности института налогового процесса. Так, в соответствии с пп. 5, 6 и 7 п. 2 ст. 1 НК РФ законодатель устанавливает формы и методы налогового контроля, ответственность за совершение налоговых правонарушений. Названные и иные институты первой части Налогового кодекса РФ применяются к правоотношениям, возникающим в связи с уплатой как федеральных, так и региональных и местных налогов. Суверенное право на формирование норм общего характера является характерной чертой налогового суверенитета Российской Федерации.

А.В. Демин отмечает также унификацию налогового законодательства, единообразие и стабилизацию налоговой практики, иерархичность налоговых предписаний. На основании проведенного анализа можно предположить, что налоговый суверенитет современного Российского государства отвечает признакам первой концепции соотношения государственного суверенитета и федерализма, то есть налоговый суверенитет выражается в суверенитете всего государства и его публично-территориальных образований, взятых в единстве. Данный вывод коррелирует некоторым выводам по общей теории Российского федерализма. Так, Д.В. Шумков отмечает, что «в рамках модели современного российского федерализма в принципе не допускается дробление суверенитета и не предполагается сама возможность его делегирования субъектами федерации федеральному центру путем договора. Все основные вопросы разделения государственной власти решаются путем разграничения предметов ведения и

передачи властных полномочий»¹. Признавая достаточную аргументированность иных подходов, например, о специальном статусе республик в составе Российской Федерации², тем не менее представляется их неприменимость в отношении налогового суверенитета, которым не могут обладать отдельные республики в составе Российской Федерации. Обратное создает угрозу единству экономического пространства и территориальной целостности Российского государства.

Кроме того, в общей теории государства аргументируется позиция, согласно которой существование унифицированной концепции государственного суверенитета подходящей для всех федеративных государств невозможно³. Налоговый суверенитет и федерализм не самостоятельные, отдельно существующие явления, а тесно связанные и взаимодействующие друг с другом политико-правовые институты российской государственности. Взаимодействие данных институтов является неотъемлемой частью такого понятия как *финансовая конституция государства*.

Наглядно ярко описывает конституцию и налог Р.А. Шепенко: «Конституция и налог – два самых распространенных юридических термина. Ни один правовой документ не может «похвастаться» таким числом читателей, как конституция. Ни один человек не упустит случая помянуть добрым и недобрым словом налог. Оба этих термина тесно взаимосвязаны. Трудно найти конституцию, в которой бы ни упоминался налог, как и трудно представить себе развитое государство, в котором нет налогов»⁴.

¹ См.: Шумков Д.В. Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретический анализ): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. С. 11.

² См.: например, Тэнс Д. Российский федерализм: проблемы теории и конституционно-правового регулирования: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2005. С. 13.

³ См.: Грачев Н.И. Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 12.

⁴ См.: Шепенко Р.А. Конституционное регулирование отдельных налогов и их аналогов // Налоги. 2014. № 6. С. 31-35.

Конституция в праве рассматривается прежде всего как Основной закон, определяющий основы государственного устройства, форму правления, гарантии прав и законных интересов граждан и другие наиболее значимые, системообразующие принципы построения общественно-политической жизни того или иного государства. Однако общее, этимологическое значение термина «конституция» от латинского *constitutio* – устройство, установление, сложение заключается в установлении устройства чего-либо. Именно в таком аспекте в науке финансового права рассматривают финансовую систему государства.

По мнению Н.И. Химичевой, финансовая система в экономическом аспекте – это внутреннее строение финансов, совокупность входящих в них взаимосвязанных звеньев (институтов), каждое из которых представляет специфическую группу финансовых отношений¹. При этом финансовая система охватывает ряд подсистем: бюджетную, налоговую и кредитную системы, которые находятся в тесной взаимосвязи. Взаимодействие и взаимосвязь подсистем и иных элементов финансовой системы осуществляется по определенным законам экономики и права. Данные законы не являются статичными и меняются в зависимости от финансовой политики государства. Процессы централизации и децентрализации финансовой системы непосредственно влияют на взаимодействие подсистем и иных элементов финансовой системы. Например, децентрализация повышает самостоятельность публично-территориальных образований в проведении финансовой и финансово-правовой политики, а также их ответственность за осуществление эффективной финансовой деятельности. Роль межбюджетных отношений, а также иных «объединяющих» финансовых отношений уменьшается. Одновременно увеличивается значение эффективного налогообложения на региональном и местном уровне, усиливается налоговая конкуренция. Однако взаимодействие

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 27.

подсистем и иных элементов финансовой системы представляет собой достаточно наукоемкий объект исследования и требует самостоятельного анализа¹.

Термин «финансовая конституция» не является новым. Он широко используется в исследованиях по экономике и праву отечественными и иностранными учеными. Данное понятие рассматривается в различных аспектах.

Во-первых, конституции различных государств содержат ряд положений, которые прямо или косвенно определяют устройство финансовой системы соответствующего государства. Конституция Королевства Таиланд содержит раздел VII «Денежно-кредитные вопросы, финансы и бюджет»², в Конституции Республики Индии часть XII поименована как «Финансы, имущество, контракты и иски»³, X раздел Основного закона Федеративной Республики Германии закрепляет основы финансов⁴. Соответствующие нормы закреплены и в Конституции Российской Федерации, что подробно изложено в параграфе 1.1. настоящей работы. Закрепление в конституциях государств финансовых основ подчеркивает их значимость для функционирования государства. Такие конституционно-правовые основы с финансовым содержанием часто называют финансовой конституцией⁵.

¹ Вопросам финансовой системы, взаимодействия ее подсистем и элементов посвящены исследования как экономической, так и правовой науки. См., напр.: *Ровинский Н.Н.* Финансовая система СССР. М., 1951; *Ржевская Т.Г.* Развитие финансовой системы и механизмы ее регулирования в условиях рыночной трансформации: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2012; *Комарова В.Г.* Финансовая система Российской Федерации как объект судебной защиты: монография. М., 2014.

² См.: Конституции государств Азии: в 3 т. М., 2010. Т. 3: Дальний Восток. С. 789-912.

³ Там же. С. 177-448.

⁴ См.: Конституции зарубежных государств: Великобритания, Франция, Германия, Италия, Европейский союз, Соединенные Штаты Америки, Япония: учебное пособие. 8-е изд., испр. и доп. М., 2012. С. 164-245.

⁵ См.: *Андреева Г.Н.* Экономическая конституция, финансовая конституция и приватизация в зарубежных странах // Финансовое право. 2011. № 8. С. 2-6; *Шмакова С.А.* Конституционно-правовые проблемы регулирования межбюджетных и налоговых отношений в Российской Федерации // Финансовое право. 2014. № 2. С. 10-14;

Во-вторых, в экономической науке под финансовой конституцией понимается основа финансового порядка в государстве. Конституция не как «право», а как «устройство», т.е. устройство финансового порядка в государстве. Элементами финансовой конституции являются: закрепление источников доходов за определенными публично-территориальными образованиями государства, правила выравнивания доходов различных публично-территориальных образований (межбюджетные трансферты, бюджетные кредиты, закрепленные налоговые доходы и др.), степень финансовой и финансово-правовой самостоятельности публично-территориальных образований и другие элементы. Такое устройство характеризуется признаком системности.

Думается, что закономерности финансовой конституции как устройства финансового порядка в государстве обуславливают системность правовых институтов, регулирующих соответствующие отношения. Налогово-правовые и бюджетно-правовые институты находятся в тесной взаимосвязи. В аспекте налогового федерализма и финансовой конституции интерес представляет исследование *системности* налогово-правового и бюджетно-правового регулирования экономических денежных отношений в сфере публичных финансов.

Основным налогово-правовым инструментом регулирования распределения публичных доходов по уровням бюджетной системы является установление перечня федеральных, региональных и местных налогов с определением всех элементов налогообложения и уровня налоговой нагрузки. Закрепление налоговых поступлений за конкретным бюджетом – инструмент бюджетно-правового регулирования.

Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 120-ФЗ¹ из БК РФ была исключена статья 48, в которой изложено понятие регулирующих доходов.

Болдырев О.Ю. Конституционное право и экономика: поиск методологии и бегство от идеологии // Конституционное и муниципальное право. 2015. № 4. С. 9-14.

¹ См.: Федеральный закон от 20 августа 2004 г. № 120-ФЗ (с изм. и доп. от 29 ноября 2014 г., № 383-ФЗ) «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в

Утратившая силу норма определяла регулирующие доходы бюджета как федеральные и региональные налоги и иные платежи, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в бюджеты субъектов Российской Федерации или местные бюджеты на очередной финансовый год, а также на долговременной основе (не менее чем на 3 года) по разным видам таких доходов. Несмотря на изменения законодательства, регулирующие доходы остаются предметом исследований в науке финансового права. Справедливо замечает О.Н. Горбунова о том, что статья 48 Бюджетного кодекса РФ была ошибочно изъята законодателем, так как фактически данный институт используется в бюджетном регулировании, и определяет регулирующие доходы бюджета как доходы, которые распределяются в процентах между бюджетами разных уровней государства в зависимости от их экономического положения, демографического состава населения и географических условий¹. Н.А. Шевелева в качестве одного из наиболее значимого изменения в бюджетном выравнивании в Российской Федерации выделяет отказ от концепции регулирующих доходов и закрепление жесткой зависимости доходных источников от расходных обязательств соответствующего уровня².

Думается, что одной из причин изменений бюджетного законодательства в части понятий «регулирующие» и «закрепленные» доходы и справедливой критики со стороны представителей науки финансового права является сложная правовая природа данных отношений. Значительная часть исследователей относит данную группу общественных отношений к сфере бюджетного права. Представляется, что данные отношения находятся также в области налогово-правового регулирования.

части регулирования межбюджетных отношений» // СЗ РФ. 2004. № 34, ст. 3535; 2014. №48, ст. 6664.

¹ См.: Горбунова О.Н. К вопросу об эффективности использования НДС (налога на добавленную стоимость) // Финансовое право. 2015. № 12. С. 9-11.

² См.: Шевелева Н.А. Бюджетное выравнивание в России как способ гармонизации межбюджетных отношений (2000 - 2015) // Сравнительное конституционное обозрение. 2015. № 2. С. 32-44.

В соответствии с положениями ст. 2 НК РФ отношения по установлению налогов находятся в области налогово-правового регулирования. Установление налогов основано на налоговом суверенитете России. Характерной чертой налогового суверенитета Российской Федерации является его унитарный характер, когда компетенция субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по установлению налогов является производной от него¹.

Однако отказ от концепции регулирующих доходов и закрепление на постоянной основе налоговых доходов федерального уровня за бюджетами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований снижает эффективность регулирующей функции налогообложения. Как правило, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования не наделены правом регулировать налоги, которые отнесены к федеральному уровню. Думается, что в отношении их налоговых доходов такое правило снижает функциональный потенциал налогообложения. Классическим исключением из этого правила является налог на прибыль организаций.

П. 1 ст. 284 НК РФ распределяет нормативы поступления налога на прибыль организации в федеральный и региональные бюджеты. Кроме того, субъектам Российской Федерации, несмотря на принадлежность налога на прибыль организаций к федеральному уровню, предоставлено право уменьшать налоговую ставку в части, закрепленной за их уровнем. Необходимо отметить, что такое распределение налоговых поступлений по федеральному налогу между бюджетами различных уровней было закреплено еще с даты включения во вторую часть НК РФ главы 25 «Налог на прибыль организаций»².

¹ См.: *Садчиков М.Н.* Понятие налогового суверенитета // *Налоги.* 2016. № 1. С. 16-18.

² См.: Федеральный закон от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ (с изм. и доп. от 24 ноября 2014 г.) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2001. № 33 (ч. 1), ст. 3413.

Интересным представляется вопрос о причинах такого исключения. На период рассмотрения законопроекта Государственной Думой Федерального Собрания РФ Комитет по бюджету и налогам указывал на несоответствие положений п. 1 ст. 284 проекта НК РФ общим требованиям об установлении налогов, закрепленным в первой части НК РФ¹. Несоответствие заключается в наделении субъектов Российской Федерации, а по состоянию на дату включения в НК РФ главы «Налог на прибыль организаций» и муниципальных образований, правом изменения ставки налогообложения по федеральному налогу. Текст главы 25 НК РФ свидетельствует о не принятии замечаний Комитета по бюджету и налогам. Представляется, что замечание Комитета по бюджету и налогам с точки зрения юридической техники является верным, так как в настоящее время положения п. 1 ст. 284 НК РФ не соответствуют требованиям установления всех элементов налогообложения по федеральным налогам только НК РФ (п. 2 ст. 12 НК РФ). Однако Российская Федерация, реализуя свой налоговый суверенитет, вправе наделить другие публично-территориальные образования полномочиями изменять некоторые элементы налогообложения по федеральным налогам. Такое решение, наделяя субъектов Российской Федерации дополнительными полномочиями, одновременно повышает их политическую ответственность за эффективное использование публичных ресурсов. Решение по своему правовому содержанию носит бюджетно-налоговый характер, так как охватывает как сферу установления налога (налоговый аспект), так и распределение налоговых доходов по уровням бюджетной системы (бюджетный аспект). Разделение правовых норм по различным отраслевым законодательным актам в соответствии с их отраслевой принадлежностью лишает юридическую конструкцию целостности и делает правовую цель «туманной». Однако для устранения противоречий в законодательстве о налогах и сборах представляется необходимым дополнить п. 2 ст. 12 НК РФ

¹ URL: http://asozd2.duma.gov.ru/arhiv/a_dz_3.nsf/ByID/A767E06114E9D2D743256EF300444A09?OpenDocument (дата обращения: 8 марта 2021 г.).

положением, раскрывающим право Российской Федерации на наделение иных публично-территориальных образований полномочиями на изменение некоторых элементов налогообложения по федеральным налогам в порядке и случаях, установленных НК РФ.

Анализ бюджетного законодательства позволяет вывести правило распределения налоговых доходов по уровням бюджетной системы Российской Федерации, в соответствии с которым каждое публично-территориальное образование имеет право на поступление в свой бюджет налога соответствующего уровня, а также право на передачу своих налоговых доходов по нормативу или в соответствии с законом о бюджете в бюджеты другого уровня (п. 1 ст. 40, ст. 50, 56, 61, 61.1 и ст. 61.2 БК РФ).

В соответствии с положениями ст. 56, 61-61.5 БК РФ такие федеральные налоги, как налог на доходы физических лиц, акцизы на топливо, алкогольную продукцию и некоторые другие налоги федерального уровня распределяются по бюджетам всех уровней бюджетной системы. В соответствии с положениями статьи 222 НК РФ в отношении налога на доходы физических лиц субъектам Российской Федерации предоставлено право регулировать налоговые вычеты. Учитывая, что реализация права на налоговые вычеты зависит от налогоплательщиков и обстоятельств, которые не являются постоянными, положения ст. 222 НК РФ, думается, не предоставляют субъектам Российской Федерации действительно эффективного инструмента в регулировании своих налоговых доходов в соответствующей части. Предоставление субъектам Российской Федерации полномочий по регулированию ставки налогообложения по налогу на доходы физических лиц в части, поступающей в региональные и местные бюджеты, по примеру юридической конструкции налога на прибыль организаций, расширит возможности использования регулирующей функции налогообложения, а также, думается, повысит политическую ответственность региональных правительств.

Финансовые конституции федеративных государств предусматривают различные сочетания бюджетно-правового и налогово-правового регулирования финансовых отношений. Определенный интерес в аспекте налогового федерализма представляет решение проблемы перераспределения финансовых ресурсов внутри государства с учетом различий в экономическом развитии его отдельных публично-территориальных образований. Налогово-правовой механизм Российской Федерации не учитывает различия экономического развития субъектов и муниципальных образований. Приоритет отдается бюджетному регулированию через институт межбюджетных трансфертов¹. Только в исключительных случаях или с узкой целью, например для развития отдельных территорий или видов хозяйственной деятельности, Российское государство использует инструмент налогообложения. Думается, что потенциал налогово-правового механизма используется не полностью. В исследованиях по вопросам финансового федерализма часто проводится анализ финансовой конституции Федеративной Республики Германии². В финансовом законодательстве Федеративной Республики Германии (далее ФРГ) распределение финансовых ресурсов осуществляется как посредством бюджетного, так и налогового механизма.

Налоговый федерализм Германии и России имеет существенные различия. В основе таких различий лежат положения п. 2 ст. 105 Основного закона Федеративной Республики Германии³ и п. «ж» ст. 71 Конституции РФ.

¹ См.: Федеральный закон от 29 ноября 2014 г. № 379-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2015 г., № 396-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя // СЗ РФ. 2014. № 48, ст. 6660; 2016. № 1, ст. 16.

² См., напр.: *Морозова О.С.* Правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук М. 2013.

³ См.: Конституции зарубежных государств: Великобритания, Франция, Германия, Италия, Европейский союз, Соединенные Штаты Америки, Япония: учебное пособие. - 8-е изд., испр. и доп. М., 2012. С. 164-245.

В соответствии с названными законоположениями Федерация Германии обладает конкурирующей компетенцией в делах, касающихся *других налогов* (не финансовых монополий), если поступления от этих налогов ей принадлежат целиком или частично. Финансовое законодательство отнесено к исключительному ведению Российской Федерации. Статья 12 Налогового кодекса РФ предусматривает, что федеральные, региональные и местные налоги устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом РФ. Налоговый федерализм ФРГ допускает конкурирующую компетенцию в установлении налогов, которые не отнесены к финансовой монополии Федерации. Статья 72 Основного закона ФРГ определяет конкурирующую компетенцию земель как их полномочие на законодательство лишь тогда и поскольку, когда и поскольку Федерация не пользуется своими законодательными правами.

Федерация получает следующие налоговые доходы: таможенные пошлины; часть косвенных налогов; налог с грузового транспорта; налог с оборота капиталов, на страхование и налог с обменных операций; единовременный имущественный налог и компенсационные сборы для выравнивания расходов земель; дополнительные сборы к подоходному налогу и к налогу с корпораций; налоги, собираемые в рамках Европейского сообщества.

В пользу земель оплачиваются имущественный налог; налог с наследства; налог с транспорта, в части не поступающей в пользу Федерации; налог на пиво; сборы с игорных учреждений.

Поземельный налог и промысловые налоги относятся к налоговым доходам общин. Законодательство в области местных налогов на потребление отнесено к компетенции земель. Земли также имеют право устанавливать налог на сделки об отчуждении недвижимого имущества.

Налоговый кодекс РФ устанавливает следующие виды региональных налогов: налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог. К местным налогам и сборам в Российской Федерации

относятся налог на имущество физических лиц, земельный налог и торговый сбор (ст. 14 и 15 НК РФ). Компетенция субъектов Российской Федерации и муниципалитетов в сфере налогообложения носит дозвоительно-рамочный характер. Статья 12 НК РФ наделяет законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований правом вводить на своих территориях региональные и местные налоги соответственно, перечень и основные элементы которых определены Федерацией, а также определять по ним налоговые ставки, порядок и сроки уплаты, особенности исчисления налоговой базы и льготы, в порядке и пределах, установленных Федерацией.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в сфере налогообложения земли в ФРГ обладают конкурирующей компетенцией, а компетенция субъектов Российской Федерации в сфере налогообложения носит производный от федерального уровня характер.

Интересным представляется положение пункта «2а» ст. 105 Основного закона ФРГ, в соответствии с которым земли имеют право законодательствовать в области местных налогов на потребление и в отношении расходов, пока и поскольку они не тождественны налогам, установленным федеральным законодательством. Они имеют право устанавливать налог на сделки об отчуждении недвижимого имущества. Полномочия субъектов Российской Федерации в отношении местных налогов несущественны и заключаются, в основном, в утверждении кадастровой оценки объектов недвижимого имущества, величины потенциально возможного дохода по патентной системе налогообложения (подп. 1.1 п. 8 ст. 346.43 НК РФ). Думается, что наделение субъектов Российской Федерации большими полномочиями по регулированию налоговых доходов местных бюджетов способствует повышению ответственности регионов за развитие муниципалитетов в пределах их территории.

Кроме того, представляется необходимым отметить, что налогово-правовой статус публично-территориального образования характеризует не только право на установление (введения) налога своего уровня (или его элементов), но и право на получение в свои бюджеты отчислений от федеральных налогов.

О.С. Морозова анализируя правовое регулирование межбюджетных отношений ФРГ, среди принципов финансового выравнивания выделяет принцип соответствия расходных полномочий объему возложенных задач (Konnexitaetsprinzip)¹. В исследованиях по российской финансовой системе также выделяется принцип сбалансированности бюджетов по доходам и расходам².

Думается, что данный принцип является не только принципом бюджетного, но и налогового права, а полномочие публично-территориального образования на поступление в свой бюджет части федеральных налогов основано не только на праве Федерации определять нормы отчислений от федеральных налогов, но и ее обязанности обеспечить³ соответствующие публично-территориальные образования финансами для выполнения возложенных на них задач. То есть, субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям принадлежит право получать от Федерации отчисления от федеральных налогов в свои бюджеты. Данное право по своей природе является бюджетно-налоговым. Для реализации данного права (в аспекте его налоговой составляющей) необходимо закрепить в актах налогового законодательства полномочия публично-территориальных образований по регулированию налоговых доходов соответствующих бюджетов.

¹ См.: Морозова О.С. Правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 95.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачлова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 252.

³ Здесь «обеспечить» применяется в широком смысле слова, т.е. не только через систему межбюджетных трансфертов, но и путем создания правовых механизмов поступления бюджетных доходов.

Представляется необходимым отметить, что такой подход федеральный законодатель использует в правовых конструкциях некоторых специальных налоговых режимов. Например, по упрощенной системе налогообложения субъекты Российской Федерации вправе изменять ставки налогообложения. Патентная система вводится на территории субъекта на основании регионального налога, которым устанавливаются виды деятельности, в отношении которых применяется специальный налоговый режим, размеры потенциально возможного дохода (ст. 346.43 НК РФ), может быть изменена налоговая ставка (ст. 346.50 НК РФ). По единому налогу на вмененный доход базовая доходность корректировалась на коэффициент К2, устанавливаемый представительными органами муниципальных районов и городских округов и учитывающий местные особенности осуществления видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется специальный налоговый режим (ст. 346.29 НК РФ)¹. Налоговые поступления от специальных налоговых режимов закреплены за бюджетами регионального и местного уровней (ст. 56 и ст. 61 – 61.5 БК РФ). Таким образом, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования вправе через налогово-правовой механизм регулировать налоговые доходы своих бюджетов.

Однако необходимо отметить, что помимо специальных налоговых режимов в региональные и местные бюджеты поступают и иные федеральные налоги. Например, 85% от налога на доходы физических лиц поступает в региональные бюджеты. Субъекты Российской Федерации вправе снижать минимальный срок владения объектом недвижимого имущества и снижать коэффициент расчета стоимости объекта недвижимого имущества для целей применения имущественного налогового вычета (п. 6.

¹ Глава 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ утратила силу на основании федерального закона от 29 июня 2012 г. № 97-ФЗ (с изм. и доп. от 2 июня 2016 г., № 178-ФЗ) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» // СЗ РФ. 2012. № 27, ст. 3588; 2016. № 23, ст. 3302.

ст. 217 НК РФ), предоставления социальных и имущественных вычетов (ст. 222 НК РФ). Думается, что полномочий у субъектов Российской Федерации в отношении налога на доходы физических лиц недостаточно для эффективного использования данного источника бюджетных доходов. В практике налогообложения доходов физических лиц применяются различные ставки налогообложения. В ряде государств, в том числе и в ФРГ, установлена прогрессивная шкала налогообложения по подоходному налогу. Часть подоходного налога поступает в бюджеты общин, на территории которых проживают налогоплательщики. Размер поступлений зависит от размера подоходного налога, который оплачивают жители данной общины.¹ Представляется целесообразным высказать предположение о необходимости наделения публично-территориальных образований правом регулировать ставки по доходам, превышающим определенный размер.

Доходы жителей определенного публично-территориального образования облагаются также посредством косвенных налогов. Если в Российской Федерации налог на добавленную стоимость поступает только в федеральный бюджет, что закреплено в ст. 50 БК РФ, то в ФРГ распределение косвенных налогов между бюджетами различных уровней основано на положениях Основного закона.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 106 Основного закона ФРГ Федерация получает доходы от косвенных налогов на потребление в той мере, в какой они не поступают в пользу земель в соответствии с абзацем 2, в пользу Федерации и земель в соответствии с абзацем 3 или в пользу общин в соответствии с абзацем 6. Положения указанных абзацев закрепляют правило, согласно которому Федерация и земли имеют равное право на покрытие своих необходимых расходов, которые определяются с учетом многолетнего финансового планирования. Земли передают своим общинам долю от налога с оборота, размер которой зависит от местной и

¹ См.: Морозова О.С. Правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 127.

экономической ситуации. Так как фактическими плательщиками налога на добавленную стоимость являются потребители, то публично-территориальные образования, на территории которых проживают фактические налогоплательщики, обладают правом на получение в свои бюджеты части доходов от налога на добавленную стоимость. В Российской Федерации субъекты и муниципалитеты таким правом не обладают, что представляется дискуссионным положением. Действительно, налог на добавленную стоимость составляет значительную часть доходов федерального бюджета. В соответствии с данными портала Электронный бюджет поступления от налога на добавленную стоимость (на товары, работы, услуги, реализуемые на территории Российской Федерации) в федеральный бюджет в 2020 г. составили 4 268 630 000 000 рублей, что составило более 31% от всех доходов федерального бюджета¹. И передача части налоговых доходов от налога на добавленную стоимость в бюджеты нижестоящего уровня может создать угрозу для достаточности налоговых доходов федерального бюджета. В то же время дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности за этот же финансовый период составили 439 771 940 100 рублей. Думается, что закрепление за регионами права на получение доходов от налога на добавленную стоимость по установленным нормативам с предоставлением регионам права на регулирование таких доходов повысит эффективность финансовой деятельности государства.

О.С. Морозова в условиях финансовой системы ФРГ определяет НДС как налог, который эффективно используется для адаптирования системы к «колебаниям экономической конъюнктуры рынка». Земли через Бундесрат при рассмотрении закона, устанавливающего распределительную квоту,

¹См.: Портал электронного бюджета Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://budget.gov.ru/epbs/faces/p/%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82/%D0%94%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%8B/%D0%98%D1%81%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%B0%20%D0%BF%D0%BE%20%D0%B2%D0%B8%D0%B4%D0%B0%D0%BC%20%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D0%B2?_adf.ctrl-state=1lq8s3gs_82®ionId=63 (дата обращения: 10 мая 2021 г.).

имеют возможность влиять на ее размер. Таким образом, эластичность налога на добавленную стоимость положительно прямо влияет не только на федеральные, но и региональные финансы¹.

Налоговый федерализм каждого федеративного государства наделен собственными отличительными чертами. Эти особенности обусловлены рядом причин: историческими, национальными, экономическими и т.п. Не существует совершенно похожих по налоговому федерализму государств. Однако анализ таких особенностей, систематизация признаков необходимы для поиска наиболее эффективного устройства налогового федерализма конкретного государства. Например, положительным для Российской Федерации представляется опыт Федеративной Республики Германии по отнесению налога на добавленную стоимость к категории общих налогов. Кроме того, думается, что право России на получение в федеральный бюджет налога на добавленную стоимость не является абсолютным, так как источником налога служат доходы жителей конкретного субъекта (муниципального образования), что предоставляет им основание для постановки вопроса о получении в свои бюджеты части налога.

Исследуя «налоговые статьи» основных законов различных государств, Р.А. Шепенко приходит к выводу о том, что налоговые нормы конституций, учитывая поправку на юридическую технику, являются типовыми. Различия данных норм обусловлены территориально-политическим устройством и религией².

Одним из направлений развития налогового федерализма и расширения применения налогово-правового механизма регулирования является налоговая децентрализация. Представляется необходимым отметить, что процессы децентрализации и централизации характерны как для унитарных, так и для федеративных государств. В.И. Савин отмечает, что данные

¹ См.: Морозова О.С. Правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 13.

² См.: Шепенко Р.А. Конституционное регулирование отдельных налогов и их аналогов // *Налоги*. 2014. № 6. С. 31-35.

процессы «означают и систему признаков (свойств) вертикальной организации публичной власти и применительно к каждому из двух основных видов (форм) государственного устройства, взятых в отдельности. Основная часть принятых в теории права классификаций (типологии) федераций воплощает в себе различные комбинации свойств децентрализованного устройства федерации»¹. Аналогичного подхода придерживается Ю.В. Ким².

Рой Бахл и Ричард Бёрд анализируют различные точки зрения в отношении проблемы децентрализации налогообложения в федеративных государствах делают следующие, предоставляющие интерес выводы³.

Децентрализация налогообложения в федеративных государствах является положительным процессом, поскольку повышает заинтересованность региональных властей в развитии предприятий-резидентов, оплачивающих налоги в региональные бюджеты. Децентрализация налогообложения повышает политическую ответственность региональных властей, так как делает их ответственными за рациональное использование собственных налоговых доходов бюджета. Повышается финансовая дисциплина, так как региональные власти используют собственные налоговые доходы, а не межбюджетные трансферты. Примером реализации данного положения в налоговой системе России является налог на прибыль организаций, что рассмотрено ранее.

Децентрализация налогообложения имеет некоторые отрицательные стороны, в частности, может привести к значительным диспропорциям бюджетной обеспеченности различных субъектов. То есть бюджетная обеспеченность субъектов с «хорошей налоговой базой» выше, чем данный

¹ См.: *Савин В.И.* Диалектика процессов децентрализации и новой централизации российского федерализма конца XX – начала XXI вв. (конституционно-правовой опыт развития): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2007. С. 12.

² См.: *Ким Ю.В.* Федеративная государственность: сущность, генезис, проблемы развития (теоретико-методологические основы): автореферат диссертации на соискание ученой степен доктора юридических наук. Тюмень. 2009. С. 10

³ См.: *Roy Bahl, Richard Bird.* Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward // *Public Budgeting & Finance.* 2008. Vol. 2. P. 1-25.

показатель в менее развитых субъектах. Опыт некоторых государства показывает, что исправление такой диспропорции возможно, в том числе, с использованием механизма налогового регулирования.

Сложность составляет вопрос администрирования налоговых поступлений. Передача данной функции на региональный уровень расширяет возможности для коррупционных проявлений, а также дублирования функций со стороны федерального ведомства. Возможны конфликты интересов при «размытии налоговой базы» между различными субъектами (например, при совершении сделок между резидентами разных субъектов).

Отмечается, что децентрализация налоговых поступлений должна иметь свои границы. У федерального правительства должно быть достаточно ресурсов для выполнения общегосударственных задач и обеспечения целостности государства.

Основными проблемами децентрализации налогообложения являются: федеральные власти более эффективно администрируют налоговые поступления; сложность определения привязки налоговой базы к территории того или иного субъекта.

Выделяются четыре принципа, на которых должна проходить децентрализация налогообложения.

Во-первых, процесс децентрализации не должен существенно исказить перераспределение ресурсов.

Во-вторых, власти всех уровней должны нести ответственность за финансирование расходов, отнесенных к их ведению.

В-третьих, собственных доходов региональных властей должно быть достаточно для финансирования оказания государственных услуг в пользу резидентов таких регионов. Замена собственных источников на финансирование из вышестоящих бюджетов снижает уровень политической ответственности властей региона.

В-четвертых, налоговые доходы региональных бюджетов должны направляться преимущественно на оказание услуг в пользу резидентов таких регионов.

Известно, что для осуществления финансовой деятельности субъектам федеративного государства и муниципальным образованиям необходимо достаточное количество финансовых ресурсов, которые они получают либо через систему межбюджетных трансфертов, либо за счет собственных и, прежде всего, налоговых доходов. Неравенство субъектов федеративного государства (экономическое, а не правовое) в случаях, когда одни субъекты по объективным причинам экономически более сильны в сравнении с другими, создает определенные дисбалансы, представляющие угрозу целостности федеративного государства. В связи с чем исследования проблем налогового суверенитета федеративного государства приобретают определенное государственное значение. Налоговая децентрализация является положительным процессом для государства. Рассмотрим справедливость предложенных выводов в отношении налоговой системы Российской Федерации.

Ученые полагают, что децентрализация налогообложения в федеративных государствах является положительным процессом, поскольку повышает заинтересованность региональных властей в развитии предприятий-резидентов, оплачивающих налоги в региональные бюджеты. В Российской Федерации в соответствии с положениями п. 1 ст. 284 НК РФ налог на прибыль подлежит уплате в региональный бюджет по ставке 17% и 3% в федеральный бюджет, т.е. де-юре субъекты равны. Однако сравнение бюджетов различных субъектов Российской Федерации представляет к размышлению следующие данные.

В соответствии с Открытым бюджетом Саратовской области доходы областного бюджета от поступлений по налогу на прибыль организаций в 2020 году составили 17576,1 миллионов рублей или 13,3% от общей суммы

бюджетных доходов¹. Аналогичные показатели для Республики Татарстан составили 64 626 465,4 миллионов рублей или 22% от общей суммы бюджетных доходов², т.е. юридическое равенство субъектов не предполагает равного экономического эффекта.

Как следствие – децентрализация налогообложения повышает политическую ответственность региональных властей, так как делает их ответственными за рациональное использование собственных налоговых доходов бюджета. Повышается финансовая дисциплина, поскольку региональные власти используют собственные налоговые доходы, а не межбюджетные трансферты.

В то же время ученые отмечают, что децентрализация налогообложения имеет некоторые отрицательные стороны, в частности, может привести к значительным диспропорциям бюджетной обеспеченности различных субъектов. Приведенный выше пример наглядно подтверждает это. Одновременно сложность вызывает вопрос администрирования налоговых поступлений. Передача данной функции на региональный уровень расширяет возможности для коррупционных проявлений, а также дублирования функций со стороны соответствующего федерального ведомства. Однако представляется, что у региональных и местных властей должны быть полномочия по контролю за полнотой и своевременностью уплаты налогов, поступающих в региональные и местные бюджеты соответственно.

В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции. Видится целесообразным закрепить в НК РФ право органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления

¹См.: Портал Открытого бюджета Саратовской области [Электронный ресурс]. URL: <https://minfin.saratov.gov.ru/budget/analitika/osnovnye-parametry-byudzheta/dokhody-byudzheta> (дата обращения: 10 мая 2021 г.).

²См.: Сайт Министерства финансов Республики Татарстан [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.tatarstan.ru/godovoy-otchet-ob-ispolnenii-byudzheta.htm?pub_id=2819409 (дата обращения: 10 мая 2021 г.).

участвовать через уполномоченных должностных лиц в проведении налогового контроля в тех случаях, когда контроль проводится в отношении налогов, подлежащих зачислению в региональные и местные бюджеты.

Определенные сложности представляют также возможные конфликты интересов при «размытии налоговой базы» между различными публично-территориальными образованиями. Например, при налогообложении организаций, осуществляющих хозяйственную деятельность на территории разных субъектов через обособленные подразделения.

Пунктом 2 ст. 288 НК РФ предусмотрено, что исчисление и уплата налога на прибыль производятся налогоплательщиками – российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. При этом доля прибыли определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной на основании п. 1 ст. 257 НК РФ, в целом по налогоплательщику.

Думается, что привязка доли прибыли обособленного подразделения к показателям удельного веса численности работников (фонда оплаты труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества не всегда отражает фактическую прибыль обособленного подразделения. Представляется возможным наделить хозяйствующих субъектов правом самостоятельно определять долю доходов обособленных подразделений исходя из особенностей осуществления ими предпринимательской деятельности.

Децентрализация налоговых поступлений должна иметь свои границы. У федерального правительства должно быть достаточно ресурсов для

выполнения общегосударственных задач и обеспечения целостности государства.

Традиционно налоговыми доходами муниципальных образований и субъектов федерации являются налоги на имущество. Однако доля налогов на имущество в общем объеме налоговых поступлений в региональные и местные бюджеты невелика. Например, на 2021 г. поступление налога на имущество физических лиц и земельного налога в бюджет города Саратова запланировано в сумме 684 602 000 рублей и 438 921 000 рублей соответственно, что обеспечивает только 6% бюджетных расходов¹.

Между тем, пункт 1 статьи 14 федерального закона о местном самоуправлении к вопросам местного значения городского поселения относит организацию в границах поселения электро-, тепло-, газо- и водоснабжения населения, водоотведения, снабжение населения топливом, дорожную деятельность, содержание жилищного фонда, организацию сбора и вывоза бытовых отходов и мусора и ряд других вопросов, требующих соответствующих бюджетных доходов. Таким образом, следует признать, что налог на имущество физических лиц и земельный налог не достаточны для надлежащего финансового обеспечения выполнения муниципальным образованием возложенных на него задач.

В вышеуказанной статье отмечается, что дефицит местных бюджетов нередко покрывается за счет муниципальных займов, что снижает степень политической ответственности местных властей, так как займы, по существу, только переносят проблему финансирования муниципальных услуг на последующие власти.

Положительной стороной налогов на имущество является тесная связь с резидентами соответствующих муниципальных образований. В большей своей части налоги на имущество платят лица, проживающие на территории муниципальных образований, в которых расположены объекты

¹ См.: Открытый бюджет города Саратова [Электронный ресурс]. URL: <http://saratovmer.ru/budget/rubrics/6/1313.html> (дата обращения: 10 мая 2021 г.).

налогообложения. При эффективном использовании собираемых налогов увеличивается понимание их необходимости со стороны резидентов муниципальных образований.

Одной из проблем администрирования налога на имущества является своевременная кадастровая оценка объектов налогообложения. Налоги на имущество нельзя признать «эластичными», так как налоговая база редко адекватно отражает колебания рыночных цен.

В соответствии с положениями ст. 24.12 федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»¹ государственная кадастровая оценка проводится не чаще чем один раз в течение трех лет (в городах федерального значения не чаще чем один раз в течение двух лет) и не реже чем один раз в течение пяти лет. Как следует из п. 13 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28² кадастровая оценка может быть оспорена, в частности, по таким основаниям, как неправильное указание сведений в перечне объектов недвижимости, подлежащих государственной кадастровой оценке, либо неправильное определение оценщиком условий, влияющих на стоимость объекта недвижимости (местоположение объекта оценки, его целевое назначение, разрешенное использование земельного участка, аварийное состояние объекта, нахождение объекта в границах санитарно-защитных зон и других зон с особыми условиями использования территории и иные условия), неправильное применение данных при расчете кадастровой стоимости, неиспользование сведений об аварийном состоянии объекта оценки. Представляется, что кадастровая оценка объектов недвижимого имущества находится в зоне интересов как власти, так и налогоплательщика.

¹См.: Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ (с изм. и доп. на 20 марта 2020 г., № 66-ФЗ) «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3813; 2020. № 12, ст. 1658.

² См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2016. № 10.

Налогоплательщик в большей степени заинтересован в более детальном определении условий, влияющих на стоимость объекта налогообложения. Таким образом, надлежащее определение налоговой базы по налогу на имущество физических лиц и земельному налогу – результат действий не только государства, но и самого налогоплательщика.

Временные рамки для пересмотра кадастровой стоимости, установленные действующим законодательством, не позволяют своевременно учитывать изменения цен на объекты налогообложения. Интересным в данном аспекте является опыт тех стран, которые устанавливают коэффициенты, позволяющие изменять налоговую базу в зависимости от инфляционных и иных экономических процессов.

Более «эластичными» с точки зрения реакции на изменения экономических процессов являются акцизы. Поскольку акцизы – это налоги на потребление, то, соответственно, снижение или повышение потребления определенного вида товаров прямо отражается на поступлении акцизов в бюджетную систему.

В соответствии с положениями статьи 56 БК РФ в бюджеты субъектов Российской Федерации поступают акцизы по установленным нормативам на этиловый спирт, спиртосодержащую и алкогольную продукцию, на автомобильное топливо и масла. Фактическими плательщиками акцизов являются лица, преимущественно проживающие на территориях соответствующих субъектов.

Пункт 4 ст. 179.4 БК РФ устанавливает зависимость величины доходов дорожных фондов субъектов Российской Федерации от транспортного налога и акцизов на автомобильное топливо и масла. Думается, что целевой характер налогов, что в целом для налогов не характерно, повышает ответственность региональных властей, так как в данном случае более четко прослеживается связь между выполняемыми ими задачами и источниками их финансирования.

Интересным представляется вопрос наделения субъектов федеративного государства полномочиями по установлению и введению в действие таких косвенных налогов, как налог на добавленную стоимость и налог с продаж.

В соответствии с положениями статьи 50 БК РФ налог на добавленную стоимость полностью поступает в федеральный бюджет. До 2002 г. в России взимался региональный налог с продаж¹. В некоторых государствах налог на потребление охватывает два уровня налоговой системы. Например, в Канаде провинции уполномочены устанавливать свой налог на добавленную стоимость. В соответствии с положениями статьи 50 БК РФ налог на добавленную стоимость полностью поступает в федеральный бюджет. Соответственно НК РФ каких-либо полномочий субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям по установлению налога на добавленную стоимость не предоставляет.

Известно, что налог на добавленную стоимость относится к налогам на потребление и, соответственно, его источником являются финансы потребителей. Думается, что для государств с федеративным устройством конструкция налога на добавленную стоимость может быть более дифференцированной. Например, в Бразилии, Индии и Канаде установлена двухуровневая система налога на добавленную стоимость, то есть взимается как региональный налог, так и общегосударственный. Интересным в данном аспекте является исследование Ричарда Берда, Джека Минца и Томаса Уилсона².

До 80-х г.г. в Канаде федеральным правительством взимался налог с продаж товаров промышленного производства (Federal manufacturers' sales tax (FMST)), провинции взимали свой налог с продаж с широкого круга

¹ См.: Федеральный закон от 27 ноября 2001 г. № 148-ФЗ (с изм. и доп. от 29 июля 2004 г., № 95-ФЗ) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2001. № 49, ст. 4554; 2004. № 31, ст. 3231.

² См.: *Bird R, Mintz J, Wilson Th. Coordinating Federal and Provincial Sales Taxes: Lessons from the Canadian Experience. National Tax Journal*, №. 4. 2006. P. 889-903.

товаров и услуг (Retail sales taxes (RSTs)). Между федеральным правительством и правительствами провинций были заключены многочисленные соглашения по взиманию налога с продаж в отношении импортируемых товаров. Как FMST, так и RST подвергались критике, поскольку приводили к каскадному налогообложению. К середине 80-х гг. федеральное правительство Канады испытывало существенный дефицит вследствие размытия налоговой базы. На протяжении 80-х гг. ставка по FMST постоянно увеличивалась (с 11 до 13,5%). В 1987 г. Канада провела налоговую реформу, которая затронула налог с доходов и FMST. Последний был преобразован в НДС с инструментом налоговых вычетов – Goods and Services Tax (GST).

В соответствии с конституцией Канады федеральное правительство не полномочно облагать налогами торговлю в провинциях, за исключением той, которую ведут публичные общества (Crown corporations). Организации провинций, составляющие группу MUSH (муниципалитеты, школы, университеты и больницы), освобождены от уплаты федерального НДС. Входящий федеральный НДС им компенсируется.

Провинция Квибек отказалась от RST и заменила его региональным (провинциальным) НДС – Quebec Sales Tax (QST). В соответствии с межправительственным соглашением Квибек получил право собирать не только QST, но и федеральный GST. В 1997 г. провинции Нью Брансуик (New Brunswick), Новая Шотландия (Nova Scotia) и Ньюфаундлэнд и Лабрадор (Newfoundland and Labrador) отменили свой RST и ввели НДС, но в отличие от Квибека он взимается на основе единой налоговой базы федеральными властями и называется Harmonized Sales Tax (HST). Северные территории, а также провинция Альберта отказались от GST.

Возможно ли применение опыта Канады на территории Российской Федерации? Думается, что идея децентрализации налога на добавленную стоимость – шаг вперед в развитии отечественной налоговой системы. Но опыт Канады в полном объеме входит в диссонанс с принципом единства

российской налоговой системы. Конструкция региональных и местных налогов, взимаемых на территории Российской Федерации, предполагает границы усмотрения субъектов и муниципалитетов в установлении соответствующих налогов. По существу, основным полномочием названных публично-территориальных образований в установлении своих налогов является определение налоговых ставок, но в пределах, установленных федеральным законодательством.

Таким образом, введение в Российской Федерации двухуровневой системы налога на добавленную стоимость, представляется сомнительным. Однако некоторые изменения возможны. Например, дифференциация налоговой базы на операции, подлежащие налогообложению региональным налогом, и операции, подлежащие налогообложению федеральным НДС, а также возможность региональных властей устанавливать налоговую ставку в отношении регионального налога в пределах, определенных федеральным законодателем. Налог, взимаемый с региональной налоговой базы, подлежит зачислению в региональные бюджеты.

Подводя итог исследованию вопросов налогового федерализма, можно сделать вывод о том, что вопросы централизации и децентрализации налоговой системы в федеративных государствах относятся к наиболее существенным проявлениям налогового суверенитета государства. Для федеративных государств с жестко централизованной налоговой системой, таких как Россия, децентрализация налоговой системы является одной из наиболее актуальных составляющих налоговой политики.

Вопросы налогового федерализма и налоговой децентрализации тесно связаны с учреждением Федерацией отдельных территорий со специальными налоговыми режимами. Особый порядок налогообложения на данных территориях непосредственно затрагивает интересы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, в пределах территорий которых установлены льготные режимы.

2.3. Налоговое администрирование на территориях со специальными налоговыми режимами в аспекте налогового суверенитета России

Одним из проявлений налогового суверенитета Российского государства является система налогового администрирования. Представляется необходимым отметить, что в литературе по налоговому праву отсутствует единый подход к определению понятия «налоговое администрирование». В связи с этим далее изложен авторский анализ некоторых походов и предложен один из них для раскрытия проблематики исследования в целом.

Понятие «налоговое администрирование» применяют исполнительные органы государственной власти в изложении своих программных документов. Например, в постановлении Правительства РФ от 15 апреля 2014 г. № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»¹ изложены некоторые мероприятия, направленные на совершенствование налогового администрирования: введение института налоговых консультантов и внесение изменений в порядок учета объектов налогообложения по налогу на имущество физических лиц. Министерство финансов РФ в «Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» приводит такие направления совершенствования налогового администрирования, как введение института предварительного налогового контроля и оптимизация перечня информации, не относящейся к налоговой тайне². Анализ приведенных источников позволяет сделать вывод о том, что налоговое администрирование охватывает управленческую деятельность всех органов государственной

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 15 апреля 2014 г. № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» // СЗ РФ. 2014. № 18 (ч. 3), ст. 2166.

² Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 27 июля 2015 г.).

власти в области налогообложения, осуществляемую как в правовой, так и неправовой формах.

Представители экономической науки, например И.А. Перонко и В.А. Красницкий, налоговое администрирование рассматривают как систему управления государством налоговыми отношениями и сферу научно-практических исследований и методических действий¹. Налоговое администрирование рассматривается как организационно-управленческая деятельность в сфере налогообложения², управление деятельностью налоговых органов³. А.П. Хомяков определяет налоговое администрирование как регламентированную законами и другими нормативными правовыми актами организационную, управленческую деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и обеспечения поступления денежных средств, уплачиваемых в виде налогов, в бюджетную систему Российской Федерации⁴.

Таким образом, вопрос о содержании рассматриваемого понятия является дискуссионным. Каждая из приведенных точек зрения аргументирована. Обращает на себя внимание «разноотраслевой» подход исследователей. Если включать в понятие «налоговое администрирование» деятельность не только налоговых, но и других органов государственной власти, а также построение системы государственного управления в налоговой сфере, то можно говорить об разноотраслевой правовой природе рассматриваемого понятия. Включая в налоговое администрирование только деятельность налоговых органов по обеспечению поступления налогов в

¹ См.: Перонко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 22.

² См., напр.: Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., 2002. С. 4-5; Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование. М., 2019. С. 17.

³ См.: Пономарев А.И., Игнатова Т.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., 2006. С. 45.

⁴ См.: Хомяков А.П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования // Финансовое право. 2011. № 4. С. 34-38.

бюджетную систему, обоснованным представляется вывод об отнесении данного понятия к категориям налогового права.

Думается, что наука административного права имеет больше оснований для использования термина «администрирование», в том числе и в отношении налогов. Администрирование – это прежде всего управление. Разграничивая по разным отраслям правового регулирования административное и налоговое право, представляется неоправданным использование в налоговом праве основополагающей категории административного права. Налоговое администрирование или администрирование в сфере налогов – это управленческая деятельность государства, которая традиционно входит в предмет регулирования административного права. А.С. Сухарев под государственным администрированием предлагает понимать нормативно урегулированную подзаконную властную деятельность государственных органов по осуществлению установленных объемов полномочий организационного, исполнительно-распорядительного и правоприменительного характера в целях осуществления государственных функций и достижения государственно значимого результата во всех сферах жизни и деятельности общества и государства¹. Используется также термин «публичное администрирование», т.е. деятельность исполнительно-распорядительного типа на основании и во исполнение законов органов и организаций, обладающих (или наделенных) властными полномочиями по обеспечению реализации и защите субъективных публичных прав частных лиц, а также по выработке и реализации государственной политики, нормативно-правовому регулированию, по оказанию публичных услуг, по управлению публичным имуществом и осуществляющих правоприменительные функции по контролю и надзору². Думается, что следует различать понятия «публичное

¹ См.: Сухарев А.С. Проблемы формирования понятийного аппарата в теории административного права // Административное право и процесс. 2009. № 3. С. 10-14.

² См.: Волков А.М. О юридической конструкции понятия «публичное администрирование» // Административное и муниципальное право. 2014. № 6. С. 503-510.

администрирование в налоговой сфере» и «деятельность органов государственной власти и органов местного самоуправления по вопросам установления, введения и взимания налогов и сборов». Если первое понятие относится к теории административного права, то второе входит в систему налогового права. Деятельность органов государственной власти и органов местного самоуправления по вопросам установления, введения и взимания налогов и сборов есть часть финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления, т.е. она связана с формированием, распределением и использованием публичных денежных фондов, тогда как публичное управление в сфере налогообложения – организационная исполнительно-распорядительная деятельность органов государственной власти (органов местного самоуправления), направленная на выполнение государственно-значимых задач, и налогообложение при этом является одним из инструментов достижения поставленной цели управления.

В аспекте налогового администрирования интересным представляется вопрос о создании в пределах Российской Федерации территорий с особыми экономическими режимами. К таким территориям относятся, в частности, особые экономические зоны, территории опережающего развития и некоторые иные. Исследование правового режима данных территорий достаточно многоплановое. Одной из особенностей таких территорий является использование государством налогового механизма для достижения поставленных целей. Учитывая, что финансовое регулирование находится в исключительном ведении Российской Федерации, которой принадлежит налоговый суверенитет, использование «налогового инструмента» должно исходить от федеральной власти с соблюдением основ налогового законодательства.

Особые экономические зоны (далее ОЭЗ) функционируют на основе федерального закона «Об особых экономических зонах в Российской

Федерации»¹, согласно ст. 5.1 которого налогообложение особых экономических зон осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Особенности налогообложения резидентов территории опережающего социально-экономического развития устанавливаются законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Налоговый кодекс РФ предусматривает особый режим налогообложения деятельности в инновационном центре «Сколково» и для участников региональных инвестиционных проектов. Таким образом, преимущественно налогообложение деятельности на территориях с особыми экономическими режимами осуществляется в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ.

Региональный инвестиционный проект предусматривает возможность применения ставки по налогу на прибыль организаций в размере 0 % в части, зачисляемой в федеральный бюджет. Субъекты Российской Федерации вправе снизить ставку по налогу на прибыль организаций для участников региональных инвестиционных проектов до 10 или до 0 % (в части налога на прибыль, зачисляемого в региональные бюджеты, ст. 284.3, 284.3-1 НК РФ).

Режим особой экономической зоны зависит от ее типа. Например, в отношении портовых экономических зон предусмотрено освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость в части портовых операций резидентов такой зоны (подпункт 27 пункта 3 статьи 149 НК РФ). В соответствии с положениями статьи 284 НК РФ для организаций-резидентов ОЭЗ субъектами РФ может устанавливаться пониженная ставка по налогу на прибыль в части зачисления в региональный бюджет. Однако Налоговый кодекс РФ устанавливает ограничение для такой ставки – 13,5%.

В *особой экономической зоне Калининградской области* согласно положениям ст. 288.1. НК РФ для резидентов ОЭЗ ставка по налогу на прибыль организаций в течение первых шести лет со дня начала реализации

¹См.: Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ (с изм. и доп. от 30 декабря 2020 г., № 177-ФЗ) «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. 2), ст. 3127; 2021. № 31 (ч. 1), ст. 71.

инвестиционного проекта составляет 0%, а по истечении 6 лет – 10%. Статья 385.1 НК РФ устанавливает, что имущество, созданное или приобретенное при реализации инвестиционного проекта в Калининградской области, облагается по ставке 0%, с 7-го по 12-й год – 50%.

Налоговый режим, действующий в отношении участников проекта «Сколково», предусматривает особенности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость (ст.145.1 НК РФ), налога на прибыль организаций (ст.246.1, 273, 274, 284, 289 НК РФ), государственной пошлины (ст. 333.35 НК РФ), налога на имущество организаций (ст. 381 НК РФ), земельного налогу (ст. 395 НК РФ), страховым взносам (ст.427 НК РФ), таможенных платежей (ст. 11 федерального закона «Об инновационном центре «Сколково»¹.

Обязательные платежи, в отношении которых установлен налоговый режим, поступают в различные бюджеты, по налогу на прибыль организаций и земельному налогу субъекты Российской Федерации и муниципальные образования наделены известными полномочиями в части установления налоговых ставок. Кроме того, по некоторым признакам налоговый режим инновационного центра «Сколково» схож с инвестиционным налоговым кредитом. Предоставляемые налоговые льготы направлены на осуществление инновационных проектов.

Пункт 5 ст. 65 НК РФ предусматривает необходимость согласования предоставления инвестиционного налогового кредита с уполномоченными финансовыми органами регионального и муниципального уровней.

Освобождение участников проекта от обязанностей по уплате налога на прибыль организаций исключает полномочие субъекта РФ и муниципального образования по установлению соответствующих элементов налогообложения по налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций и земельному налогу.

¹ См.: Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ (с изм. и доп. от 2 августа 2019 г., № 298-ФЗ) «Об инновационном центре «Сколково» // СЗ РФ. 2010. № 40, ст. 4970; 2019. № 31, ст. 4457.

Таким образом, режим «Сколково» исключает участие органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в осуществлении налоговой функции в отношении участников проекта.

Подпункт 3 п. 2 ст. 176.1 НК РФ предусматривает право на заявительный порядок возмещения налога на добавленную стоимость резидентом *территории опережающего социально-экономического развития* (далее ТОР) при условии предоставления им поручительства управляющей компании.

В соответствии с п. 1.8 ст. 284 и ст. 284.4 НК РФ ставка по налогу на прибыль организаций в части, подлежащей зачислению в федеральный бюджет для резидентов ТОР составляет 0%, а в части, подлежащий зачислению в региональные бюджеты, – не более 5% в течение первых пяти налоговых периодов и 10% в течение следующих пяти налоговых периодов.

Анализ рассмотренных положений позволяет прийти к следующим выводам.

Во-первых, субъекты Российской Федерации вправе устанавливать для резидентов территорий с особыми экономическими режимами пониженные налоговые ставки по налогу на прибыль в части, подлежащей зачислению в региональные бюджеты (п. 1 ст. 284 НК РФ).

Во-вторых, некоторые объекты налогообложения, если они связаны с деятельностью на территории с особыми экономическими режимами, освобождены от налогообложения. Например, не подлежит налогообложению налогом на добавленную стоимость проведение работ (оказание услуг) резидентами портовой ОЭЗ. Резиденты технико-внедренческой ОЭЗ, туристско-рекреационной и технико-внедренческой ОЭЗ не оплачивают налог на прибыль организаций в части поступающей в федеральный бюджет. Предусмотрено освобождение от уплаты налога на имущество организаций (п.17 ст. 381 НК РФ).

В-третьих, объединение правовых основ льготного налогообложения для резидентов территорий с особыми экономическими режимами в актах налогового законодательства, тем не менее, не предполагает единого механизма предоставления льгот. Механизм предоставления налоговых льгот зависит от формы организации территории с особым экономическим режимом: ОЭЗ, региональный инвестиционный проект, территории опережающего социально-экономического развития. В основном реализация льготных режимов налогообложения основана на воле федерального законодателя. Субъектам Российской Федерации допускается предоставлять налоговые льготы по налогу на прибыль организаций в части налога по ставке, закрепленной за региональными бюджетами, а также по региональным налогам. Представляется необходимым отметить, что согласно бюджетному законодательству налог на прибыль организаций является не единственным федеральным налогом, который поступает в бюджеты разных уровней. Например, согласно положениям ст. 61, 61.1 – 61.5 БК РФ налог на доходы физических лиц распределяется по бюджетам муниципального уровня. Однако полномочий у муниципальных образований на использование налоговых механизмов, например, путем предоставления налоговых льгот по налогу на доходы физических лиц, нет. При этом некоторые территории с особыми экономическими режимами связаны не столько с территорией субъекта Российской Федерации, сколько с территорией муниципального образования.

Вопросы внутренних территорий с особыми экономическими режимами входят в предмет деятельности ОЭСР. Данная проблематика является частью такого направления деятельности ОЭСР, как борьба с недобросовестной (вредоносной) налоговой конкуренцией (*harmful competition*). В отчетах по вопросам борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией ОЭСР выделяет четыре основных и восемь дополнительных (уточняющих) критериев недобросовестной налоговой конкуренции:

1) отказ от налогообложения или налогообложение по низкой налоговой ставке доходов, связанных с международным движением финансовых ресурсов;

2) преференциальный налоговый режим не охватывает национальную экономику;

3) информационная закрытость;

4) отсутствие эффективного обмена информацией.

К дополнительным (уточняющим) критериям отнесены следующие:

1) искусственное определение налоговой базы;

2) отказ от применения принципов трансфертного ценообразования;

3) доход от иностранного источника освобожден от налогообложения;

4) размер налоговой ставки или налоговой базы устанавливается не законом, а по результатам переговоров с властями;

5) режим информационной закрытости;

6) широкая сеть заключенных соглашений об избежании двойного налогообложения;

7) способствует налоговой минимизации;

8) способствует или организывает операции, которые совершаются только в целях налогообложения, не преследуя каких-либо иных целей предпринимательского характера¹.

По вопросу внутригосударственных территорий с особыми налоговыми режимами в докладах ОЭСР сделаны следующие выводы.

Во-первых, национальное правительство ответственно за существование преференциальных режимов на субнациональных уровнях. Важно установить наличие (отсутствие) существенных отличий между национальным и субнациональными режимами.

¹См., напр.: Harmful Tax Practices. 2017. Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.oecd.org/about/publishing/corrigendum-harmful-tax-practices-2017-progress-report.pdf> (дата обращения: 7 июля 2020 г.).

Во-вторых, необходимо определить долю налоговой ставки, которая подлежит установлению на региональном уровне, и может ли ее снижение в сумме с налоговой ставкой на национальном уровне привести к налогообложению по низкой эффективной налоговой ставке в целом.

Преференциальные режимы на субнациональном уровне не приведут к недобросовестной налоговой конкуренции, если:

- 1) создаются на территориях, являющихся наименее развитыми в сравнении с другими частями государства;
- 2) такие режимы направлены на создание новых рабочих мест и привлечение инвестиций;
- 3) резиденты таких территорий должны показывать существенный рост в привлеченных инвестициях, активах, создании рабочих мест;
- 4) государства должны осуществлять эффективный контроль за деятельностью таких территорий.

Думается, что реализация налогового суверенитета государства в части установления преференциальных налоговых режимов должно не только основываться на принципах национальной финансовой конституции, но и проходить с учетом тех практик, которые рекомендованы ОЭСР. Налоговая компетенция субъектов (субнациональных правительств) в части установления специальных налоговых режимов на своей территории не только производна от налогового суверенитета государства (национального правительства), но и подлежит приведению в соответствие с рекомендованными практиками ОЭСР.

Анализ правового регулирования налоговых отношений, возникающих в связи с созданием на территории Российской Федерации территорий с особыми режимами налогообложения определяет вывод об отсутствии признаков недобросовестной налоговой конкуренции. Создание таких территорий связано прежде всего с достижением определенных публично значимых целей и не направлено на привлечение иностранных инвестиций с

отсутствием налогообложения и предоставлением режима информационной закрытости.

Исследование правовой природы налогового суверенитета позволяет прийти к выводу о комплексном характере данного понятия, что требует выявления места рассматриваемого института в системе права.

Глава 3. Налоговый суверенитет как элемент системы права

3.1. Налоговый суверенитет как институт права

Общая теория права содержит обширную базу знаний об институтах права¹. С.С. Алексеев характеризовал правовой институт как первую правовую общность и выделял следующие признаки правового института:

- правовой институт оказывает *самостоятельное* регулятивно-правовое воздействие на *определенный* участок отношений;
- определенность *интеллектуально-волевого содержания* правового института;
- наличие внутренней структуры;
- целостность правовой конструкции;
- внешнее обособление (правовой институт нуждается во внешнем обособлении)².

Однако, несмотря на значительное количество работ по вопросам институтов права, разные подходы к терминологии определяют необходимость уточнить подход автора к этому понятию. Так, например, согласно одному подходу межотраслевой институт состоит из норм различных отраслей права и регулирует взаимосвязанные родственные отношения³. В ряде работ межотраслевой институт и смешанный институт упоминаются как идентичные понятия⁴. Некоторые исследователи критикуют применение термина «смешанный» институт, так как он предполагает размытие предмета правового регулирования между

¹ См., напр.: *Киримова Е.А.* Правовой институт: теоретико-правовое исследование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998.

² См.: *Алексеев С.С.* Структура советского права. М., 1975. С. 119.

³ См.: Теория государства и права: учебник для юридических вузов / А.И. Абрамова, С.А. Боголюбов, А.В. Мицкевич и др.; под ред. А.С. Пиголкина. М., 2003; Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2007; *Мелехин А.В.* Теория государства и права: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; *Цечоев В.К., Швандерова А.Р.* Теория государства и права: учебник. М., 2017; *Осинов Ю.К.* Подведомственность юридических дел: учебное пособие. Свердловск, 1973.

⁴ См.: *Пьянов Н.А.* Консультации по теории государства и права: Тема «Система права» // Сибирский юридический вестник. 2003. № 3. С. 3-11.

различными отраслями права, что, как известно, порождает споры в общей теории права¹. С.С. Алексеев в качестве признака, образующего комплексный институт права, называл присутствие нескольких методов правового регулирования².

Для целей настоящего исследования под межотраслевым институтом права предлагается использовать подход, согласно которому такой институт состоит из норм разноотраслевой принадлежности, регулирующих схожие по своему содержанию отношения. Такой подход позволяет эффективно использовать такие методы научного познания, как анализ: «разложить» исследуемый элемент права на нормы, принадлежащие различным отраслям права, и синтез: объединить данные нормы единой функцией.

Применяемый подход не является новым. С.В. Поленина предлагает классифицировать межотраслевые институты на пограничные и функциональные межотраслевые институты³. Пограничные институты регулируют отношения, которые находятся на «стыке» различных отраслей права. Объединяющим фактором для функциональных институтов является цель (функция) правового регулирования, функциональная связь. Функциональный правовой институт могут составлять нормы, относящиеся к неоднородным отраслям права.

Представляется, что налоговый суверенитет государства как институт права представляет собой межотраслевой функциональный институт, объединяющий нормы конституционного, международного публичного и национального налогового права, регулирующее воздействие которых направлено на обеспечение верховенства и независимости государства в отправлении налоговой функции.

¹ См.: *Милинчук Д.С.* Коллизионное право как межотраслевой институт российского права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2018.

² См.: *Алексеев С.С.* Проблемы теории права: курс лекций: в 2 т. Свердловск, 1972. Т. 1. С. 142-148.

³ См.: *Поленина С.В.* Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права // *Правоведение.* 1975. № 3. С. 71-79.

В защиту довода о том, что институт налогового суверенитета представляют собой функциональный межотраслевой институт, следует привести следующие аргументы.

Во-первых, нормы, составляющие институт налогового суверенитета, оказывают *самостоятельное* регулятивно-правовое воздействие на *определенную* систему отношений. Самостоятельность проявляется в достаточности правовых средств и инструментов данных норм для регулятивно-правового воздействия. Безусловно, качество системности права определяет необходимость применения правовых норм других институтов для эффективного правового регулирования, однако ключевым, или «институтообразующим» элементом выступает известная система норм рассматриваемого института. Например, нормы конституционного и гражданского права, гарантирующие защиту права частной собственности (ст. 35 Конституции РФ, Глава 20 ГК РФ), только опосредованно связаны с институтом налогового суверенитета, нормы которого предусматривают право государства на ограничение права частной собственности посредством изъятий в форме налога денежных средств, находящихся в собственности налогоплательщиков. *Определенность участка отношений* выражается в принадлежности таких отношений к налоговой функции, реализуемой государством.

Институт налогового суверенитета обладает своей структурой. Е.А. Киримова определяет структуру правового института как закон связи его составных частей, позволяющих отличать правовые институты друг от друга с точки зрения их внутренней формы. При этом правовой институт может состоять из одной нормы, из ассоциации правовых норм, из нескольких однопорядковых правовых предписаний, из субинститутов¹. Структура налогового суверенитета как функционального правового института представлена ассоциацией норм конституционного, международного

¹ См.: Киримова Е.А. Указ. соч. С. 21.

публичного и налогового права и схематично представлена в приложении 1 к настоящему исследованию.

Целостность правовой конструкции института налогового суверенитета заключается в достаточности правовых средств и инструментов для обеспечения независимости, и верховенства государства в осуществлении налоговой функции. Понятие «юридическая конструкция» является самостоятельным предметом исследования и анализ правовой природы юридической конструкции представлен работами многих известных ученых¹. Для целей настоящей работы, в частности для исследования вопроса о целостности правовой конструкции института налогового суверенитета, представляется эффективным обращение к признакам юридической конструкции, предложенным В.И. Червонюком: «...закрепленный в законодательстве набор компонентов образует юридическую конструкцию, как показывает анализ, лишь при определенных условиях: адекватности составляющих ее элементов фактическим условиям, послужившим причиной создания данной конструкции; точности и полноты регламентации заключенных в ней элементов, из которых конструкция выводится, и средством объединения в более крупные правовые образования которых является; непротиворечивости, пребывания в устойчивых связях с другими, уже получившими правовое признание, конструкциями; восприимчивости правовой средой и, в следствие этого, соответствие ее (конструкции) типологическим характеристикам правовой системы страны; способности вновь образованной конструкции, не привнося избыточности в правовое регулирование, усиливать структурность права, способствовать интеграции его правовых частей»². Разноотраслевой характер налогового суверенитета

¹ См.: *Алексеев С.С.* Собрание сочинений: в 10 т. М. 2010. Т.5: Линия права. Отдельные проблемы концепции. С. 219; *Тарасов Н.Н.* Методологические проблемы современного правоведения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2002. С. 43; *Черданцев А.Ф.* Юридические конструкции, их роль в науке и практике // Правоведение. 1972. № 3. С. 12-19.

² См.: *Червонюк В. И.* Юридические конструкции в структуре права // Юридическая техника. 2013. № 7-2. С. 818-831.

определяет особенности правового регулирования общественных отношений в данной сфере. Как уже отмечалось ранее, анализ правовых основ налогового суверенитета государства позволяет прийти к выводу о комплексном характере данного правового института. Так, он включает в себя нормы конституционного права, устанавливающие конституционные основы права государства на налогообложение, нормы финансового и налогового права, содержащего правовой механизм реализации данного права, международное публичное право, нормы которого определяют реализацию налогового суверенитета в отношениях между государствами по вопросам налогообложения.

Внешнее обособление института налогового суверенитета имеет свои особенности, характерные для межотраслевых правовых институтов. Межотраслевой характер правового института значительно усложняет формирование его внешнего обособления в системе законодательства. Нормы института налогового суверенитета содержатся в статьях Конституции РФ (ст. 57, 71 и некоторые другие), статьях международных договоров и соглашений (например, ст. 6 Соглашения о принципах ведения налоговой политики в области акцизов на табачную продукцию государств – членов Евразийского экономического союза, Преамбула Венской Конвенции о праве международных договоров), статьи НК РФ. Преимущественно институт налогового суверенитета получил внешнее выражение именно в статьях НК РФ. Статья 1 НК РФ устанавливает основной «предмет» настоящего Кодекса, ст. 7 определяет приоритет международного права в налоговых отношениях, статья 12 устанавливает общие положения о правах субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по установлению и введению налогов и сборов. Соответствующие положения есть и во второй части НК РФ (например, п. 1 ст. 284 НК РФ, содержащий дозволение субъектам Российской Федерации уменьшать налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, или п. 6 ст. 217, предоставляющий субъектам РФ право уменьшать срок владения недвижимым имуществом для

целей применения освобождения от налогообложения доходов физических лиц, полученных по операциям с недвижимым имуществом).

Очевидно, что институт налогового суверенитета не имеет системного внешнего обособления. Представляется, что данное обстоятельство влияет на эффективность применения норм, составляющих данный институт. Межотраслевой характер института обуславливает сложность реализации принципа обособления его внешнего выражения (отсутствует единая, объединяющая все составные части института налогового суверенитета законодательная общность). Однако принятие отдельного нормативного акта, интегрирующего нормы конституционного, международного публичного и налогового права, составляющие институт налогового суверенитета, является не только невозможным, с точки зрения правил нормотворчества, но и излишним. Думается, что цель внешнего обособления института налогового суверенитета может быть достигнута путем внесения в Налоговый кодекс РФ отдельной статьи 3.1. «Налоговый суверенитет Российской Федерации», проект которой изложен в приложении 2 к настоящему исследованию.

Рассмотрим элементы правового института подробнее.

Конституционно-правовые основы налогового суверенитета Российского государства образуют фундамент рассматриваемой правовой категории. Они изложены в ст. 57, 71(п. 3), 72 (п. 1 ч. 1), 75 (ч. 3), 104 (ч. 3), 106 (п. «б»), 132 (ч. 1) и некоторых других положениях Конституции РФ. Несмотря на относительную немногочисленность статей Конституции РФ, посвященных вопросам налогового суверенитета Российского государства, их содержание представляется довольно обширным. В ряде судебных актов Конституционный Суд РФ, основываясь на положениях Конституции РФ, раскрывает содержание налогового суверенитета Российского государства.

В постановлении Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П¹ указывается, что «Конституция Российской Федерации, закрепляя основы

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса

налогового суверенитета Российской Федерации, который, по смыслу ее статей 3 (части 1), 4 (части 1 и 2), 8 (часть 1) и 57, заключается в том числе 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, вместе с тем допускает, как это следует из ее статей 15 (часть 4) и 79, возможность заключения Российской Федерацией международных договоров по вопросам налогообложения...». Следуя официальному толкованию, можно сделать вывод о том, что налоговый суверенитет Российского государства, среди прочего, включает право России облагать налогами и сборами экономическую деятельность в пределах своей территории. В анализируемом Постановлении делается акцент на принципе территориальности налогообложения. Известно, что в налоговом праве существует два подхода к определению «круга налогоплательщиков» применительно к конкретному государству: по территориальности и по резидентству. Первый подход предполагает право государства облагать налогом объекты, связанные с его территорией. При втором подходе обязательство по уплате налога в пользу государства связано не с фактом нахождения объекта налогообложения на подведомственной государству территории, а с фактом известной связи налогоплательщика с государством (например, гражданство, резидентство, подданство и т.п.).

Следует отметить, что изложенные в рассматриваемом судебном акте принцип территориальности претерпел изменения с вступлением в силу федерального закона от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»¹. В соответствии с изменениями,

Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского» // СЗ РФ. 2015. № 27, ст. 4100.

¹См.: Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ (с изм. и доп. от 12 ноября 2018 г., № 412-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса

внесенными названным федеральным законом, прибыль иностранных компаний, которые не являются налоговыми резидентами Российской Федерации, при определенных условиях подлежит налогообложению в соответствии с российским налоговым законодательством (институт контролируемых иностранных компаний).

В определении Конституционного Суда РФ от 7 декабря 2010 № 1572-О-О¹ делается вывод о том, 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». Таким образом, налоговый суверенитет предполагает не только право государства устанавливать и вводить налоги, но и осуществлять контроль, а также иные действия, например, устанавливать ответственность за нарушение налогового законодательства, которые направлены на обеспечение надлежащего исполнения налоговой обязанности. Необходимо отметить, что применяемые при реализации налогового суверенитета меры принуждения не должны нарушать гарантии прав и законных интересов налогоплательщиков. В постановлении Конституционного Суда РФ от 17 июня 2004 г. № 12-П² указано, что «в

Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // СЗ РФ. 2014. № 48, ст. 6657; 2018. № 47, ст. 7133.

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 7 декабря 2010 г. № 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.

² Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июня 2004 г. № 12-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 155, пунктов 2 и 3 статьи 156 и абзаца

целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате налогов законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. При этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права». Вопросы конкуренции прав государства, основанных на его налоговом суверенитете, и прав налогоплательщиков часто становятся предметом рассмотрения международных судебных инстанций. Учитывая преимущественно экономический характер конкурирующих прав, остановимся подробнее на практике применения статьи 1 Конвенции о защите прав человека и основных свобод.

В части налогового суверенитета Конвенция позволяет государствам ограничивать право собственности путем изъятия из нее денежных средств в пользу государства. Такое ограничение справедливо постольку, поскольку налогообложение осуществляется в интересах всего общества. Признаки справедливого изъятия денежных средств в форме налога раскрыты в практике Европейского Суда по правам человека.

Во-первых, налогообложение только тогда является законным, когда закон о налоге сформулирован предельно ясно. В Постановлении Европейского Суда по правам человека (далее ЕСПЧ) от 08 октября 2009 г.¹ указано, что «лицо должно иметь возможность – при необходимости с помощью соответствующей консультации, – чтобы предвидеть в разумной при данных обстоятельствах степени последствия, которые может повлечь его действие. Закон может удовлетворять требованию предсказуемости, даже если заинтересованное лицо вынуждено прибегнуть к консультации юриста,

двадцать второго статьи 283 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с запросами Администрации Санкт-Петербурга, Законодательного Собрания Красноярского края, Красноярского краевого суда и Арбитражного суда Республики Хакасия» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 4.

¹ Постановление ЕСПЧ от 8 октября 2009 «Дело «Аджигович (Adzhigovich) против Российской Федерации» (жалоба № 23202/05) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. 2010. № 4.

чтобы оценить в степени, являющейся разумной при данных обстоятельствах, последствия, которые может повлечь определенное деяние». Четкое установление правил налогообложения предупреждает возможные злоупотребления как со стороны государства, так и со стороны налогоплательщика. Иными словами, достаточно точное регулирование налогообложения – гарантия налогового суверенитета государства и прав налогоплательщиков.

В определении Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О¹ указывается: «федеральный законодатель, действующий при определении налоговых обязанностей в рамках своих дискреционных полномочий и обладающий фискальным суверенитетом, вправе устанавливать показатели оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, необходимые для целей налогообложения, исходя из стоимостных, экономических или физических данных, характеризующих объект налогообложения, основываясь в том числе на определениях и понятиях, используемых не только в налоговом, но и в иных отраслях законодательства». Представляется, что данное Определение в части раскрытия содержания налогового суверенитета носит уточняющий характер. В нем делается акцент на усмотрении законодателя в выборе конкретного способа (приема, метода) определения налоговой обязанности в денежном выражении.

В определении Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. № 334-О-О² отмечается: «федеральный законодатель, руководствуясь вытекающими

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества «Арсенал», общества с ограниченной ответственностью «Горторгкомплекс» и гражданина Захарова Александра Николаевича на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 390 и 391 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 65 и 66 Земельного кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 1.

² Определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. № 334-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Федерального государственного унитарного предприятия «Российский государственный концерн по производству электрической и тепловой энергии на атомных станциях» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзацев первого и второго пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса

из Конституции Российской Федерации принципами справедливости и равенства налогообложения, а также необходимостью обеспечения налогового суверенитета государства, в целях гарантирования прав налогоплательщиков и рационализации функционирования финансово-бюджетной системы вправе, но не обязан предусмотреть условия, при которых уплата и взыскание недоимки объективно невозможны, и освободить налогоплательщика от исполнения налоговой обязанности по таким безнадежным долгам». Интересным представляется соотношение налогового суверенитета и права государства устанавливать основания, по которым налоговая обязанность признается безнадежным долгом. Позиция Конституционного Суда РФ в отношении правовой квалификации действий государства по установлению оснований или условий для признания налоговой обязанности безнадежным долгом как права или обязанности требует уточнения. Безусловно, что соответствующие действия находятся в рамках налогового суверенитета государства, но трудно согласиться, что они являются лишь правом, но не обязанностью. Пункт 6 ст. 3 НК РФ предписывает, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Принцип правовой определенности в равной степени распространяет свое действие и на налоговое законодательство. Для налогового права, которое находится в тесной системной взаимосвязи с финансовым правом, характерен принцип плановости. В этом аспекте принцип правовой определенности в финансовом (налоговом) праве приобретает особое содержание. Правовая определенность в данном случае охватывает экономическое содержание соответствующих правоотношений. Думается, что в отношении налогового права можно говорить о принципе экономико-правовой определенности в восприятии

Российской Федерации и подпункта «а» пункта 1 Постановления Правительства Российской Федерации «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам» //Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 5.

налогоплательщиком или иным налогоплательщиком своего положения в экономических и правовых отношениях, связанных с исполнением налоговой обязанности. Данное ограничение налогового суверенитета является следствием его производного от народного суверенитета характера.

Приведенная правовая позиция Конституционного Суда РФ аргументирована в части права государства на налоговую амнистию. Т.А. Белова убедительно доказывает, что «объявление налоговой амнистии – прерогатива Российской Федерации в лице законодательного органа – Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации; форма выражения акта об объявлении налоговой амнистии – постановление Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации»¹.

В определении Конституционного Суда РФ от 21 декабря 1998 г. № 190-О² указывается, что с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств.

Финансово-правовые основы налогового суверенитета Российского государства закреплены в федеральном законодательстве. Так, НК РФ закрепляет основания для признания недействительными нормативно-правовых актов в случае их противоречия с настоящим Кодексом (ст. 6), порядок установления и введения в действие федеральных, региональных и местных налогов (ст. 12) и некоторые другие положения. К нормам налогового права, выражающим налоговый суверенитет государства, относятся нормы институтов налогового контроля и налоговой

¹ См.: Белова Т.А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2015. С. 11.

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 21 декабря 1998 г. № 190-О «По жалобе ТОО «Агроинвест – КБМ» на нарушение конституционных прав граждан частью второй статьи 4 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 2.

ответственности. По содержанию института налогового суверенитета его налогово-правовые основы можно классифицировать на следующие группы:

- 1) нормы, устанавливающие общие понятия, определения и основные начала законодательства о налогах и сборах;
- 2) нормы, устанавливающие налоговую систему Российской Федерации, порядок установления, введения и отмены налогов;
- 3) нормы института налогового контроля;
- 4) нормы института налоговой ответственности;
- 5) нормы второй части Налогового кодекса РФ, устанавливающие границы налогового нормотворчества законодательных (представительных) органов государственной власти и местного самоуправления.

Нормы международного публичного права, составляющие основу налогового суверенитета, закреплены, прежде всего, в правовых обычаях, первым из которых следует назвать недопустимость вмешательства в дела другого государства, уважение его территориальной целостности. Широко нормы международного публичного права представлены в многочисленных международных договорах об избежании многократного налогообложения, общих конвенциях, например в Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.

Межотраслевой институт состоит из норм различной правоотраслевой принадлежности, что, не лишает его, тем не менее, признаков правового института. Отвечает ли ассоциация правовых норм, составляющих основу налогового суверенитета, требованиям института права? Представляется, что отвечает, что можно аргументировать следующими доводами.

Во-первых, рассматриваемая ассоциация правовых норм оказывает самостоятельное регулятивно-правовое воздействие на общественные отношения, возникающие и развивающиеся в сфере налогообложения¹. Нормы иных отраслей права и нормы, содержащиеся в других статьях актов

¹ Здесь понятие «ассоциация» используется как термин, объединяющий различные типы правовых общностей. См.: *Алексеев С.С.* Теория права. М., 1995. С. 187.

законодательства о налогах и сборах, не оказывают определяющего влияния на соответствующую группу общественных отношений.

Во-вторых, в анализируемых правовых предписаниях четко прослеживается воля законодателя на обеспечение налогового суверенитета государства. Данная правовая цель является определенной и самостоятельной.

В-третьих, правовые нормы в рассматриваемой правовой общности находятся в системной взаимосвязи друг с другом и выступают как единое целое в отношении с другими элементами права. Систему норм характеризуют следующие особенности:

а) правовые предписания рассматриваемой правовой общности равнозначны; среди них нельзя выделить предписания, которые имеют превалирующее значение;

б) составляющие институт налогового суверенитета предписания разнородны по своему содержанию; они регулируют вопросы установления налогов, введения их в действие, систему налогов и сборов и некоторые другие;

в) между нормами прослеживается системообразующая связь, позволяющая рассматривать их как единую правовую конструкцию.

Действительно, нормы анализируемой правовой общности связаны друг с другом. Так, право субъектов Российской Федерации или муниципальных образований на установление и введение региональных и местных налогов носит производный характер и связано с перечнем региональных и местных налогов, установленным федеральным законодателем. Кроме того, можно выделить единые правовые цели и идеи, на реализацию которых направлены нормы института. Основной целью, думается, является обеспечение налогового суверенитета, а идеей – единство и неделимость налогового суверенитета государства.

В-четвертых, анализируемые нормы изложены последовательно и относительно обособленно в НК РФ. Их основной «массив» изложен в ст. 12-18 НК РФ, которые составляют отдельную главу настоящего Кодекса.

В-пятых, формирование такого правового института, как налоговый суверенитет, обусловлено практической необходимостью в правовом регулировании обособленной группы общественных отношений. Общественные отношения в области налогового суверенитета существовали и до образования Российской Федерации. Так, налоговым суверенитетом обладал Советский Союз и государства, существовавшие на соответствующей территории до него. Но качество и, возможно, принципы построения норм рассматриваемого института представляются различными. Не проводя глубокого исторического анализа, обратимся к некоторым основным законам союзного государства. Например, ст. 81 Конституции РСФСР 1918 г. устанавливала, что виды доходов общегосударственного бюджета и местных Советов, а также пределов обложения, находятся в ведении Всероссийского Съезда Советов или Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов. В пункте «л» ст. 1 Конституции СССР 1924 г. общесоюзные налоги и вопросы дополнительных налогов в бюджеты союзных республик были отнесены к исключительной компетенции Союза Советских Социалистических Республик¹. В условиях административно-командной системы управления экономикой налоговые поступления не носили такого значения в системе государственных доходов, как иные, неналоговые (плановые) отчисления организаций. В основе экономического суверенитета советского государства лежали не налоги, а право на получение отчислений от доходов предприятий и иных организаций. С переходом к рыночной модели экономики, развитием института частной собственности налогообложение стало выполнять несравненно более важные задачи по

¹ См.: Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик: утв. резолюцией II-го Съезда Советов Союза ССР от 31 января 1924 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1924/> (дата обращения: 18 сентября 2020 г.).

сравнению с советской эпохой российской государственности. Данное обстоятельство послужило материальной предпосылкой для формирования качественно нового института налогового суверенитета Российского государства.

Как отмечалось ранее в настоящей работе, правовую основу налогового суверенитета Российской Федерации составляют правовые нормы не только налогового, но и конституционного, а также международного публичного права. Думается, что «не налоговые» основы налогового суверенитета государства не являются простыми «вкраплениями» в рассматриваемую правовую общность, а тесно связаны с соответствующими нормами налогового права. С.С. Алексеев в качестве шестого признака правового института называет отраслевую чистоту ассоциации правовых норм, образующих институт, но допускает существование смешанных правовых институтов, состоящих из норм различной правоотраслевой принадлежности¹. Смешанные правовые институты регулируют общественные отношения, которые находятся на «границе» областей (сфер) регулирования. Общественные отношения, составляющие предмет правового регулирования рассматриваемой правовой общности, обладают рядом признаков, которые требуют межотраслевого регулирования.

Во-первых, поскольку налоги являются основным видом государственных доходов, а следовательно, одной из гарантий существования Российского государства, налоговый суверенитет находится в сфере конституционно-правового регулирования.

Во-вторых, в условиях трансграничного перемещения людей, товаров и услуг налогообложение становится предметом договоренностей между государствами. То есть, налоговый суверенитет входит в предмет регулирования международного публичного права.

В-третьих, необходимость детального регулирования порядка установления, введения и взимания налогов обуславливает налогово-

¹ См.: Алексеев С.С. Теория права. М., 1995. С. 115.

правовое регулирование отношений в сфере налогового суверенитета России как федеративного государства.

Таким образом, представляется возможным сделать следующие выводы.

Налоговый суверенитет Российской Федерации можно рассматривать как межотраслевой функциональный правовой институт, который объединяет нормы конституционного, налогового и международного публичного права. Налоговое право содержит основной массив правовых норм, составляющих институт налогового суверенитета. Конституционное право, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги, определяет основы налогового суверенитета, конституционность права государства взимать налоги с налогоплательщиков для финансирования своей деятельности. Нормы международного публичного права определяют внешние границы налогового суверенитета государства, основы взаимодействия и сотрудничества суверенных субъектов права по вопросам налогообложения международной экономической деятельности.

Налоговый суверенитет является предметом исследования различных правовых наук [Текст] / В данном аспекте налоговое право представляет собой специальную отраслевую науку и отрасль права (подотрасль финансового права). Объектом исследования выступают общественные отношения по установлению и взиманию налогов, распределению полномочий между публично-территориальными образованиями в части налогообложения, отношения с другими суверенными субъектами, например, по вопросам соглашений об избежании двойного налогообложения. Предметом исследования выступают нормы налогового права, регулирующие названные общественные отношения, правоприменительная практика (например, по вопросам основ налогового суверенитета государства, компетенции публично-территориальных образований по установлению и введению обязательных платежей).

Наряду с нормами налогового права значительная роль в обеспечении налогового суверенитета принадлежит финансово-правовым нормам, относящимся к другим структурным элементам финансового права.

3.2. Финансово-правовые основы налогового суверенитета Российской Федерации

Ранее в настоящей работе было установлено, что нормы финансового (налогового) права наряду с нормами конституционного и международного публичного права формируют правовые основы налогового суверенитета. Целью настоящего параграфа – выявление роли норм финансового права в структуре института налогового суверенитета, а также установление их содержания и системной взаимосвязи.

Н.И. Матузов, характеризуя отрасль права, указывает, что выделение самостоятельной отрасли предreshает объективная необходимость, которая предполагает наличие следующих условий: степень своеобразия тех или иных отношений; их удельный вес; невозможность урегулировать возникшие отношения с помощью норм других отраслей; необходимость применения особого метода регулирования¹. Е.Ю. Грачева определяет сущность финансового права как упорядочение, стабилизацию и воспроизводство общественных отношений в сфере финансов, финансовой деятельности государства и муниципальных образований, осуществляемые в нормативной форме и охраняемые средствами государственного принуждения². В трудах по финансовому праву отмечается, что финансовая деятельность государства осуществляется в целях обеспечения реализации задач социально-экономического развития, обороноспособности и безопасности страны,

¹ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2007. С. 396.

² См.: Грачева Е.Ю. Тенденции развития финансового права России / Актуальные проблемы финансового права: монография / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, О.В. Болтинова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева. М., 2016. С. 25-30.

а также деятельности государственных органов¹. Налоговая деятельность государства рассматривается как «составляющая финансовой деятельности государства, осуществляемая органами государственной власти в процессе собирания (аккумуляции) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций»². Финансовое право можно рассматривать также как результат (средство, форма) проводимой государством финансово-правовой политики. В аспекте налогового суверенитета роль финансового права заключается в практической реализации налоговой функции государства. Качество финансового права как отрасли права и как отрасли науки во многом определяет эффективность реализации суверенного права государства на налогообложение. Если конституционное право устанавливает основы налогового суверенитета, международное публичное право определяет правила международных налоговых отношений, то финансовое (налоговое) право является неким «проводником» государственной воли в организации налоговой функции. Нормы финансового права относятся к нормам специального отраслевого характера и от их проработанности во многом зависит правовое обеспечение налогового суверенитета Российского государства.

Финансовое право неоднородная отрасль, имеющая свою структуру. В нем выделяют две части (общая и особенная), подотрасли, разделы и институты. Для достижения цели исследования необходимо выявить структурные элементы системы финансового права, которые непосредственно обеспечивают налоговый суверенитет Российского государства.

Финансово-правовые основы налогового суверенитета представлены, прежде всего, нормами налогового и бюджетного права. Нормы бюджетного

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 87.

² См.: *Ольшанская Н.А.* Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. С. 7.

права закрепляют налоговые доходы за бюджетами разного уровня. Например, статья 61 БК РФ устанавливает, что налог на имущество физических лиц и земельный налог по нормативу 100 %, налог на доходы физических лиц по нормативу 10 % и единый сельскохозяйственный налог по нормативу 50 % зачисляются в бюджеты городских поселений. Распределение налоговых доходов от налога на прибыль организаций между бюджетами федерального и регионального уровней установлено ст. 284 НК РФ и ст. 50, 56 БК РФ. Представляется, что такая принадлежность норм к разным отраслям законодательства обусловлена тесной связью бюджетного и налогового права, их единением в качестве подотраслей финансового права. В части налогового суверенитета значение имеет как право устанавливать налог, так и право на зачисление налога в соответствующий бюджет.

Системность налогового и бюджетного права в части налогового суверенитета прослеживается среди прочего в компетенции субъектов Российской Федерации и муниципальных образований устанавливать особенности определения некоторых элементов налогообложения по федеральным налогам, поступающим в региональные и местные бюджеты. Например, статья 13 НК РФ относит налог на доходы физических лиц к перечню федеральных налогов. При этом п. 2 ст. 86, п. 2 ст. 61 и п. 2 ст. 61.1 БК РФ закрепляют налоговые доходы, поступающие в форме налога на доходы физических лиц, за бюджетами субъектов Российской Федерации (85 %), бюджетами городских поселений (10 %) и бюджетами муниципальных районов (5 %). Закрепление налоговых доходов от федерального налога за субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями находится в системной связи с положениями главы 23 НК РФ, которые предоставляют субъектам Российской Федерации некоторые права в регулировании поступлений от названного федерального налога. К полномочиям субъектов Российской Федерации по регулированию отношений, возникающих в связи с уплатой налога на доходы физических лиц, относятся:

— установление перечня услуг для личных, домашних и (или) иных подобных нужд, освобождаемых от налогообложения (п. 70 ст. 217 НК РФ);

— снижение минимального срока владения объектом недвижимого имущества для освобождения доходов от его реализации от налогообложения (п. 6 ст. 217.1 НК РФ);

— увеличение размера социального налогового вычета, предоставляемого в связи с осуществлением налогоплательщиком благотворительной деятельности (подп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ);

— установление размеров социальных налоговых вычетов в соответствии с региональными особенностями (ст. 222 НК РФ);

— установление регионального коэффициента по фиксированному платежу для некоторых категорий иностранных граждан, работающих по найму (п. 3 ст. 227.1 НК РФ).

Анализ приведенных примеров позволяет прийти к выводу, что предоставленные субъектам Российской Федерации права по регулированию налога на доходы физических лиц преимущественно направлены на расширение возможности субъектов Российской Федерации использовать регулируемую, а не фискальную функцию налога. Кроме того, данный инструмент может применяться для реализации субъектами Российской Федерации социальной политики.

Примечательно, что, несмотря на закрепление части поступлений от налога на доходы физических лиц за бюджетами городских округов и муниципальных районов, у данных публично-территориальных образований отсутствуют инструменты регулирования налога на доходы физических лиц. Данный вывод характерен и для других федеральных налогов, поступления от которых закреплены за местными бюджетами. Вероятно, такое различие в правах субъектов Российской Федерации и муниципальных образований обусловлено не различиями в их публично-правовой природе, а отсутствием на местном уровне предпосылок для использования регулятивной функции налогов в части налогов федерального уровня (отсутствие значимых

особенностей рынка труда, доступности жилья и т.п.). Территориальное единство муниципальных образований в пределах субъекта Российской Федерации делает существующие в них различия менее заметными в сравнении с различиями на региональном уровне.

Таким образом, финансово-правовые основы налогового суверенитета представлены нормами как налогового, так и бюджетного права. Однако нормы налогового права являются преобладающими в данной правовой общности. К их числу относятся нормы, формирующие правила налогового федерализма, общие принципы и определения, которые в равной степени используются как при установлении федеральных, так и региональных и местных налогов, нормы, определяющие правовой статус субъектов налоговых правоотношений, порядок проведения налогового контроля и правила, закрепляющие ответственность за налоговые правонарушения. Очевидно, что такой перечень носит общий, расширенный характер. И перечисленные нормы сложно выделить в институт налогового суверенитета, так как для каждой группы характерны своя функция и цель регулирования. Нормы, устанавливающие права и обязанности субъектов налогового права, формируют соответственно институты общего налогового статуса налогоплательщика, налогового органа, банка как субъекта налогового права и т.д. Нормы, регулирующие правила проведения налогового контроля, формируют институт налогового контроля, обеспечивающий реализацию норм, устанавливающих налоговую обязанность. Все перечисленные институты имеют общую черту: данные нормы могут быть приняты только на федеральном уровне. Однако наличие такой черты недостаточно для образования правовой общности, которая обладает признаками института права.

В исследованиях по общей теории права¹ выделяется несколько признаков института права, в том числе: комплексность, сфера воздействия,

¹См.: Джалилова Е.А. Проблемы определения понятия и сущности института права// Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищева. Т. 1. № 2. 2018. С. 22-31.

систематизация норм по предмету регулирования, единство и законодательный замысел. Указанные ранее нормы налогового и бюджетного права не образуют институт налогового суверенитета, так как их ассоциация не отвечает всем необходимым признакам. Думается, что исследование финансово-правовых основ через призму признаков института права, поможет соотнести финансово-правовые основы налогового суверенитета и налоговый суверенитет как комплексный функциональный институт права.

Комплексный характер института налогового суверенитета государства обусловлен тем, что рассматриваемый институт состоит из норм разной отраслевой принадлежности. Финансово-правовые основы являются частью института налогового суверенитета и представлены несколькими налогово-правовыми и бюджетно-правовыми нормами. К наиболее значимым можно отнести положения ст. 12 НК РФ, так как данная норма закрепляет исключительное право Российской Федерации устанавливать налоги и сборы на своей территории и позволять иным публично-территориальным образованиям в узаконенных пределах устанавливать и вводить региональные и местные налоги. В категорию значимых можно включить ст. 30 НК РФ, которая определяет исключительность права Российской Федерации по организации налоговых органов как единственной и единой системы органов государственной власти, призванной обеспечить поступление налоговых платежей во все уровни бюджетной системы. В БК РФ, например, ст. 50, устанавливает налоговые доходы федерального бюджета. Представляется необходимым отметить, что упоминание о значимости приведенных статей, условно. Данные статьи достаточно наглядно демонстрируют верховенство федеральной власти в построении системы регулирования налоговых отношений. Таким образом, по признаку комплексности можно сделать вывод о том, что система норм института налогового суверенитета, в том числе, представлена нормами финансового права, регулирующими налоговые, бюджетные отношения. И, несмотря на вполне конкретный предмет регулирования, данные нормы являются

реализацией исключительного права федерального законодателя на регулирование финансовых отношений.

Сферой деятельности института налогового суверенитета и его финансово-правовых основ являются отношения в области налогообложения. Однако финансово-правовые основы налогового суверенитета охватывают не только регулятивные нормы, но и охранительные нормы, например, нормы, устанавливающие налогово-правовую ответственность.

Предмет регулирования института налогового суверенитета обладает признаком системности. Институт налогового суверенитета и финансовое право можно охарактеризовать как отдельные элементы системы права, нормы которых также подчиняются законам системности. Предметом регулирования института налогового суверенитета являются общественные отношения, возникающие между:

- 1) народом и государством по вопросу организации налоговой функции;
- 2) публично-правовыми образованиями на территории одного государства по вопросу распределения компетенции по установлению и взиманию налогов в свои бюджеты;
- 3) государством и отдельными налогоплательщиками, а также иными участниками налоговых отношений по вопросам исполнения последними налоговых обязанностей;
- 4) различными государствами по вопросам взаимодействия в сфере налогообложения: налогообложение международной экономической деятельности, сотрудничество для противодействия уклонению от уплаты налогов и др.

Финансово-правовые основы налогового суверенитета представлены нормами, которые регулируют отношения, относящиеся ко второй и третьей группам. Признак системности проявляется в том, что прослеживается системная взаимосвязь между финансово-правовыми основами налогового суверенитета и другими элементами исследуемого института. Нормы первой

группы носят характер основных норм, а второй и третьей групп – производный. Так, нормы НК РФ, закрепляющие налоговые обязанности, основаны на ст. 57 Конституции РФ, обязывающей каждого платить законно установленные налоги. Реализация налоговой функции государства обеспечивается реализацией конкретных предписаний налогового законодательства.

Применительно к признаку «единство законодательного замысла» представляется возможным сделать вывод о том, что законодательный замысел финансово-правовых основ налогового суверенитета обусловлен задачей, поставленной в ст. 57 Конституции РФ, – обеспечение исполнения каждым обязанности по уплате законно установленных налогов.

Единство законодательного замысла определяет требование к системности элементов правовой общности, реализующей данный замысел. Структура института налогового суверенитета и его финансово-правовые основы имеют как общие структурные элементы, так и различия. К общим структурным элементам можно отнести субъектов (государства, их публично-территориальные образования, органы государственной власти, налогоплательщики). Субъекты вступают в отношения по поводу перехода права собственности на часть денежных средств, которая при установленных обстоятельствах получает признаки налогового платежа. Различия заключаются в существе статусов субъектов. Так, институт налогового суверенитета предполагает, что государство реализует волю народа на организацию налоговой функции в обществе, т.е. на государство возлагается ответственность за организацию эффективного налогообложения. Суверенный характер налоговой функции – это признак эффективного налогообложения. Финансово-правовые основы налогового суверенитета представляют собой реализацию налогового суверенитета в законодательной форме, и призваны обеспечить суверенность государства на реализацию налоговой функции.

Представляется необходимым отметить, что в части финансового права не только нормы налогового и бюджетного права составляют правовую основу налогового суверенитета. Регулирующее воздействие на отношения в области налогового суверенитета имеют также нормы из других элементов системы финансового права.

Так, нормы, составляющие институт государственного финансового контроля¹, выполняют обеспечивающую функцию не только в части специального регулирования (валютное, банковское и др.), но и в части обеспечения налогового суверенитета. Данная гипотеза подтверждена анализом компетенции налоговых органов и некоторых других субъектов государственного финансового контроля.

В соответствии с п. 2 ст. 22 федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле»², п. 2 указа Президента РФ «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере»³ налоговые органы выполняют функции органов валютного контроля. Они наделены компетенцией по осуществлению валютного контроля за движением денежных средств на счетах резидентов, открытых в банках за пределами территории Российской Федерации (ст. 12 федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле»). И.В. Хаменушко, рассматривая двойственность статуса налоговых органов, указывает, что «налоговые органы следует отнести к звену вспомогательного валютного контроля, они выполняют эту функцию постольку, поскольку

¹ Представляется справедливой точка зрения Е.Ю. Грачевой о том, что нормы государственного финансового контроля формируют подотрасль финансового права. См.: Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева. М., 2013.

² См.: Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ (с изм. и доп. от 17 февраля 2021 г., № 9-ФЗ) «О валютном регулировании и валютном контроле» // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4859; 2021. № 8 (ч.1), ст. 1199.

³ См.: Указ Президента РФ от 2 февраля 2016 г. № 41 «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере» // СЗ РФ. 2016. № 6, ст. 831.

информация о валютных операциях становится им известной в соответствии со спецификой основной деятельности»¹.

Статья 142.2. НК РФ обязывает организации финансового рынка предоставлять налоговым органам финансовую информацию о клиентах, выгодоприобретателях и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих, в отношении которых выявлено, что они являются налоговыми резидентами иностранных государств (территорий).

Организации финансового рынка обязаны в силу предписаний законодательства о противодействии легализации доходов, полученных преступным путем, правил пруденциального банковского регулирования и некоторых других специальных требований собирать, актуализировать и обеспечивать достоверность сведений о своих клиентах и осуществляемых ими финансовых операциях.

В приведенных примерах для органов и организаций, осуществляющих контрольные функции, можно выделить основное и сопутствующие направления контроля, однако значения направлений различны. Так, при осуществлении валютного контроля за иностранными счетами резидентов налоговые органы получают информацию, необходимую для проверки правильности исчисления и уплаты ими налогов, равно как и организации финансового рынка в рамках мероприятий КУС² аккумулируют налоговозначимую информацию.

Параллель можно провести и с иными институтами финансового права. Так, Е.В. Покачалова, раскрывая особенности публичного кредита, обращается к трудам К. Маркса, который называл государственные займы антиципированными (взятыми наперед) налогами³. Наличие альтернативных налогам источников пополнения бюджетов придает финансовой политике

¹ См.: *Хаменушко И.В.* Валютное регулирование в Российской Федерации: правила, контроль, ответственность: учебно-практическое пособие. М., 2013.

² Аббревиатура know your customer – знай своего клиента.

³ См.: *Покачалова Е.В.* Публичный (государственный, муниципальный) и частный (банковский) кредит как элемент финансовой системы и сфера императивного влияния государства // *Банковское право.* 2011. № 4. С. 30-41.

свойство гибкости, что также является одним из средств обеспечения налогового суверенитета¹. Косвенно данный довод подтверждается снижением или освобождением от налогообложения доходов, полученных от суверенных долговых ценных бумаг (п. 4 ст. 284 НК РФ)².

Аналогичная связь существует между налоговым суверенитетом и финансами государственных и муниципальных организаций. Следуя принципу всеобщности и равенства налогообложения, государственные и муниципальные организации выступают налогоплательщиками. Структура российской экономики обуславливает значительную роль финансов организаций с государственным участием в формировании налоговых доходов бюджетной системы³. Объективно эффективность финансовой деятельности организаций с государственным участием определяет значительную часть налоговых поступлений, т.е. фактическую реализацию налогового суверенитета. В литературе по финансовому праву отмечается, что важнейшая особенность и значение финансов предприятий заключается в их непосредственной связи с материальным производством⁴.

Правовое регулирование банковской деятельности также находится в системной взаимосвязи с институтом налогового суверенитета. Государственное регулирование банковской деятельности, в том числе и банковского кредитования, остается важнейшим направлением финансовой деятельности государства и муниципальных образований, обеспечивающей стабильность и эффективность функционирования всей финансовой системы России⁵. Реализуя налоговый суверенитет, государство организует

¹ Далее в настоящей работе будет рассмотрен вопрос децентрализации налоговой системы и проблема дефицитов местных и региональных бюджетов, покрываемых за счет института публичного кредита.

² До 2021 года освобождались от налогообложения доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (п. 25 ст. 217 НК РФ).

³ См.: Почему нефтянка отдувается за всех, или как увеличить доходы бюджета [Электронный ресурс]. URL: <https://www.gazeta.ru/business/2020/01/23/12924674.shtml> (дата обращения: 4 мая 2021 г.).

⁴ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 304.

⁵ См.: Там же. С. 715.

эффективный механизм, обеспечивающий надлежащее исполнение налоговой обязанности. В качестве субъектов такого механизма выступают не только органы государственной власти, но и частные субъекты, например, банки, которые реализуют в сфере налогообложения свою публичную функцию.

В налоговом праве различают обязанность налогоплательщиков по уплате налогов и обязанность банков по зачислению уплаченных налогов на счета соответствующих бюджетов. В соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса РФ обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика (со счета иного лица в случае уплаты им налога за налогоплательщика) в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа. Конституционный Суд РФ применительно к положениям закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П¹ указал на публично-правовые обязанности банков в отношениях с налогоплательщиками. В.В. Попов, исследуя налогово-правовой статус банков, отмечает, что пополнение государственной казны зависит от своевременного перечисления банками налоговых платежей².

Налоговые обязанности банков как посредников между налогоплательщиками и государством обеспечивают нормы налогово-правовой ответственности. Выделение ответственности банков в отдельную

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 42, ст. 5211.

² См.: Попов В.В. Банки как субъекты налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 36.

главу Налогового кодекса РФ подчеркивает значение банковской деятельности в обеспечении налогового суверенитета государства¹.

Институт налогового суверенитета также непосредственно связан с такими разделами финансового права, как внебюджетные государственные и муниципальные денежные фонды, государственные и муниципальные доходы.

Для целей финансово-правового регулирования целевые денежные фонды можно определить как особую форму аккумуляции и расходования денежных средств, направленных на обеспечение строго целевого финансирования конкретных мероприятий на наиболее острых участках экономического и социального развития². Взаимосвязь прослеживается, прежде всего, с целевыми бюджетными и государственными внебюджетными фондами.

Налогам свойственно отсутствие целевого характера, т.е. они поступают в бюджетную систему без привязки к какой-либо дальнейшей цели их расходования. Однако для данного правила есть исключения. Так, в соответствии с п. 4 ст. 179.4 БК РФ, к доходам региональных дорожных фондов относит акцизы на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла, транспортный налог. Н.И. Землянская отмечает, что зависимость объема бюджетных ассигнований на дорожную деятельность от поступающих в дорожные фонды доходов указывает на возврат к целевым налогам и нарушает закрепленный в ст. 35 БК РФ принцип общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов³. Источником доходов дорожных фондов является также плата в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального

¹ Глава 18 НК РФ.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 273.

³ См.: Землянская Н.И. Правовые проблемы использования транспортного налога в финансировании дорожной деятельности в России // *Налоги*. 2014. № 1. С. 22-25.

значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн (ст. 179.4 НК РФ).

Аккумулятивное налогообложение (транспортного налога) и неналогового платежа (платы в счет возмещения вреда) в целевом бюджетном фонде (дорожном фонде) свидетельствует, в некоторой степени, о возможной заменяемости инструментов пополнения бюджета. Однако представляется, что данный пример является исключением из общего правила, так как правовая природа налога и иных обязательных платежей различна и их подмена создает условия для нарушения гарантий защиты прав налогоплательщиков. Конституционный Суд РФ в Постановлении от 31 мая 2016 № 14-П¹, оценивая конституционность платы за возмещение вреда, указывает: «плату в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения большегрузными транспортными средствами, следует квалифицировать не в качестве налога или сбора, а как обязательный публичный индивидуально-возмездный платеж компенсационного фискального характера».

Аккумулятивное дорожным фондом целевого налога и обязательного публичного индивидуально-возмездного платежа компенсационного фискального характера составляет достаточно широкое поле для научных дискуссий². Для целей настоящего исследования интерес представляет вопрос объединения потребностями дорожного фонда платежей

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 31 мая 2016 № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 31.1 Федерального закона «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», постановления Правительства Российской Федерации «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн» и статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // СЗ РФ. 2016. № 24, ст. 3602.

² См.: например, *Заринов В.М.* Пределы дискреции законодателя в сфере налогообложения: в поисках золотой рыбки // Закон. 2016. № 10. С. 35-43; *Крусс В.И.* Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография. М., 2017.

фискального, но разного правового характера и соответственно взаимосвязи раздела целевых внебюджетных фондов и института налогового суверенитета.

Выше приведено определение централизованных денежных фондов, согласно которому они аккумулируются «на наиболее острых участках экономического и социального развития». Финансовая политика Российского государства свидетельствует об отнесении вопроса финансового обеспечения дорожной деятельности к такого рода участкам экономического и специального развития. Однако, является ли «острота» данного направления достаточной для того, чтобы придавать исключительный (целевой) характер некоторым налогам и устанавливать иные формы платности использования объектов дорожной инфраструктуры?

Применительно к плате в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения большегрузными транспортными средствами, обращает внимание мнение В.М. Зарипова: «... было бы правильно признать, что на современном этапе развития права есть возможность достаточно уверенно контролировать решения законодателя с точки зрения экономического основания конкретного налога, но не все, что находится за границами содержания этого принципа, и для правовой науки, и для практики пока остается непознанным»¹.

Стоимость доставки товара до конечного потребителя входит в цену товара, т.е. увеличение издержек перевозчика за счет платы с большегрузных транспортных средств увеличивает стоимость товара и является по экономическому содержанию формой налога на потребление. Юридическая конструкция обязательного публичного индивидуально-возмездного платежа компенсационного фискального характера не меняет экономического содержания косвенного налогообложения.

¹ См.: *Зарипов В.М.* Пределы дискреции законодателя в сфере налогообложения: в поисках золотой рыбки // Закон. 2016. №10. С. 35-43.

Думается, что простая отсылка к дискреции законодателя и практике других государств не является достаточным аргументом в пользу конституционности данного платежа. Ранее были приведены доводы автора в пользу того, что налоговый суверенитет имеет производный от народовластия характер и только те налоги являются законно установленными, которые среди прочего имеют экономическое обоснование. Экономическое обоснование по факту скрытого косвенного налогообложения в рассматриваемом примере может заключаться в аргументации необходимости увеличения финансирования дорожной деятельности по объективным причинам. В отсутствие причин экономического расчета увеличения налогообложения для финансирования дорожной деятельности такой обязательный платеж сложно признать законным.

Внебюджетные целевые денежные фонды пополняются за счет трансфертов из федерального бюджета и поступлений от страховых взносов. Ранее уже отмечалось, что иные обязательные платежи имеют иную правовую природу, вследствие чего их установление и взимание не входит в содержание налогового суверенитета. Однако дефицит Пенсионного Фонда РФ в среднем составляет 20% и покрывается за счет трансфертов из федерального бюджета¹. Страховые взносы по своей правовой природе достаточно близки к налоговым платежам. В литературе по финансовому праву отмечается: «... существенные признаки этих платежей совпадают с признаками публичных фискальных платежей фискального характера...»².

Плату на возмещение вреда и страховые взносы объединяет поступление данных обязательных платежей в целевые фонды. Думается, что закрепление данных платежей за целевыми денежными фондами, не является достаточным основанием для отступления от правила о законном

¹ См.: Сайт Государственной Думы Федерального Собрания: [Электронный ресурс]. URL: <http://duma.gov.ru/news/27893/> (дата обращения: 5 февраля 2021 г.).

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 549.

установлении налогов и сборов (в том смысле, в котором оно раскрывается Конституционным Судом РФ в части налогов). Налоговый суверенитет государства в данном аспекте заключается в том, что установление иных (неналоговых) обязательных платежей, в том числе в целевые фонды, не должно подменять фактическое налогообложение.

Рассматривая взаимосвязь норм налогового права, входящих в состав института налогового суверенитета, и норм, относящихся к другим структурным элементам финансового права, представляется необходимым вернуться к вопросу системности права. Свойство системности характерно для права в целом¹ и для финансового права в частности². Однако представляется необходимым отметить, что свойство системности в социальных науках подвергается сомнению, а в отношении права некоторыми учеными сводится к понятию порядка³. Признавая аргументированность критики по вопросу применимости к праву свойства системности, точнее, того содержания, которое вкладывается в понятие системности, для целей настоящей статьи под этим качеством предлагается понимать такое упорядочивание элементов множества, которое в комплексе отвечает следующим признакам:

- 1) образование целостного единства внутри себя и во взаимосвязи с внешней средой;
- 2) способность производить новые, недостающие элементы и связи;
- 3) способность порождать новые качества целого, несводимых к свойствам его частей.

Для проверки гипотезы о системности финансового права в аспекте обеспечения налогового суверенитета предлагается провести анализ на предмет соответствия указанным выше признакам норм налогового права,

¹ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2007. С. 394-396.

² См.: Грачева Е.Ю. Актуальные проблемы финансового права: монография. М., 2016.

³ См.: Антонов М.В. О системности права и «системных» понятиях в правоведении // Правоведение. 2014. № 1. С. 24-42.

входящих в институт налогового суверенитета, и норм, регулирующих иные сферы финансовых отношений. Например, налоговый суверенитет и применение финансовых инструментов в бюджетной сфере¹.

Институт налогового суверенитета обладает также признаком целостного единства внутри себя и во взаимосвязи с внешней средой. Представляется, что фактором, определяющим целостное единство, в данном случае выступает предмет и цель правового регулирования. Предметом правового регулирования выступают общественные отношения по формированию публичных денежных фондов. Определение налога, содержащееся в ст. 8 НК РФ, не указывает на зачисление налогов в бюджетную систему государства. Однако в науке налогового права и правоприменительной практике такой признак выделяется. В постановлении Конституционного Суда РФ от 1 апреля 1997 г. № 6-П² отмечается, что поступление платежа в бюджетную систему является одним из признаков налога. Данный признак выделяют Н.И. Химичева³, И.И. Кучеров⁴, Ю.А. Крохина⁵ и некоторые другие ученые. Пункт 1 ст. 40 БК РФ определяет, что налоговые доходы являются источниками формирования доходов бюджетной системы.

Статья 103 БК РФ устанавливает, что размещение государственных (муниципальных) ценных бумаг является одним из способов привлечения

¹ Данные нормы носят комплексный характер с позиции отраслевой принадлежности, так как институт налогового суверенитета представлен нормами конституционного, внешнеэкономического и налогового права, а нормы, регулирующие бюджетные отношения с применением финансовых инструментов, имеют гражданско-правовую основу (в части конструкции финансовых инструментов).

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 1997 г. № 6-П «По делу о соответствии Конституции Российской Федерации пунктов 8 и 9 Постановления Правительства Российской Федерации от 1 апреля 1996 г. № 479 «Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет» // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824.

³ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 373.

⁴ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. Изд. 2-е, перераб. и доп. М., 2006. С. 49.

⁵ См.: Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник для вузов. 9-е изд., перераб. и доп. М., 2020.

заемных средств в бюджет публично-правового образования. Е.В. Покачалова при исследовании категории публичного долга, приходит к выводу о том, что публично-долговая деятельность наряду с налоговой, эмиссионной и валютной составляет единую систему финансовой деятельности государства. При этом единство данных направлений финансовой деятельности ученый аргументирует единой целью: финансовое обеспечение публичных задач¹. Действительно, данная цель прослеживается в определении законодателем дефиниций «налог» и «бюджет».

Таким образом, представляется возможным выделить следующие компоненты, определяющие целостное единство рассматриваемых правовых норм: публичная цель и применение бюджета как инструмента достижения данной цели. Кроме того, данные нормы реализуют принцип суверенности Российской Федерации в части финансового законодательства, закрепленный в ст. 71 Конституции России.

Институт налогового суверенитета способен производить новые, недостающие элементы и связи. Данный признак реализуется на императивных положениях ст. 71 Конституции РФ, относящих федеральное законодательство к предмету исключительного ведения Российской Федерации. Императивность далее детализируется в специальном отраслевом законодательстве. Например, п. 6 ст. 12 НК РФ содержит запрет на установление федеральных, региональных и местных налогов, не предусмотренных НК РФ. Императивность и суверенное свойство в части бюджетного законодательства проявляется в следующем. В соответствии со ст. 7 БК РФ к бюджетным полномочиям Российской Федерации относится определение общего порядка и принципов осуществления заимствований и предоставления гарантий Российской Федерацией, субъектами Российской Федерации и муниципальных образований, погашения и обслуживания государственного (муниципального) долга. Условия и порядок

¹ См.: Покачалова Е.В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 22.

осуществления субъектами Российской Федерации заимствований, предусматривающий в том числе случаи обязательного согласования программ заимствования с уполномоченным федеральным органом государственной власти, определен в главах 14 и 14.1 БК РФ. Пробелы в финансовом праве подлежат устранению в соответствии с принципом суверенного права Российской Федерации определять правила формирования бюджетов, как за счет налоговых поступлений, так и посредством осуществления заимствований. А.В. Демин убедительно аргументирует недопустимость аналогии в сфере установления и введения налогов и сборов¹.

Институт налогового суверенитета способен также порождать новые качества целого, несводимых к свойствам его частей. Действительно, суверенное право государства на установление и взимание налогов не является самодостаточным. Без других элементов, составляющих финансовую деятельность государства и муниципальных образований, в частности без системной взаимосвязи с использованием средств бюджета на публичные цели, такое право нельзя признать легитимным. Также и использование финансовых инструментов в бюджетной сфере следует признать дополнительным к налоговой деятельности инструментом. В соответствии со статьей 103 БК РФ государственные заимствования осуществляются в целях погашения дефицитов бюджетов.

Системность рассматриваемых норм прослеживается в финансовом законодательстве. Некоторые операции с финансовыми инструментами освобождаются от налогообложения, например, налогом на добавленную стоимость (подп. 12. п. 2 ст. 149 НК РФ, подп. 30. п. 2 ст. 149 НК РФ). Данная налоговая льгота рассматривается как налоговые расходы бюджетов и ее эффективность подлежит оценке в установленном порядке².

¹ См.: Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 21.

² См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов [Электронный ресурс] // Официальный

Таким образом, представляется возможным сделать вывод о системной взаимосвязи между нормами налогового права, которые входят в институт налогового суверенитета, и нормами, регулирующими отношения по использованию финансовых инструментов в бюджетной сфере. Думается, что такая взаимосвязь обусловлена целостностью различных направлений финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Свойство суверенитета проявляется в принадлежности финансового законодательства к предмету исключительного ведения Российской Федерации. Данное свойство определяет правоприменительную и правотворческую деятельность в рассматриваемых отраслях государственного управления.

Представляется, что такая обеспечивающая функция приведенных элементов системы финансового права обусловлена связью между его предметом и налоговым суверенитетом. В предмет финансового права среди прочих входят отношения по формированию централизованных денежных фондов. Значительная доля таких отношений в денежном выражении относится к налоговым отношениям. Свойство системности финансового права, взаимодействие и взаимосвязь между элементами финансовой системы обуславливают обеспечивающее значение всех элементов финансового права для налогового суверенитета Российского государства.

Таким образом, представляется возможным сделать следующие выводы:

1. Финансово-правовые основы налогового суверенитета, наряду с нормами конституционного и международного публичного права, составляют функциональный комплексный институт налогового суверенитета.

2. Финансово-правовые основы налогового суверенитета и институт налогового суверенитета находятся в системном взаимодействии.

3. Признак системности проявляется в единых субъектах, сферах действия, принципах и правилах взаимодействия. Однако существуют различия в сущности статуса субъектов. Например, в институте налогового суверенитета государство является ответственным субъектом, но реализуя свою налоговую функцию, выступает уже как властный субъект.

4. Финансово-правовые основы налогового суверенитета преимущественно представлены нормами налогового права, однако иные элементы системы финансового права также косвенно выполняют обеспечивающую функцию.

Институт налогового суверенитета не является статичным элементом права. Особая роль в обеспечении эффективности рассматриваемого института принадлежит его финансово-правовым основам.

3.3. Развитие финансового законодательства в аспекте обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации

Ранее в настоящей работе было отмечено, что налоговый суверенитет через налоговую юрисдикцию может быть реализован в правотворческой, административной и судебной формах. Для российской правовой системы и налоговой культуры отличительной чертой налогового суверенитета является его реализация в форме закона. Основным закон Российского государства обязывает каждого платить только законно установленные налоги. Данное требование помимо смысла, который придает ему расширенное толкование, имеет и вполне прямое содержание: налог может быть установлен только в форме закона, специально уполномоченным на принятие законов органом государственной власти, представительным органом местного самоуправления, в порядке, обязательном для законотворческой деятельности. Д.А. Керимов применительно в целом к законодательству отмечает, что закон выражает государственную волю и должен облачаться в

точные формулировки, осмысленные наукой¹. Дополнительно к названным критериям законной формы налога можно привести точность и безупречность формулировок. Таким образом, определенное значение для реализации налогового суверенитета Российского государства имеет его законодательная форма выражения. По мнению И.Н. Сенякина: «... структура права для законодателя выступает как объективная закономерность... В решениях о системе законодательства... проявляется реальная, объективно обусловленная потребность существования самостоятельных отраслей права, подотраслей, институтов, юридических норм»².

Таким образом, развитие законодательной формы института налогового суверенитета является в некоторой степени индикатором потребности выделения данного института. Представляется очевидной необходимость выделения института налогового суверенитета. И степень развития института налогового суверенитета как института законодательства определяет эффективность государственной деятельности по правовому обеспечению своего налогового суверенитета.

В общей теории права выделяют несколько вариантов соотношений отрасли права и отрасли законодательства: существование отрасли права вне отрасли законодательства (право социального обеспечения), существование отрасли законодательства без отрасли права (таможенное право) и совпадение отрасли права и отрасли законодательства (гражданское право)³. С учетом некоторых ограничений такой подход применим к институтам права и законодательства.

Комплексный характер института налогового суверенитета определяет аналогичный признак налогового суверенитета как комплексного института

¹ См.: Керимов Д.А. Методология права. Предмет, функции, проблемы философии права. 2-е изд. М., 2001. С. 349.

² Сенякин И.Н. Правотворчество и законодательство // Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М., 2007. С. 418.

³ См.: Сенякин И.Н. Правотворчество и законодательство // Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М., 2007. С. 420.

законодательства. Комплексный характер института налогового суверенитета как института законодательства представлен источниками права всех уровней: Конституцией РФ, международными источниками права, актами законодательства о налогах и сборах федерального, регионального и местного уровней.

Думается, что налоговый суверенитет как комплексный институт законодательства имеет следующие признаки:

1. Системность. Признак системности права в равной степени распространяется как на содержание, так и на внешнюю форму налогового суверенитета. Элементами системы законодательства выступают статьи Конституции РФ, статьи НК РФ, региональных и местных актов законодательства о налогах и сборах. Например, решение Саратовской городской думы от 27 октября 2005 г. № 63-615 «О земельном налоге»¹ принято в соответствии со ст. 12 и главой 31 НК РФ, конкретизирующими общий порядок принятия и введения в действие земельного налога. Налоговый кодекс РФ – реализация ст. 57, 71 Конституции РФ, устанавливающих обязанность каждого платить законно установленные налоги. Прослеживается связь с источниками права других отраслей, нормы которых входят в состав института. Например, нормы международных соглашений содержат определение налогового резидента, которое применяется в системе с национальным налоговым законодательством².

¹ См.: Решение Саратовской городской Думы от 27 октября 2005 г. № 63-615 «О земельном налоге» // Саратовская панорама. 2005. 8 нояб.

² См., напр.: ст. 4 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Австралии от 7 сентября 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» (СЗ РФ. 2004. № 9, ст. 699); ст. 4 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13 апреля 2000 г. (с изм. и доп. от 5 июня 2018 г.) «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (СЗ РФ. № 5. 2003, ст. 381); ст. 4 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22 ноября 2004 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» (вместе с протоколом от 22 ноября 2004 г.) (СЗ РФ. 2009. № 17, ст. 1970).

2. Приоритет федерального законодательства. Специальным правилом системы выступает приоритет федерального законодательства, основанный на п. «ж» ст. 71 Конституции РФ, и ст. 1 НК РФ. С.А. Кажлаев отмечает, что Конституция РФ определяет основы регулирования финансово-экономических отношений, закрепляя за Российской Федерацией финансовое, валютное и кредитное регулирование, что предопределяет проведение единой финансовой политики¹. Пункты 1, 4 и 5 ст. 1 НК РФ устанавливают, что федеральные законы о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты муниципальных образований о налогах и сборах должны быть приняты в соответствии с настоящим Кодексом. Кроме того, п. 1 ст. 4 НК РФ наделяет некоторые государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления нормотворческой компетенцией по вопросам налогов и сборов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом. Министерство финансов РФ, приводя обзор правоприменительной практики за III квартал 2016 года², на основании анализа апелляционного определения Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 25 февраля 2016 г. №АПЛ16-25³ излагает позицию, согласно которой широкая свобода усмотрения позволяет законодателю наделять органы исполнительной власти нормотворческими полномочиями в сфере налогов и сборов. Такое нормотворчество реализуется с учетом принципов законного установления налогов и сборов и разделения властей. Федеральный законодатель, наделяя органы исполнительной власти

¹ См.: Кажлаев С.А. О межотраслевых связях финансового права с учетом практики Конституционного Суда Российской Федерации // Право и экономика. 2020. № 1. С. 8-79.

² Официальный сайт Министерства финансов России [Электронный ресурс]. URL: <http://minfin.ru>. (дата обращения: 3 февраля 2020 г.).

³ Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 25 февраля 2016 г. № АПЛ16-25 «Об оставлении без изменения решения Верховного Суда РФ от 24 ноября 2015 № АКПИ15-1111, которым было оставлено без удовлетворения заявление о признании недействующим абзаца второго пункта 2.7 Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утв. Приказом Минфина России № 20н, МНС России № ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2016. № 10.

некоторой компетенцией в регулировании налоговых отношений, преследует цель обеспечить «гибкость» и актуальность налогово-правового регулирования. В качестве аргумента в пользу данного тезиса можно привести федеральный закон от 1 апреля 2020 г. № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», на основании которого ст. 4 НК РФ была дополнена положениями, наделяющими Правительство РФ полномочиями на принятие нормативно-правовых актов, приостанавливающих мероприятия налогового контроля, продление сроков уплаты налогов, продление сроков направления налоговых деклараций и некоторых других¹. Очевидно, что данные изменения носят временный характер и направлены только на принятие своевременных мер в условиях угрозы распространения коронавирусной инфекции.

По общему, т.е. не чрезвычайному правилу, нормативные правовые акты органов исполнительной власти не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Таким образом, актуальным является вопрос баланса между гибкостью, актуальностью налогово-правового регулирования и принципом установления налогов только законом. Нарушение данного принципа в угоду удобства нарушает налоговый суверенитет государства. Так, Конституционный Суд РФ в определении от 3 февраля 2010 г. № 165-О-О² указал, что при комплексном правовом регулировании, если нормы иных отраслей права порождают определенные последствия для целей налогообложения, то такие нормы должны применяться с учетом принципов налогового законодательства. Иное толкование снижает конституционные гарантии прав налогоплательщиков по

¹ Федеральный закон от 1 апреля 2020 г. № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2020. № 14, ст. 2032.

² Определение Конституционного Суда РФ от 3 февраля 2010 № 165-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 4.

формальным основаниям. А.В. Демин отмечает, что «подзаконные акты... могут регулировать лишь малозначительные, непринципиальные вопросы налогообложения... Предмет подзаконного нормотворчества должен быть определен максимально четко, чтобы избежать возможности его произвольного (прежде всего – расширительного) толкования»¹. Действительно, обратное понимание, т.е. допущение расширительного толкования, создает угрозу целостности налогового суверенитета, его законной форме и началу (народовластью).

3. Приоритет основных начал законодательства о налогах и сборах. Особую роль в системе источников выполняют основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ) и статьи Конституции РФ в аспекте толкования Конституционного Суда РФ. Данный признак связан с вопросом о соотношении права и закона². Конституционный Суд РФ, рассматривая вопрос о соответствии того или иного акта законодательства о налогах и сборах Конституции РФ, определяет прежде всего его соответствие праву. В аспекте налогового суверенитета особая роль принадлежит правовым позициям Конституционного Суда РФ о балансе частных и публичных интересов.

4. Внешнее обособление в праве. Так как институт налогового суверенитета относится к межотраслевому функциональному правовому институту, то его внешнее обособление вызывает объективные трудности. Межотраслевые связи, объединенные функцией рассматриваемого института, преимущественно устанавливаются через толкование права. Представляется, что налогово-правовая составляющая данного института, при должной систематизации и внешнем обособлении в НК РФ, формирует запрос на дополнение налогового законодательства (приложение 2 к настоящему исследованию).

¹ См.: Демин А.В. К вопросу об ограничении подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов // Финансовое право. 2009. № 11. С. 30-33.

² См.: Марченко М.Н. Проблемы теории государства и права: учебник. М., 2007. С. 341-345.

Таким образом, налоговому суверенитету как институту законодательства, присущи следующие черты:

- 1) объективное отсутствие единого внешнего обособления для норм конституционного, международного публичного и налогового права;
- 2) преимущественное закрепление института в актах законодательства о налогах и сборах;
- 3) исключительность законодательной формы и приоритет специального налогового законодательства;
- 4) особая роль основных начал законодательства о налогах и сборах.

Право, как элемент общественной жизни, находится в постоянном развитии. Многообразие отраслей права современной системы права определяет необходимость дифференцированно подходить к развитию данной сферы. Например, появление новых видов безналичных расчетов с использованием криптовалют, появление и развитие новых инструментов работы на финансовых рынках объективно требуют появления новых правовых норм, дополняющих существующие институты права. Однако развитие права не всегда обусловлено объективными предпосылками. Некоторые отрасли права или иные правовые общности предусматривают специальные правила действия правовых норм во времени. Так, в соответствии с п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Раскрывая конституционно-правовое содержание данной нормы налогового права, Конституционный Суд РФ в постановлении от 2 июля 2013 г. № 17-П указал, что «в соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, выраженными в ряде его решений (постановления от 30 января 2001 года № 2-П, от 19 июня 2003 года № 11-П и др.), в силу конституционного императива законности установления налогов и сборов предъявляются требования не только к форме, процедуре принятия и содержанию соответствующих актов, но и к

порядку их введения в действие. Этим обуславливается необходимость определения законодателем разумного срока, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из статей 8 (часть 1) и 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации»¹. Таким образом, развитие налогового права не должно нарушать правовой режим стабильных условий хозяйствования, что обусловлено также специальными отраслевыми принципами плановости финансовой деятельности и определенности восприятия налогоплательщиком своего правового положения. Изменение основ налогового права, думается, должно носить исключительный характер.

И.Н. Сенякин выделяет следующие тенденции развития современного российского законодательства:

- 1) всестороннее усиление законодательного приоритета, интенсификация и стремление к стабильности;
- 2) специализация законодательства (дифференциация, конкретизация, детализация);
- 3) правовая унификация (интеграция, генерализация, универсализация, издание комплексных нормативных актов).

Для института налогового суверенитета характерны некоторые из перечисленных тенденций развития.

Интеграция некоторых институтов и практик, предлагаемых на международном уровне, в национальное право. Например, федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ в НК РФ была добавлена глава 3.4 «Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица», которая направлена на обеспечение взимания налоговых платежей с прибыли (доходов) налоговых резидентов России, аккумулированных на счетах

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2013 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Омскшина» // СЗ РФ. 2013. № 28, ст. 3882.

контролируемых иностранных компаний. Рекомендации правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний подготовлены ОЭСР¹. Россия является активным участником процессов, которые проводит ОЭСР в рамках проекта Base Erosion and Profit Shifts (далее BEPS, БЭПС), что предполагает имплементацию некоторых стандартов в национальное налоговое законодательство².

Следует согласиться с Е.Г. Беликовым, который выделяет одной из задач современной налогово-правовой политики разработку вопросов правосубъектности участников налоговых отношений в условиях развития цифровой экономики, в частности налогообложение рынка цифровых технологий³. Современные тенденции налогообложения цифровой экономики рассмотрены далее в настоящей работе.

Генерализация налогового законодательства заключается в обобщении правоприменительной практики. Например, концепция необоснованной налоговой выгоды, которая была предложена в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»⁴ с ее многовариативностью, была обобщена в концепции пределов осуществления прав, закрепленной в статье 54.1 НК РФ.

Детализация налогового законодательства проявляется в детализации норм ответственности. Например, в связи с появлением института контролируемых иностранных компаний НК РФ был дополнен нормами об

¹ См.: Официальный сайт ОЭСР: [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/> (дата обращения: 8 января 2020 г.).

² См. об этом: Садчиков М.Н. Иностраный элемент в отечественном налоговом праве // Налоги. 2015. № 2. С. 43-45; Садчиков М.Н. Контроль как критерий налогово-правового статуса контролируемой иностранной компании // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2016. № 5 (112). С. 142-146.

³ См.: Беликов Е.Г. Тенденции социально и инновационно направленного развития налогового законодательства в условиях цифровой экономики // Налоги. 2019. № 4. С. 23-26.

⁴ См.: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

ответственности за нарушение правил уведомления о контролируемых иностранных компаниях, за неуплату налогов с нераспределенной прибыли контролируемых иностранных компаний. Институт автоматического обмена налоговозначимой информацией определил включение в НК РФ положений об ответственности за нарушение финансовыми институтами правил определения налогового резидентства. Кроме того, детализацию налогового законодательства можно рассматривать в широком смысле. Так, Д.Е. Петров отмечает, что «конкретизация и детализация, будучи технико-юридическими способами специализации законодательства, способствуют дифференциации в системе права и ее выражению в законодательстве. Посредством многоступенчатой конкретизации общих положений Конституции РФ формулируются нормы, охватывающие регулятивным воздействием меньший, более определенный, круг отношений вплоть до отдельных разновидностей. Тем самым конкретизация норм вносит большую определенность в правовое регулирование, что в совокупности с другими способами специализации законодательства оформляет дифференциацию элементов системы права»¹.

В.В. Гриценко аргументированно полагает, что без системности развития налогового законодательства в отсутствие института мониторинга его применения создаются условия для уклонения от уплат налогов. Ученый выделяет следующие принципы развития налогового законодательства:

- соответствие Конституции РФ, так как статья 15 Конституции РФ указывает на ее высшую юридическую силу;
- непротиворечие НК РФ;
- четкое содержание налогово-правовых норм;
- направленность на регулирование отношений, указанных в п. 2 ст. 1 НК РФ и ст. 2 НК РФ;

¹ См.: *Петров Д.Е.* Дифференциация и интеграция структурных образований системы российского права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2015. С. 14.

– соответствие особому порядку принятия законодательным органом России¹.

Приведенные принципы развития налогового законодательства являются гарантией народовластия как основы налогового суверенитета. Так, характеризуя значение принципа определенности налогообложения, А.В. Демин справедливо отмечает, что в результате реализации данного принципа возрастает защищенность всех субъектов налогового права, повышается эффективность налоговой системы².

Значительная роль в *унификации* налогового законодательства принадлежит Многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, которой установлены унифицированные правила противодействия уклонению от уплаты налогов с использованием гибридных схем снижения налоговой нагрузки, злоупотреблений международных соглашений, а также использованием статуса постоянного представительства. Кроме того, Конвенция устанавливает унифицированные правила рассмотрения налоговых споров.

А.Н. Козырин отмечает развитие налогового законодательства под влиянием интеграционных процессов в рамках Евразийского экономического союза, а именно гармонизацию и унификацию налогового законодательства, осуществляемые посредством принятия международных договоров в рамках Союза независимых государств и Евразийского экономического сообщества, в том числе путем принятия решений наднационального регулятора – Евразийской экономической комиссии³. Вопросы влияния гармонизации и унификации налогового законодательства на налоговый суверенитет рассмотрены далее в настоящей работе.

¹ См.: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005.

² Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М., 2015.

³ См.: Козырин А.Н. Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза // Реформы и право. 2015. № 4. С. 34-41.

Рассматривая основные тенденции развития налогового права в 2020 г. авторский коллектив под руководством А.В. Брызгалина отмечает расширение прав государства на взыскание недоимки не только за счет средств самого налогоплательщика, но и за счет третьих лиц¹. Данные изменения непосредственно связаны с налоговым суверенитетом государства по двум аспектам. Во-первых, они направлены на расширение юридического инструментария по обеспечению фактического исполнения налогового обязательства. Во-вторых, создается угроза реализации принципа законности налогообложения в случае расширенного подхода к применению новых юридических механизмов.

Такие исключительные изменения были внесены федеральным законом от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее закон № 401-ФЗ). В соответствии с п. 6 ст. 1 закона № 401-ФЗ Налоговый кодекс РФ дополнен положениями, согласно которым уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом. Кроме того, расширен круг зависимых лиц, с которых в судебном порядке взыскивается недоимка в случае передачи им имущества и денежных средств налогоплательщиком. Такое взыскание возможно не только с зависимых организаций, но и иных лиц, включая индивидуальных субъектов права.

Представляется, что закон № 401-ФЗ предлагает иное толкование таких признаков налога, как всеобщность и индивидуальная безвозмездность. Признак индивидуальной безвозмездности налоговой обязанности, как думается, предполагает не только отсутствие встречной обязанности государства или муниципального образования выполнить государственную функцию в отношении конкретного (индивидуального)

¹ См.: Брызгалин А.В., Федорова О.С., Королева М.В., Гринемаер Е.А., Анферова О.В., Ананьина К.С., Злобин В.А., Смирнова И.А. Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2020 году // *Налоги и финансовое право*. 2020. № 1. С. 10-123.

налогоплательщика, но и неразрывную связь между личностью налогоплательщика и налоговой обязанностью.

Статья 45 Налогового кодекса РФ предписывает налогоплательщику самостоятельно исполнить налоговую обязанность. Раскрывая конституционно-правовое содержание данной нормы, Конституционный Суд РФ в определении от 22 января 2004 г. № 41-О¹ указал, что самостоятельное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога означает оплату налогоплательщиком налога за счет собственных денежных средств. Согласно позиции Конституционного Суда РФ, вмешательство третьих лиц в процесс уплаты налога недопустимо, так как это препятствовало бы результативному налоговому контролю и «создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги».

Думается, что вмешательство третьих лиц в процесс уплаты налога недопустимо с целью предупреждения нарушений интересов не только государства, но и налогоплательщика. Налоговая обязанность с точки зрения права – это юридическая обязанность, т.е. предусмотренная нормой права мера должного поведения субъекта права. Отраслевая принадлежность наполняет категорию «обязанность» своим особенным, отраслевым содержанием. Обязанность уплачивать налоги, как правило, получает конституционное закрепление, что наделяет финансовую по своему содержанию обязанность чертами конституционной обязанности. От юридической обязанности в конкретном правоотношении следует отличать

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2004. № 2.

обязанности граждан, установленные Конституцией по отношению к государству¹. Данная обязанность установлена непосредственным волеизъявлением народа, что определяет ее особые свойства.

Обращает на себя внимание тот факт, что обязанность по уплате налога закреплена во второй главе Конституции РФ, поименованной «Права и свободы человека и гражданина», что устанавливает определенную связь налоговой обязанности с конституционными правами и свободами. Уплата налога – необходимое условие реализации конституционных прав и свобод. Если с юридической обязанностью в правоотношении корреспондирует субъективное право, то с обязанностью по уплате налога – право налогоплательщика требовать от государства обеспечения конституционных прав и свобод. Как конституционная обязанность, налоговая обязанность основана на прямом волеизъявлении народа и, получая свое непосредственное закрепление в законодательстве о налогах и сборах, выражает волю народа на установление обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы. Такое волеизъявление направлено не только на народ Российской Федерации, но и на иных лиц, которые находятся в пределах юрисдикции России, т.е. для иных налогоплательщиков, не наделенных активным избирательным правом, связь налоговой обязанности с конституционными правами и свободами имеет свою особенность, заключающуюся в том, что такие налогоплательщики не участвуют в установлении налогов.

Думается, что такая связь между конституционными правами, свободами и обязанностями неразрывно связана с категорией «народ Российской Федерации» в целом и непосредственно с каждым лицом, составляющим данную общность. Их нельзя передать (перевести) на иных лиц. Нельзя передать иному лицу обязанность нести военную службу, обязанность совершеннолетних детей заботиться о нетрудоспособных

¹ См.: Юридический словарь: в 2 т. / глав. ред. П.Н. Кудрявцев. 2-е изд. М., 1956. Т. 2: О-Я. С. 3.

родителях или обязанность бережно относиться к окружающей среде. Так как обязанность по уплате налога имеет одинаковую с перечисленными примерами конституционно-правовую природу, то обязанность по оплате налога также не может быть передана другому лицу (возложена на другое лицо). Налоговая обязанность – атрибут народной власти. Ее исполнение – признак принадлежности к источнику власти – народу.

Налоговый кодекс РФ предусматривает исключения из правила о самостоятельном характере исполнения налоговой обязанности. Например, ст. 74 НК РФ предполагает исполнение поручителем налоговой обязанности за налогоплательщика. Институты налогового агента и косвенного налогообложения предусматривают исполнение налоговыми агентами и юридическими плательщиками косвенных налогов обязанностей, обеспечивающих поступление налога. Подпункт 2 п. 2 ст. 45 НК РФ предоставляет налоговым органам право взыскивать налоги с зависимых к налогоплательщику лиц. Думается, что исключения из правила «налогоплательщик должен самостоятельно уплатить налог» не предполагают возможность уплатить налог за счет иных лиц. Обязанности иных лиц в области налогообложения только обеспечивают исполнение налогоплательщиком основной обязанности – уплатить налог за счет собственных средств. Передача налоговой обязанности (в части обязанности за счет собственных средств оплачивать налоги) от налогоплательщика иному лицу недопустима, так как это влечет нарушение основ налогообложения: равенства, всеобщности, справедливости. Аргументированным представляется также мнение А.А. Печенкиной о том, что положения налогового законодательства, закрепляющие легитимность исполнения налоговой обязанности третьим лицом, требуют доработки, поскольку не исключают факторов, связанных с принуждением иного лица уплатить налог¹.

¹ См.: Печенкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение налоговой обязанности (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2018. С. 11.

Обоснованной также представляется точка зрения М.Б. Разгильдиевой о неправомерности взыскания налоговых платежей с иных лиц через механизм возмещения ущерба, причиненного преступлением¹.

Кроме того, исполнение налоговой обязанности иным лицом (взыскание налога с иного лица) создает предпосылки нарушения принципа однократности налогообложения. Экономическое многократное налогообложение одного и того же объекта правом не запрещено. Например, доход хозяйственного общества облагается налогом на прибыль организаций, после налогообложения доход распределяется между участниками такого общества и подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц, т.е. фактически один и тот же объект налогообложения – доход – подлежит налогообложению дважды: первый раз налогом на прибыль организаций, второй раз – налогом на доходы физических лиц. Легитимность многократного налогообложения в данном случае достигается посредством конструкции юридического лица и двух разных конструкций налогов: налога на доходы физических лиц и налога на прибыль организаций. Одним из признаков юридического лица является обособленность имущества, т.е. налог на прибыль организаций подлежит оплате за счет имущества, юридически обособленного от имущества участников такого хозяйственного общества. Именно признак обособленности имущества юридического лица прежде всего «разъединяет» юридически налогообложение дохода на два разных налога, делает легитимным экономически двойное налогообложение. Гражданское право предусматривает различные организационно-правовые формы юридических лиц, в которых по-разному установлена ответственность учредителей юридического лица по обязательствам организации. Так, п. 2 ст. 106.1 Гражданского кодекса РФ (далее ГК РФ) предусмотрено, что члены производственного кооператива несут по обязательствам кооператива

¹ См.: *Разгильдиева М.Б.* Ущерб, причиненный совершением налогового преступления: теоретико-правовые проблемы взыскания // *Налоги.* 2015. № 2. С. 39-42.

субсидиарную ответственность. Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам (п. 1 ст. 87 ГК РФ). Однако думается, что правила о солидарной или субсидиарной ответственности участников (членов, учредителей) юридического лица по обязательствам такой организации неприменимы к налоговым отношениям. Буквально это следует из положений п. 1 ст. 11 НК РФ. Солидарная или субсидиарная ответственность таких лиц в налоговом праве нарушает принцип юридически однократного налогообложения.

Пункт 2 ст. 45 НК РФ, устанавливая возможность взыскания налога с зависимых к налогоплательщику лиц, содержит важную оговорку о том, что взыскание может проводиться в пределах выручки налогоплательщика за реализуемые товары (работы, услуги), которая поступила зависимому лицу, переданных ему денежных средств, иного имущества. Этим правилом достигается принцип юридически однократного налогообложения, так как не нарушается признак имущественной обособленности юридического лица.

Думается, что нормы Закона № 401-ФЗ в той части, в которой они позволяют уплачивать налог за налогоплательщика иному лицу, не могут изменить содержание конституционной обязанности каждого уплачивать законно установленные налоги. Исполнение иным лицом налоговой обязанности в данном случае носит охранительный, факультативный характер по отношению к обязанности каждого уплачивать налоги, что предполагает уплату налога за счет собственных средств налогоплательщика. Применение данной нормы без привязки к имуществу каждого налогоплательщика вносит неопределенность в содержание налоговой обязанности.

Следовательно, для налогового законодательства характерны такие тенденции развития, как интеграция и детализация. Однако некоторые изменения налогового законодательства вызывают обоснованную критику представителей науки налогового права, в частности положения,

предоставляющие право третьим лицам оплачивать налоги за налогоплательщиков. На эволюцию налогового законодательства существенное влияние оказывают состояние налоговой культуры, финансово-правовая политика Российского государства, цифровизация общественных отношений и некоторые другие обстоятельства, рассмотренные в следующей главе.

РАЗДЕЛ II. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ СОДЕРЖАНИЯ НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА РОССИЙСКОГО ГОСУДАРСТВА

Глава 4. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российского государства: актуальные вопросы отечественного финансового права

4.1. Налоговая культура – необходимое условие реализации налогового суверенитета

Исследование правовой природы налогового суверенитета предполагает обращение к вопросу о гарантиях, обеспечивающих верховенство и независимость государства в реализации налоговой функции. Слово «гарантия» можно рассматривать в разных аспектах. Если обратиться к общему значению данного слова, то гарантия - это обеспечение, ручательство¹. Однако данный термин имеет и вполне определенное юридическое значение. Юриспруденция использует такие институты, как «конституционная гарантия», «независимая гарантия», «гарантии определенным категориям граждан» в социальной, трудовой и иных сферах деятельности, «гарантийный срок товара», «гарантии инвестору», «гарантийный случай» и некоторые другие. Независимо от отрасли институт гарантии основан на следующем суждении: принадлежащее лицу право и (или) законный интерес защищен (обеспечен) государством посредством права в общем и через специальные институты.

В связи с этим интересными представляются вопросы общего характера: «Насколько можно применять термин гарантия в аспекте налогового суверенитета? Государство, реализуя функцию налогообложения, нуждается в гарантиях?», и вопрос частного характера: «Налоговая культура – это гарантия налогового суверенитета?».

Формально-юридически государству не нужны гарантии его суверенного права на налогообложение. Государство самостоятельно и

¹ См.: Ушаков Д.Н. Большой толковый словарь русского языка: современная редакция. М., 2008.

независимо реализует функцию налогообложения и создает инструменты, в том числе правовые, которые обеспечивают это право. То есть государство само создает правовые гарантии реализации своего налогового суверенитета (например, ничем не обусловленное налоговое обязательство, существующая налоговая система, механизм налогового контроля и ответственности, другие). Однако такой подход может быть верен при условии, что государство является «абсолютным источником» налогообложения на своей территории.

Тем не менее, налоговый суверенитет в демократическом государстве не может противостоять народовластию¹. Данный тезис позволяет сделать вывод о том, что налоговый суверенитет является продолжением воли народа на установление всеобщей налоговой обязанности, необходимой для финансового обеспечения реализации государством и местным самоуправлением своих функций. Рассматривая законодательство как выражение права в публичной сфере, Д.А. Керимов указал на правовую культуру законодателя как на обязательное условие успешной нормотворческой деятельности, и сравнил законодательную деятельность с искусством делать законы «делать» законы².

Реализация воли народа в законе требует высокого уровня правовой культуры. В финансовом праве правовая культура рассматривается в рамках проблематики финансовой грамотности. Однако, как думается, финансовая грамотность не охватывает все элементы налоговой культуры. В учебной и научной литературе часто встречается подход, согласно которому финансовая грамотность рассматривается как «результат процесса финансового образования, который определяется как сочетание осведомленности, знаний, умений и поведенческих моделей, необходимых для принятия успешных финансовых решений и в конечном итоге для

¹ См.: *Садчиков М.Н.* Налоговый суверенитет государства как категория налогового права: монография. М., 2018. С. 20-35.

² См.: *Керимов Д.А.* Методология права. Предмет, функции, проблемы философии права. 2-е изд. М., 2001. С. 358.

достижения финансового благосостояния»¹. Такой подход носит целевой характер и не является комплексным, поскольку применим только к физическим лицам – потребителям финансовых услуг, а также направлен только на обеспечение их индивидуальных интересов. Однако в исследованиях подчёркивается и публичная значимость достаточной финансовой грамотности населения – обеспечение финансовой стабильности в широком смысле слова. В данном случае финансовая грамотность рассматривается как элемент финансовой культуры, объединяющей знания, умения, навыки, нормы, ценности и традиции на широком социокультурном фоне и с учетом локальной культурной ситуации². Финансовая грамотность объединяет грамотность в сфере банковских и страховых услуг, инвестиционную грамотность индивида, налоговую грамотность. Аргументированным является мнение Н.А. Поветкиной и Е.В. Кудряшовой о том, что «наблюдения за социальными процессами показывают, что сначала возникает новый аспект культуры, и тут же требуется необходимый уровень грамотности для доступа к уже накопленной культуре и ее дальнейшего развития. Отсюда логично ставить задачи прежде всего о развитии финансовой культуры и затем задачи по повышению финансовой грамотности индивида»³.

Существующие подходы к определению понятия и содержания финансовой грамотности оказывают влияние на понятие налоговой культуры. Так, Т.В. Муравлева предлагает под налоговой культурой считать воспитание, образование, умения, традиции и обычаи в области налогов и налогообложения, наличие налоговых знаний, навыков и умений,

¹ Распоряжение Правительства РФ от 25 сентября 2017 № 2039-р «Об утверждении Стратегии повышения финансовой грамотности в Российской Федерации на 2017-2023 годы» [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_278903/ 7 (дата обращения: 15 июня 2020 г.); См. также: Финансовая грамотность: учебник / Ю.Р. Туманян, О.А. Ищенко-Падукова, А.Н. Козлов и др. Ростов-на-Дону, 2020.

² См.: Поветкина, Н.А. Кудряшова Е.В. Финансовая грамотность и устойчивое развитие в цифровую эпоху (правовое измерение): монография. М., 2021.

³ Поветкина Н.А. Кудряшова Е.В. Там же. С. 28.

определенного мышления, которое формирует поведенческие привычки¹. Предлагаемое определение полно раскрывает рассматриваемое понятие с позиции функциональной финансовой грамотности.

С позиций правовой науки налоговая грамотность является частью налоговой культуры. В.В. Гриценко отмечает комплексный характер налоговой культуры и включает в нее:

- уровень развития налогового законодательства;
- уровень развития налоговой деятельности, включая теоретический (научные разработки в теории налоговой культуры) и практический (правотворческая и правоприменительная деятельность) аспекты;
- уровень развития правового сознания налогоплательщиков².

То есть, налоговая культура охватывает как практический, так и теоретический компоненты, а также поведенческие аспекты субъектов налоговых правоотношений. Налоговая культура является одним из критериев, определяющих характер отношений между обществом и государством. Низкий уровень правовой культуры в сфере налогообложения часто выступает причиной уклонения от уплаты налогов со стороны налогоплательщиков, а также влечет злоупотребление полномочиями со стороны органов налогового администрирования. Учитывая многоплановость рассматриваемого вопроса, представляется необходимым определить содержание понятия «налоговая культура».

Во-первых, содержание понятия «налоговая культура» можно условно разделить на два взаимосвязанных элемента: общего и частноправового характера. Первый предполагает понимание носителем правовой культуры роли налогов, их публичного значения, осознанное выполнение им конституционной обязанности по уплате налогов. Второй элемент

¹ См.: Муравлева Т.В. От налоговой грамотности к налоговой культуре // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2017. № 2. С. 70-71.

² См.: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005.

предполагает знание конкретных прав и обязанностей в сфере налогообложения, умение реализации их на практике.

Во-вторых, следует различать профессиональный уровень налоговой культуры и непрофессиональный (общий) уровень. Профессиональный уровень налоговой культуры – необходимая часть правосознания юриста, должностного лица налогового органа и другого индивидуального субъекта, чья профессиональная деятельность непосредственно связана с налогообложением. Общий уровень налоговой культуры – критерий оценки правомерного поведения всех членов общества в налоговой сфере.

В-третьих, уровень налоговой культуры может быть низким, средним, достаточным, высоким.

В-четвертых, налоговая культура является не только направлением правовой культуры, но и частью социальной культуры. В качестве части социальной культуры налоговая культура включает как правовой аспект, так и признание налогообложения неотъемлемым элементом существования социума¹.

Значение правовой культуры в рассматриваемом аспекте обусловлено тем обстоятельством, что истоки налогового суверенитета государства, лежащие в народовластии, предполагают больше взаимодействие и сотрудничество, а не императив. Взаимодействие основано на таких способах правового регулирования, как согласование, рекомендации, поощрение и стимулирование. Для того чтобы взаимодействовать стороны правоотношения должны иметь общую цель, согласовывать свои действия, предлагать и выполнять рекомендации, поощрять и стимулировать взаимодействие.

¹ См. об этом: *Садчиков М.Н.* Налоговая культура как гарантия налогового суверенитета // *Налоги.* 2019. № 5. С. 12-14; *Садчиков М.Н.* Правовая культура в сфере налогообложения как обязательное условие эффективного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками // *Вестник Пермского университета. Юридические науки.* 2013. № 2 (20). С. 80-83.

Понимание публичной роли налогов, а следовательно, и эффективность реализации названных способов зависят от уровня правовой культуры субъектов правоотношений. Низкий уровень налоговой культуры как налогоплательщиков, так и должностных лиц налоговых органов препятствует эффективной реализации названных способов правового регулирования. Со стороны налогоплательщиков упомянутое обстоятельство может быть обусловлено нежеланием поступиться собственными имущественными интересами или невысоким уровнем правовой грамотности. Со стороны государственных служащих налоговых органов – непониманием задач налогообложения и личной заинтересованностью в повышении сумм доначисленных налогов. Правоприменительная практика свидетельствует о том, что для большинства налоговых правонарушений характерен прямой умысел, а не неосторожность в их совершении; для налоговых органов – заранее карательный характер налогового контроля.

Представляется необходимым обратить внимание на неотждественность понятий «налоговая грамотность» и «налоговая культура». Налоговая грамотность предполагает знание налогового права, а налоговая культура не только знание, но и правомерное поведение субъекта в налоговой сфере с осознанием публичной значимости налогообложения. Иногда налоговая грамотность является условием для неправомерного поведения в сфере налогообложения. Злоупотребление правом служит одним из проявлений неправомерного поведения в сфере налоговых правоотношений. Злоупотребление правом возможно как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. Поскольку налоговая культура является составной частью правовой культуры, развитие первой зависит от уровня правовой культуры в целом.

Трудно представить современное демократическое государство, в котором такая связь не прослеживается. Однако на уровень общей налоговой культуры влияет и ряд специфических факторов:

– установление таких налогов, которые при их достаточности для функционирования государства были бы не излишне обременительны для налогоплательщиков;

– максимально эффективное использование налоговых доходов государства;

– простота, ясность, предсказуемость и стабильность налогового законодательства и др.

Думается, что в формировании налоговой культуры общества важную роль играет правовое убеждение. Признавая убедительной аргументацию, предложенную М.Б. Разгильдиевой¹ в отношении необходимости рассмотрения содержания правового убеждения через призму механизма его реализации, выделим следующие элементы механизма правового убеждения в формировании налоговой культуры.

1. Информирование о нормативных предписаниях в сфере налогообложения. Учитывая всеобщность налоговой обязанности, содержание информирования может различаться в зависимости от целевой группы: информирование всеобщее (публикация нормативных правовых актов в официальных источниках); информирование специальных субъектов (налоговых и иных органов государственной власти, предпринимательской среды, в том числе подгруппы малого, среднего и крупного предпринимательства, информирование населения).

2. Наполнение правового воздействия налогового законодательства публичной значимостью налогообложения с целью формирования ответственного отношения к исполнению налоговой обязанности.

3. Использование налоговых льгот и стимулов. Экономическое содержание налоговых правоотношений связывает эффективность правового регулирования со стимулированием правомерного поведения.

¹ См.: Разгильдиева М.Б. Правовое убеждение и принуждение: теоретические основы (на примере финансового законодательства): монография. М., 2012. С. 16-21.

4. Неразрывная связь принуждения и убеждения в праве предполагает правовое воздействие угрозы применения мер принуждения на формирование убеждения субъекта в необходимости правомерного поведения.

Думается, что применительно к налоговому суверенитету убеждение субъекта в необходимости правомерного поведения в значительной степени зависит от состояния налоговой культуры. Если обратиться к правоприменительной практике по вопросам налогообложения в целом, без выделения отдельных вопросов или категорий дел, то можно прийти к интересному выводу о том, что в основе большинства споров лежит налоговая культура, точнее – ее недостаточный уровень у одной из сторон спора или даже у обеих сторон.

Согласно статистике арбитражных судов округов за 2017 год было рассмотрено 4478 дел, связанных с применением налогового законодательства, из которых 4178 – дела об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц, остальные категории составляют дела об оспаривании нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов (3 спора), о взыскании обязательных платежей и санкций (163 дела), о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками (78 дел), о возмещении убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц (8 дел)¹. Таким образом, 93 % всех налоговых дел основаны на оспаривании правильности применения налогового законодательства, при этом только 0,067% налоговых споров сводится к судебной оценке качества налогового законодательства.

Представляется, что глубинной причиной такой статистики является уровень налоговой культуры не только налогоплательщиков, но и

¹ См. Данные Судебного департамента при Верховном Суде РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=4430> (дата обращения: 1 декабря 2018 г.).

государства в лице налоговых органов. Если налогообложение – это воля народа, а государство – механизм, в число задач которого входит обеспечение воли народа, в том числе обеспечение обязанности каждого оплачивать законно установленные налоги и сборы, то отношения между государством и народом по вопросам налогообложения строятся на основе взаимодействия и сотрудничества. Судебное посредничество в таких отношениях свидетельствует об отсутствии необходимого взаимодействия и сотрудничества. Бесспорно, что не следует делать выводы о уровне налоговой культуры всего государства и общества на основе анализа судебной статистики. Однако анализ такой статистики, а именно таких показателей, как динамика общего количество налоговых споров, их предмета и оснований, количества судебных актов, вынесенных в пользу государства или налогоплательщика, сигнализирует о наиболее актуальных вопросах.

В настоящей работе не ставится задача исследовать налоговую статистику и сделать выводы по вопросам налоговой культуры. Прикладное значение таких исследований имеет временный характер в силу изменчивости налоговых споров. Например, среди различных категорий налоговых споров можно выделить споры, связанные с тематикой должной осмотрительности и добросовестности налогоплательщика, споры по «дроблению бизнеса», споры о взыскании налогов с аффилированных к налогоплательщику лиц и другие. В приведенном выше обзоре отдельной строкой выделены споры, связанные с отказом в возмещении налога на добавленную стоимость. При изменении категории споров неизменным остается только одно основание – уровень налоговой культуры.

При достаточном уровне налоговой культуры количество налоговых споров незначительно. Достаточный уровень налоговой культуры предполагает, что налогоплательщик осознает необходимость налогообложения и его справедливость, а государство не допускает злоупотреблений в сфере налогообложения. Отсутствие осознания

налогоплательщиком необходимости налогообложения и доброй воли в уплате налогов, основанной на оценке справедливости взимания налогов, создает предпосылки для разрушения финансовых основ государственности. В равной степени злоупотребления со стороны государства в сфере налогообложения ставят под вопрос справедливость налогообложения.

Тем не менее, желаемое равновесие интересов налогоплательщика и государства не может быть абсолютным. Выше изложена позиция автора о том, что налоговая культура предполагает осознание справедливости налогообложения. Но справедливость – это субъективное понятие. Например, прогрессивное налогообложение будет несправедливо для лиц с высоким уровнем дохода, однако мнение иных членов общества, с более низким уровнем доходов, иное. Более того, взгляд на справедливость прогрессивного налогообложения у конкретного налогоплательщика может меняться следом за изменением его личного состояния¹.

Таким образом, для целей налогообложения ориентиром является публичная справедливость, которая может отличаться от субъективной. Актуальным представляется вопрос о необходимости и возможности «унификации публичной справедливости» для целей борьбы с уклонением от уплаты налогов. Не существует единого подхода к определению публичной справедливости в сфере налогообложения. Например, если обратиться к налогообложению доходов физически лиц, то можно отметить, что налогообложение в Великобритании достигает 40% от доходов. Очевидно, что подходы к пониманию публичной справедливости в налогообложении у государств различаются. Такие различия обусловлены рядом объективных причин исторического, экономического, политического и даже географического и природного характера. Однако все большее количество государств признает необходимость сотрудничества в борьбе с уклонением

¹ О справедливости налогообложения см., напр.: *Кучеров И.И.* Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // *Финансовое право.* 2009. № 4. С. 24-29.

от уплаты налогов независимо от концепции налоговой справедливости, реализуемой в их налоговой политике¹.

Различия в содержании публичной справедливости налогообложения не должны служить препятствием к международному сотрудничеству в борьбе с уклонением от уплаты налогов. На первый взгляд возможны два пути международного сотрудничества в данном направлении: унификация публичной справедливости и согласованные действия государств с оставлением собственных индивидуальных подходов в налогообложении.

Унификация публичной справедливости в сфере налогообложения, например, в части унификации подходов и уровня налогообложения персональных доходов, возможно позволило бы предупредить уклонение от уплаты налогов с использованием различных схем структурирования международных инструментов и конструкций. Однако унификация публичной справедливости в сфере налогообложения представляется невозможной, из-за многообразия политических, исторических, культурных, экономических, религиозных и прочих причин, которые лежат в основе налоговой системы каждого государства. Более того, такая унификация создает условия для исключения добросовестной налоговой конкуренции государств, что деструктивно влияет на положительное развитие налоговой функции. Унификация правил налогообложения, включая уровня налоговых изъятий из персональных доходов, возможна у государств в процессе общих интеграционных процессов, которые в настоящее время носят региональный характер.

Представляется, что не унификация, а согласование налоговых политик и уважение налогового суверенитета других государств – действенное направление в борьбе с уклонением от уплаты налогов. Во внешнем направлении (в отношениях между государствами) налоговая культура является исключительной гарантией налогового суверенитета. Признаком

¹ Ярким примером такого сотрудничества является Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

исключительности основан, с одной стороны, на налоговом суверенитете государств, т.е. в недопустимости внешнего вмешательства в реализацию государством налоговой функции, с другой стороны, только государства с достаточным уровнем налоговой культуры осознано ограничивают свои налоговые права и координируют налоговую политику с другими суверенами.

Актуальным представляется вопрос о содержании понятия налоговой культуры государства в аспекте его отношений с другими суверенными субъектами. Думается, что данный вопрос является многокомпонентным и включает в себя элементы экономического, политического и юридического содержания.

Так, в международном налоговом праве выделяют злоупотребление налоговыми соглашениями не только частными субъектами, но и публичными – государствами. Признаками такого злоупотребления являются:

- изменение национального налогового законодательства таким образом, что в системе с международным договором такие изменения могут предоставлять необоснованные неравные преимущества для определенных лиц;

- изменение налоговой политики в части административной практики, которая расходится с целями заключения международного договора¹.

Оставаясь в границах правовой науки, представляется возможным предложить следующие тезисы в отношении признаков, которые характеризуют уровень налоговой культуры государства.

Во-первых, государство активно участвует в международных проектах, направленных на развитие налоговой функции, в частности на площадках Организации экономического сотрудничества и развития.

¹ См.: Шепенко Р.А. О международных налоговых соглашениях // Российский внешнеэкономический вестник. 2011. № 6. С. 54-59.

Во-вторых, государство эффективно имплементирует рекомендации, предложенные по результатам такого участия.

В-третьих, государство имеет широкую сеть международных соглашений по вопросам налогообложения, а также является активным участником соглашений по противодействию уклонению от уплаты налогов.

В-четвертых, государство добросовестно выполняет принятые международные обязательства по вопросам налогообложения.

Требуется объективная оценка добросовестности государства в выполнении международных обязательств в сфере налогообложения. Практика международного сотрудничества предлагает механизмы разрешения споров такого рода, например механизм разрешения споров в рамках Всемирной торговой организации (далее ВТО). Однако данный вопрос требует отдельного детального исследования.

Таким образом, достаточный уровень налоговой культуры является одним из условий, обеспечивающих налоговый суверенитет государства. Без налоговой культуры как государства, так и налогоплательщиков представляется невозможным обеспечение установления и исполнения налоговой обязанности, отвечающей признаку «законно установленного налога». Недостаточный уровень налоговой культуры государства создает угрозу разрыва связи между налоговым суверенитетом и его основой (народовластием), что ставит вопрос о вероятной нелегитимности налогового суверенитета государства.

Неотъемлемым элементом налоговой культуры является налоговое право. Соответственно, налоговый суверенитет государства обеспечивается правом и проводимой государством правовой политикой.

4.2. Право и правовая политика

как инструменты обеспечения налогового суверенитета государства

Правовая политика в сфере налогообложения является частью налоговой культуры государства. Ранее в настоящей работе в качестве

одного из признаков налогового суверенитета была выделена правовая форма его реализации. Принцип законности налогообложения обуславливает правовую форму реализации налогового суверенитета. Вне права взимание платежей, имеющих признаки налогов, влечет незаконность налогообложения, а также нарушает истоки налогового суверенитета демократического государства. Таким образом, право является неотъемлемым условием реализации налогового суверенитета. Роль государства в данной сфере заключается в проведении эффективной налогово-правовой политики.

Приступая к раскрытию заявленной темы, представляется необходимым обратиться к понятиям более общего порядка, а именно понятиям «правовая политика» и «финансово-правовая политика».

С.С. Алексеев, рассматривая правовую политику как область познания о праве, обращает внимание на возможности права, направления его использования, задачи, которые решает право в современных условиях¹.

Н.И. Матузов определял правовую политику как комплекс идей, мер, задач, целей, программ, методов, установок, реализуемых в сфере действия права и посредством права, имея в виду область отношений, связей и интересов, охватываемых понятием «правовое пространство» и объективно нуждающихся в регулятивном опосредовании (упорядочении) со стороны публичной власти².

О.Ю. Рыбаков раскрывает понятие правовой политики через деятельность государственных и муниципальных органов, общественных объединений, отдельных лиц, включающую в себя систему идей, целей, мер и способов, обеспечивающих функционирование и воспроизводство

¹ См.: Алексеев С.С. Основы правовой политики в России: курс лекций. М., 1995. С. 5-6.

² См.: Матузов Н.И. Правовая политика // Теория государства и права / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М., 2001. С. 639.

правового механизма, направленную на осуществление интересов, прав и свобод личности во взаимодействии с ее обязанностями¹.

Исследователи делят правовую политику по отраслям регулирования, выделяя конституционно-правовую, уголовно-правовую, финансово-правовую и иные направления правовой политики². В разделе 2.1. настоящей работы подчеркивался межотраслевой характер института налогового суверенитета, что также предполагает его реализацию посредством проведения не только налогово-правовой политики, но и правовой политики по иным направлениям.

Ведущее место в защите государственного суверенитета в целом и налогового суверенитета в частности отводится конституционно-правовой политике. Рассматривая правовые средства обеспечения государственного суверенитета, Д.В. Шумков обращает внимание на ведущую роль конституционного закрепления принципа государственного суверенитета³. Известно, что обязанность по уплате налогов имеет конституционные основы. Их содержание раскрывает в своих актах Конституционный Суд России⁴. Однако конституционно-правовые основы налогообложения не являются статичными, а меняются в соответствии с проводимой политикой. А.В. Малько отмечает, что важнейшее свойство Конституции РФ заключается в ее политической направленности, обуславливающей ее социальное значение в обществе⁵. Одним из актуальных вопросов конституционно-правовой политики в части налогообложения является вопрос прогрессивного налогообложения в целях усиления распределительной функции налогов и обеспечения справедливого (с

¹ См.: Рыбаков О.Ю. Правовая политика как юридическая категория: понятие и признаки // Журнал российского права. 2002. № 3. С. 71.

² См.: Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. 2010. С. 9-15.

³ См.: Шумков Д.В. Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретический анализ): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. С. 12.

⁴ См. раздел 2.1. настоящей работы.

⁵ См.: Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. 2010. С. 110.

публичной точки зрения) налогообложения. Согласно исследованию британской благотворительной организацией Oxfam, подготовленному к Всемирному экономическому форуму в Давосе в 2016 году 1% самых богатых людей Земли владеют большим состоянием, чем все остальное население планеты¹. В России на долю 10% богатых россиян приходится 90% национального богатства². Вопрос о необходимости введения в России прогрессивного налогообложения неоднократно ставился на различных политических площадках. Правоведы подчеркивают необходимость проведения социально-направленной финансовой политики. Е.Г. Беликов убедительно аргументировал значение принципа социальной направленности финансово-правового регулирования как важнейшего и системообразующего принципа финансового права социального государства³. Представляется, что вопрос прогрессивного налогообложения относится к категории конституционных, так как предполагает переосмысление публичной справедливости в налогообложении, смещении приоритета в сторону публичных интересов. Учитывая сложившееся соотношение богатых и бедных домохозяйств в России воля большинства налогоплательщиков направлена на усиление распределительной функции налогообложения, т.е. введения прогрессивного налогообложения.

Одним из направлений правовой политики государства является финансово-правовая политика. Н.И. Химичева отмечает, что финансово-правовая политика выступает составной частью правовой политики Российского государства и рассматривается в качестве особого вида публичной деятельности, состоящей в определении направлений, путей и способов реализации задач государства и муниципальных образований в

¹ См.: Интернет версия газеты Форбс: [Электронный ресурс]. URL: <https://www.forbes.ru/news/310531-bogatstvo-1-lyudei-prevysilo-sostoyanie-ostalnykh-99-zhitelei-zemli> (дата обращения: 14 июня 2020 г.).

² См.: Интернет версия газеты Ведомости: [Электронный ресурс]. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/11/23/666552-10-rossiyan-natsionalnogo-bogatstva> (дата обращения: 14 июня 2020 г.).

³ См.: Беликов Е.Г. Проблемы финансово-правового обеспечения развития Российской Федерации как социального государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2016.

сфере финансов путем их закрепления в нормах финансового права с установлением мер ответственности за совершенные правонарушения¹. Финансово-правовая политика находит свое содержание в бюджетной, налоговой, валютной и некоторых других направлениях. В.В. Попов, раскрывая содержание налогово-правовой политики особое внимание отводит принципам ее реализации, к числу которых ученый относит сочетание общефедеральных интересов с интересами субъектов Российской Федерации в области налогообложения, а также самостоятельность субъектов Федерации и муниципальных образований в области введения и взимания налогов и сборов². Данные принципы лежат в основе такого института, непосредственно связанного с налоговым суверенитетом, как налоговый федерализм. Примечательно, что в условиях глобализации на налоговую политику отдельного государства оказывают влияние многочисленные внешние процессы экономического, политического и прочего характера.

Исследователи проводят классификацию правовой политики не только по отраслям правового регулирования, но и по направлениям государственной деятельности. Так, выделяют правотворческую, правоприменительную, право интерпретационную и правоохранительную политику. Представляется, что такая классификация применима к налоговой политике в части обеспечения налогового суверенитета.

А.В. Малько определяет правотворческую политику как научно обоснованную, последовательную и системную деятельность государственных и негосударственных структур, направленную на определение стратегии и тактики правотворчества, создание необходимых

¹ См.: *Химичева Н.И.* Финансово-правовая политика // Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. Саратов, 2010. С. 134.

² См.: *Попов В.В.* Налогово-правовая политика // Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. Саратов, 2010. С. 157.

условий для эффективной правотворческой работы¹. Представляется, что следующие черты правотворческой политики обретают особую значимость для обеспечения налогового суверенитета государства.

Научная обоснованность. Правотворческая деятельность в сфере обеспечения налогового суверенитета предполагает необходимость научного обоснования. Налоговая функция государства и ее правовое выражение относится к одной из наиболее сложных и всегда актуальных сторон проявления государственности, затрагивающей интересы разных групп субъектов. Налогообложение представляет ценность для государства, его аппарата, служащих, крупного, среднего и малого бизнеса, каждого налогоплательщика в отдельности. Соблюдение баланса между законными интересами разных групп субъектов и обеспечение суверенности реализации налоговой функции с учетом приоритета принципа народовластия – комплексная сложная задача, требующая научного осмысления. Публичные слушания (обсуждения) налоговых инициатив по вопросам международного налогообложения, которые проводит ОЭСР, всегда находятся в сфере научных интересов крупных научных и исследовательских центров. Так, например, по вопросам международного налогообложения цифровой экономики в рамках публичных обсуждений использовались доклады Центра налогообложения бизнеса Оксфордского Университета, Эрнст и Янга, Делойта и некоторых других организаций.

Закрепление в правовой форме. Финансово-правовая политика государства находит свое закрепление в различных нормативно-правовых актах, к числу которых можно отнести основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики, разрабатываемые Министерством финансов России. Анализируя Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов, представляется возможным выделить

¹ См.: Малько А. В. Правотворческая политика // Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. Саратов, 2010. С. 74.

следующие положения, направленные на защиту налогового суверенитета Российского государства:

- 1) улучшение администрирования налоговых доходов бюджетной системы за счет цифровизации и интеграции источников информирования в единое информационное пространство;
- 2) изменение подходов к определению статуса налогового резидента физического лица;
- 3) формирование прозрачной системы оценки эффективности налоговых расходов.

Цифровизация государственной деятельности в целом и контрольно-надзорной деятельности в частности является необходимым условием эффективной реализации государством своих функций. Во-первых, все большая часть общественных отношений получает цифровую форму, что требует соответствующего изменения государственного регулирования. Примером является реализация цифровых продуктов иностранными компаниями без фактического материального присутствия в юрисдикции покупателей цифровых товаров. Учет таких компаний в Российской Федерации ведется посредством сервиса «НДС-офис интернет-компаний»¹. Во-вторых, цифровые технологии, позволяющие работать с большим объемом информации, значительно расширяют возможности по организации рискориентированного государственного контроля.

Предложение об изменении подхода к определению статуса налогового резидента физического лица путем уменьшения периода пребывания на территории Российской Федерации со 180 до 90 дней, а также введения критерия центра жизненных интересов отражает изменения в модели ведения дел современным человеком, а именно его мобильности. Кроме того, данное предложение коррелирует введению в отечественное налоговое право института взаимосогласительной процедуры по международным договорам

¹ См.: Официальный сайт ФНС: [Электронный ресурс]. URL: <https://lkioereg.nalog.ru/ru> (дата обращения: 3 декабря 2020 г.).

Российской Федерации¹. Более гибкий подход к определению признаков налогового резидента отвечает фискальным интересам Российского государства.

Формирование прозрачной системы оценки эффективности налоговых расходов – комплексная задача, направленная, с одной стороны, на повышение ответственности субъектов Российской Федерации за проводимую ими налоговую политику, с другой – защиту налогового суверенитета России.

Особое значение для обеспечения налогового суверенитета Российского государства наряду с правотворческой политикой имеет правоприменительная и правоинтерпретационная политика. Под правоприменительной политикой понимается научно обоснованная, последовательная и системная деятельность государственных и негосударственных структур, направленная на определение стратегии и тактики правоприменения, на создание необходимых условий для эффективной правоприменительной работы². Правоинтерпретационная политика – это научно обоснованная, последовательная и системная деятельность государственных и негосударственных структур, направленная на определение стратегии и тактики толкования юридических норм, на создание необходимых условий для эффективной интерпретации правовых предписаний³. Несмотря на реализацию налогово-правовой политики преимущественно в правотворческой, а точнее в законотворческой форме, деятельность налоговых, судебных органов и самих налогоплательщиков по применению налоговых норм в значительной степени определяет

¹ См.: Федеральный закон от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации // СЗ РФ. 2019. № 39, ст. 5375.

² См.: Малько А.В. Правоприменительная политика // Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. Саратов, 2010. С. 79.

³ Там же. С. 81.

государственную политику по обеспечению налогового суверенитета¹. В данном аспекте предметом рассмотрения являются исполнительная и судебная юрисдикции Российского государства. Анализируя актуальные вопросы обеспечения налогового суверенитета в части правоприменительной и правоинтерпретационной политики, а также исполнительной юрисдикции Российского государства в сфере налогообложения, представляется возможным выделить тенденцию на возрастании роли международного взаимодействия. Международное взаимодействие проводится по различным направлениям: информационному обмену, административной помощи по налоговым делам, взаимосогласительным процедурам.

Понятие «взаимосогласительная процедура» применяется в налоговом праве в разных аспектах. Взаимосогласительная процедура проводится при применении института налогового мониторинга в отношениях между налогоплательщиком и налоговым органом. Порядок ее проведения регламентируется положениями статьи 105.31 Налогового кодекса РФ. Проведение взаимосогласительной процедуры предусмотрено также международными договорами об избежании двойного налогообложения, заключаемыми Российской Федерацией. Например, статья 25 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»² предусматривает, что лицо вправе обратиться в компетентный орган за инициированием взаимосогласительной процедуры, если полагает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств не соответствуют Конвенции. Положения о взаимосогласительной процедуре включены в Типовое соглашение между Российской Федерацией об

¹ См.: *Попов В.В.* Налогово-правовая политика // Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. Саратов, 2010. С. 157.

² См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13 апреля 2000 г. (с изм. и доп. от 5 июня 2018 г.) «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»: ратифицирована Федеральным законом от 26 ноября 2002 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 48, ст. 4731; 2019. № 28, ст. 3659.

избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество¹, Модельную конвенцию ОЭСР о налогообложении доходов и имущества².

А.Ю. Ильин обстоятельно рассматривает правовые основы внесудебных механизмов разрешения налоговых споров в Российской Федерации и в некоторых других государствах с развитыми налоговыми системами. При этом сначала анализируются теоретико-правовые основы юридической конфликтологии налоговых отношений, рассматривается взаимосогласительная процедура как процедура разрешения налогово-правового конфликта, участниками которого являются: лица, обладающие публичной налоговой правосубъектностью; лица, обладающие полной налоговой правосубъектностью; лица, обладающие ограниченной налоговой правосубъектностью³.

Федеральным законом от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ Налоговый кодекс РФ был дополнен главой 20.3 «Взаимосогласительная процедура в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения»⁴, которая определяет взаимосогласительную процедуру как процедуру разрешения споров о порядке налогообложения лица в отношении его доходов, прибыли и имущества при применении положений международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения.

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 (с изм. и доп. от 26 апреля 2014 г.) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // СЗ РФ. 2010. № 10, ст. 1078.

² См.: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). - [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>. (дата обращения: 5 мая 2020 г.).

³ См.: *Кучеров И.И., Ильин А.Ю., Моисеенко М.А.* Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке: монография / отв. ред. А.Ю. Ильин М., 2017. С. 111.

⁴ См.: Федеральный закон от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ (с изм. и доп. на 26 марта 2020 г. № 68-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2019. № 39, ст. 5375; 2020. № 13, ст. 185.

В отличие от отношений, возникающих при проведении взаимосогласительной процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком, отношения при реализации положений о взаимосогласительной процедуре, проводимой в соответствии с главой 20.3 НК РФ и применяемого международного соглашения об избежании двойного налогообложения, предполагает наличие не одного, а двух лиц, обладающих публичной налоговой правосубъектностью компетентных органов договаривающихся государств. Данные лица призваны, во-первых, обеспечить реализацию положений международного договора, во-вторых, не допустить нарушения налоговых прав представляемого ими государства. Думается, что защита интересов налогоплательщика не является в данном случае отдельной задачей уполномоченного органа, а является следствием реализации им других задач. Так, в соответствии с п. 2 ст. 16 Многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения¹ (далее Многосторонняя Конвенция) целью взаимодействия компетентных органов Договаривающихся государств является избежание налогообложения, не соответствующего соглашению. Статья 17 Многосторонней Конвенции предусматривает консультации компетентных органов при проведении Договаривающимися государствами симметричных корректировок.

Согласно преамбуле к Многосторонней Конвенции ее целью является исключение возможности использования соглашений об избежании двойного налогообложения в деятельности, направленной на неналогообложение или пониженное налогообложение. Значительная часть соглашений об избежании двойного налогообложения содержит положения о недопустимости злоупотреблений. То есть, взаимодействие компетентных органов, в том

¹ Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 г.: ратифицирована Федеральным законом от 1 мая 2019 г. № 79-ФЗ // СЗ РФ. 2019. № 18, ст. 2203.

числе при проведении взаимосогласительной процедуры, направлено на защиту суверенных интересов в сфере налогообложения. В данном аспекте роль правоприменительной налоговой политики по защите налогового суверенитета Российского государства получает иное содержание в сравнении с внутренней правоприменительной налоговой политикой, так как по существу является единственным правовым инструментом в отношениях с другими суверенными субъектами.

Ярким примером данного тезиса являются действия Российского государства, направленные на изменение международных договоров об избежании двойного налогообложения в той части, в которой такие договоры создают условия для злоупотребления правом и уклонению от налогообложения.

Президент России в рамках обращения к нации 23 марта 2020 года дал поручение Правительству РФ организовать работу по пересмотру действующих международных договоров в части увеличения налогообложения выплачиваемых из России дивидендов до 15 %. В.В. Путин предложил «начать с тех стран, через которые проходят значительные ресурсы российского происхождения, что является наиболее чувствительным для нашей страны»¹. Министерство финансов России сообщило о подписании 8 сентября 2020 года соответствующего протокола с Республикой Кипр² и 1 октября 2020 года с Мальтой³. Информационное агентство Росбизнесконсалтинг, ссылаясь на статистику Центрального Банка,

¹ См.: Сайт Международного информационного агентства «Россия сегодня» [Электронный ресурс]. URL: <https://ria.ru/20200325/1569140863.html> (дата обращения: 1 октября 2020 г.).

² См.: Официальный сайт Министерства финансов России [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37175# (дата обращения: 1 октября 2020 г.).

³ См.: Официальный сайт Министерства финансов России [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37210# (дата обращения: 1 октября 2020 г.).

отмечает, что в 2018 году отток инвестиций из России в Кипр составил 10,3 миллиардов долларов США¹.

Вывод капитала из России, среди прочих негативных последствий, сопряжен с не поступлением в Российский бюджет налогов, в случаях, когда такой вывод осуществляется с использованием международных соглашений об избежании многократного налогообложения. Как правило, соглашения об избежании двойного налогообложения предусматривают налоговую ставку по налогу на доход от источника в отношении дивидендов 10% или 5%². Владимир Гидирим достаточно четко ставит проблему: «Инвестор, резидент высоконалоговой страны, занимаясь комплексным международным налоговым планированием, преследует двоякую цель: сократить налоги у источника в странах инвестирования и налог на доходы в стране своего резидентства, т. е. там, где доход получен. Последнее представляет собой комплекс действий по перенаправлению дохода (diversion of income) из стран, где прибыль зарабатывается, в третьи страны, промежуточные, для накопления прибыли до ее распределения в страну нахождения инвестора. Третьими странами могут быть офшорные юрисдикции и страны с благоприятным холдинговым режимом. Страна резидентства инвестора, не

¹ См.: Интернет версия Ежедневной деловой газеты РБК [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/finances/24/05/2019/5ce65c1b9a79477e01ba658c> (дата обращения: 1 октября 2020 г.).

² См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Бельгии от 16 июня 1995 года «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»: ратифицирована Федеральным законом от 18 декабря 1996 г. № 157-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 34, ст. 3434; Конвенция между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15 февраля 1994 года «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» (вместе с обменом нотами от 15 февраля 1994 «Между чрезвычайным и полномочным послом Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии в Российской Федерации и заместителем министра иностранных дел Российской Федерации»): ратифицированы Федеральным законом от 19 марта 1997 г. № 65-ФЗ // СЗ РФ. 1999. № 27, ст. 3188.

желающая мириться с такой ситуацией, заинтересована в законодательстве, ограничивающем подобную практику»¹.

Государство, реализуя свой налоговый суверенитет, применяет различные инструменты для противодействия подобным практикам. К таким практикам можно отнести системный подход судебной власти в рассмотрении дел, связанных с применением правил о налогообложении дивидендов. Системный подход формирует правовую позицию, которая выражает волю государства на запрет использования положений международных соглашений для уклонения от уплаты налогов. Одним из обстоятельств, подлежащих установлению по такого рода делам, является выявление лица имеющего фактическое право на доход. Подробный научный анализ формирования судебной практики приведен в монографии «Фактическое право на доход в налоговом праве: комментарий законодательства и судебной практики» А.В. Демина и А.В. Николаева².

Однако базовыми инструментами противодействия незаконной минимизации налогообложения дивидендного дохода является национальное законодательство и международные договоры. Применительно к дивидендным выплатам от источников в Российской Федерации к таким инструментам можно отнести положения статьи 54.1 Налогового кодекса РФ и статьи 8 Многосторонней Конвенции³. Закрепление в нормах позитивного права соответствующих положений безусловно делает регулирование налоговых отношений более транспарантным и понятным для налогоплательщиков.

¹ См.: *Гидирим В.А.* Основы международного корпоративного налогообложения. Н. Новгород, 2016. С. 554.

² См.: *Демин А.В., Николаев А.В.* Фактическое право на доход в налоговом праве: комментарий законодательства и судебной практики [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: Многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения: ратифицирована федеральным законом от 1 мая 2019 г. № 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.

Однако рассмотрение приведенных мер налоговой политики будет неполным, если не обратить внимание на действия Российского государства, направленные на создание благоприятной налоговой среды для международных групп компаний в части налогообложения дивидендного потока. Так, в соответствии с подп. 1.2. п. 3 статьи 284 НК РФ налоговая ставка 5% применяется к доходам, полученным иностранными лицами в виде дивидендов по акциям (долям) международных холдинговых компаний, которые являются публичными компаниями на день принятия решения такой компании о выплате дивидендов. Кроме того, Министерство финансов РФ разработало законопроект, согласно которому льготная ставка применяется также к компаниям, не обладающим статусом публичных компаний. Очевидно, что такая российская альтернатива иностранным низконалоговым юрисдикциям отвечает интересам Российского государства. Однако представляется, что без реализации концепций «основной цели» и «лица, имеющего фактическое право на доход» применение указанных положений может привести к нарушению таких принципов налогообложения как налогообложение бенефициара государственных услуг и равенства (с позиции публичной справедливости применительно к Российской Федерации)¹.

Расширение использования растущих возможностей информационных технологий в налоговом контроле также определяет возрастание роли правоприменительной налоговой политики в обеспечении налогового суверенитета государства. Значимыми инструментами правоприменительной налоговой политики являются автоматизированная система контроля за уплатой налога на добавленную стоимость; НДС-офис интернет компании; сервисы, упрощающие исполнение налоговой обязанности: личный кабинет налогоплательщика; поисково-справочные сервисы (риски бизнеса, сведения из реестров); налоговый калькулятор.

¹ См.: *Винницкий Д.В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017.

Прикладное значение правовой политики в сфере обеспечения налогового суверенитета придают средства ее реализации. В.В. Нырков определяет средства правовой политики как инструменты и методику, посредством которых осуществляется превращение идеальных устремлений субъектов правовой политики в реальные действия и юридически значимые результаты, а также автор отмечает широкий спектр средств реализации правовой политики и делит их на две большие группы:

– собственные специальные средства, направленные на совершенствование правовой системы (концепции, программы, систематизация правовых актов и др.);

– инструменты механизма правового регулирования (ограничения, стимулы, поощрения и др.)¹.

Используя предложенную классификацию, представляется возможным допустить, что к специальным средствам обеспечения налогового суверенитета относится налогово-правовая политика, разрабатываемая Министерством финансов России, а к инструментам правового механизма – весь набор инструментов, разработанный правовой наукой, но преимущественно императивного содержания.

Эффективность правовой политики можно оценивать по различным критериям. Так, Е.П. Рысина к таковым относит права и свободы человека и гражданина, экономическое благополучие, информационную обеспеченность и безопасность и некоторые другие². Представляется, что критерии эффективности налогово-правовой политики в части обеспечения налогового суверенитета носят комплексный характер. Общие критерии, которые не зависят от времени, сводятся к эффективности реализации государством налоговой функции, которую государство реализует независимо с учетом ограничений народовластия. Внутренние и внешние условия, которые носят

¹ См.: Нырков В.В. Средства правовой политики // Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. Саратов, 2010. С. 63.

² См.: Рысина Е.П. Критерии эффективности правовой политики // Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. Саратов, 2010. С. 157.

временный характер, определяют текущие критерии эффективности. Так, например, с реализацией института автоматического обмена информацией таким критерием может служить количество выявленных нарушений налогового законодательства с использованием иностранных структур, а также фактическое поступление налоговых платежей, связанных с использованием таких структур. Общим критерием эффективности налоговой политики является состояние налоговой культуры. Понимание налогоплательщиками роли налогообложения с одной стороны и построение государством эффективной системы налогообложения с другой стороны определяют добровольное исполнение налоговой обязанности.

Реализуемая государством правовая политика, направленная на обеспечение налогового суверенитета, строится на основе различных принципов, как на принципах налогового права, так и на принципах правовой политики¹. Думается, что применительно к налоговому суверенитету значительная роль в реализации налоговой политики и правовой практики принадлежит принципу баланса частных и публичных интересов.

4.3. Принцип баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях

Принцип баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях достаточно подробно исследован в научной литературе по налоговому праву и широко применяется в налоговой практике. Однако некоторые вопросы оставляют интерес для дальнейшего исследования. В частности, представляется, что названный принцип является одной из гарантий налогового суверенитета государства. В настоящем параграфе предпринята попытка раскрытия содержания принципа баланса частных и публичных интересов как одной из гарантий налогового суверенитета государства.

¹ См.: Матузов Н.И. Принципы правовой политики в Российской Федерации // Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько. Саратов, 2010. С. 33-36.

В начале исследования данного вопроса представляется необходимым остановиться на отраслевом принципе приоритета публичных интересов в регулировании финансовых отношениях. Буквальное толкование данного принципа не предполагает баланса между публичными и частными интересами. Однако его реализация не противоречит частным интересам личности¹. В исследованиях по финансовому праву внимание обращается на недопустимость буквального толкования данного принципа, т.е. безусловного приоритета публичных интересов. Аргументированной представляется точка зрения С.А. Ядрихинского о том, что «необходим нейтральный в аксиологическом отношении, эгалитарный подход, учитывающий и частный, и публичный интерес как равноценные величины, изначально имеющие одинаковые возможности на свою реализацию»². Думается, что такое суждение применимо к принципу баланса частных и публичных интересов, которые тесно связаны с принципом приоритета публичных интересов, но не замещает и не противоречит ему. Принцип приоритета публичных интересов в регулировании финансовых отношений основан на конституционных положениях о допустимости ограничения частных интересов (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ). И приоритетность публичных интересов в данном случае означает возможность и допустимость ограничения частного интереса в публичных целях. Однако такое ограничение не должно быть безусловным и должно соответствовать правилу: ограничение допускается в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства, т.е. принцип приоритета публичных интересов заключается в допустимости ограничения частных интересов, а принцип

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 265.

² Ядрихинский С.А. Принцип приоритета публичных интересов в финансовой деятельности государства: поиск компромисса // Актуальные проблемы российского права. 2020. Т. 15. № 1, С. 62-71.

баланса публичных и частных интересов – в обеспечении надлежащей (допустимой) меры ограничения.

Представляется необходимым отметить, что с точки зрения налогового суверенитета государства принцип баланса частных и публичных интересов можно рассматривать в трех аспектах.

Во-первых, в налоговой практике и научных трудах рассматривается баланс непосредственно публичных и частных интересов. Публичный интерес охватывает интересы государства, его публично-территориальных образований, муниципальных образований. Частный интерес сводится прежде всего к интересам налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных организаций и других лиц частного права. Конституционной основой баланса публичного и частного интересов выступает ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, допускающая ограничение права частной собственности в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Содержание данного принципа раскрывается в правоприменительной практике Конституционного Суда РФ и трудах по налоговому праву. Не умаляя значение иных правоприменительных актов и научных трудов, с учетом заявленной темы настоящей статьи представляется необходимым сослаться на следующие источники.

А.Н. Козырин применяет термин «сбалансированный фискализм», который «с одной стороны, нацелен на обеспечение государственных нужд, включая покрытие государственных расходов на мероприятия, проводимые в рамках социальной политики, а с другой – учитывает законные интересы налогоплательщиков, содействует созданию благоприятного экономического

климата для развития предпринимательства и привлечению в Россию иностранных инвесторов»¹.

Ю.А. Крохина баланс частных и публичных интересов рассматривает как один из признаков принципа сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве, наряду с такими признаками, как: гармонизация, согласованность, равновесие, соразмерность и т.п.²

Конституционный Суд РФ в своих судебных актах отмечает необходимость поиска точки равновесия между двумя конституционными ценностями: правом частной собственности и налоговой обязанностью³.

Таким образом, принцип баланса частных и публичных интересов в налоговом праве заключается в таком сочетании частных интересов, основанных на праве частной собственности, и публичных интересов, связанных с налоговой обязанностью, которое обеспечивает их гармонизацию, согласованность, равновесие и соразмерность.

Во-вторых, субъекты публичного права (государство, его публично-территориальные образования и муниципальные образования) – также стремятся к достижению баланса своих интересов в налоговых правоотношениях. В данном аспекте принцип баланса публичных интересов раскрывается через систему налогового федерализма. Баланс публичных интересов непосредственно связан с балансом частных интересов, так как из-за «неправильной настройки» налогового федерализма, нарушения баланса в публичных интересах, нарушается баланс частных и публичных интересов в целом.

¹ См.: *Козырин А.Н.* Пеня по российскому налоговому праву: способ обеспечения исполнения налоговой обязанности или мера ответственности за нарушение налоговых правил? // Закон. 2018. № 7. С. 148-159.

² См.: *Крохина Ю.А.* Принцип сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве // Финансовое право. 2012. № 5. С. 8-11.

³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

В-третьих, в международных налоговых отношениях принцип баланса частных и публичных интересов также находит свое содержание. Суть данного принципа в международном аспекте заключается в обеспечении нейтральности налогообложения с тем, чтобы различия в налоговых системах не ставали препятствием для развития международной экономической деятельности. Так же, как и на национальном уровне, на международном уровне, представляется, можно говорить о балансе публичных интересов (балансе налоговых суверенитетов) для обеспечения общего баланса частных и публичных интересов. Сбалансированное равное самоограничение налоговых суверенитетов государств – необходимое условие для эффективного налогообложения.

Думается, что во всех трех аспектах принцип баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях является гарантией налогового суверенитета государства. В силу определения принципа баланса интересов в качестве основополагающего начала отрасли права рассматриваемый принцип (как и любой другой принцип налогового права) является гарантией реализации норм специального характера, в том числе норм, раскрывающих налоговый суверенитет Российского государства.

Кроме того, рассматривая первый аспект данного принципа, можно сделать вывод о том, что отсутствие баланса – превалирование публичных или, напротив, частных интересов – создает условия для нарушения принципа законности налогообложения. Так, превалирование публичных интересов означает чрезмерное ограничение права частной собственности, что нарушает приведенные выше положения Конституции РФ. Кроме того, создается угроза народовластию – одному из источников налогового суверенитета государства.

Нарушение баланса интересов в налоговых федеративных отношениях и тесно связанных с ними межбюджетных отношениях, может поставить под угрозу целостность самого государства. Кроме того, актуальным для

Российской Федерации и некоторых других государств является вопрос баланса налоговых интересов муниципальных образований и государства.

Принцип баланса частных и публичных интересов тесно связан с принципом взаимной ответственности государства и личности при приоритете в их взаимоотношениях прав и свобод человека и гражданина. Рассматривая реализацию данного принципа в правовой системе, М.И. Байтин отмечал, что «один из аспектов идеи правового государства имеет в виду изменение соотношения свободы государства и общества в пользу последнего, в т.ч. и прежде всего на благо отдельной личности»¹. В части налогового суверенитета государства ответственность заключается в позитивном отношении как государства, так и налогоплательщика к установлению и исполнению налоговой обязанности. Реализация данного принципа во многом зависит от уровня налоговой культуры.

Актуальным вопросом, непосредственно связанным с реализацией принципа баланса частных и публичных интересов, является вопрос о расширении доступа налоговых органов к информации, составляющей банковскую тайну.

Темы банковской и налоговой тайны подробно исследованы в трудах отечественных и зарубежных ученых². Тем не менее, стремительное развитие информационных технологий формирует запрос перед представителями науки на новые исследования. Так, одним из актуальных вопросов является оценка тезиса выдвинутого ОЭСР об окончании эры банковской тайны³.

¹ Байтин М.И. Сущность права. (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков). Саратов, 2001. С. 338.

² См., напр.: Колодезная М.А. Финансово-правовое регулирование отношений в сфере налоговой тайны: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011; Жирнова Н.А. Банковская и налоговая тайны как объекты финансово-правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013; Бова И.А. Финансово-правовые основы института банковской тайны в Российской Федерации: проблемы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013; Фейт Н. Тайная деятельность швейцарских банков. М., 1986.

³ См.: Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс]. URL: <http://www.oecd.org/48996146.pdf> (oecd.org) (дата обращения: 8 мая 2021 г.).

Какие причины лежат в столь масштабном изменении режима банковской тайны? Для ответа на поставленный вопрос представляется возможным обратиться к понятию ценностей в праве и определить место банковской тайны в ценностной иерархии.

Поскольку аксиология предлагает различные подходы к пониманию ценности как таковой, к ее соотношению со смежными понятиями (оценка, значимость, потребность, стоимость и т.п.), к классификации ценностей, то целесообразно обозначить терминологический инструментарий, применяемый в настоящем исследовании.

Под ценностью предлагается понимать объективное и опосредованное отношение свойств предмета к потребностям человека¹, т.е., потребность в данном случае – предпосылка, заявка наделение предмета свойством ценности. Правовые ценности – это ценности, «олицетворенные правом полностью или частично»². Кроме того, право само по себе является ценностью³.

Из широкой классификации ценностей прикладное значение для настоящей работы имеют, разделение ценностей на общечеловеческие и индивидуальные, материальные и духовные. Думается, что ценность банковской тайны может заключаться как в материальном, так и духовном содержании. Материальная составляющая ценности банковской тайны основана на потребности субъекта в сохранении конфиденциальности соответствующей информации для целей использования в коммерческой деятельности, т.е. режим ограниченного доступа к информации можно рассматривать как конкурентное преимущество. Материальная составляющая банковской тайны также заключается в потребности в личной безопасности, поскольку степень защиты информации, содержащей

¹ См.: *Пивоев, В.М.* Философия и методология права: учебное пособие для вузов. М., 2021. С. 208.

² См.: *Графский В. Г.* Традиции и обновление в праве // Проблемы ценностного подхода в праве: традиции и обновление. М., 1996. С. 79.

³ См.: *Алексеев С.С.* Социальная ценность права в советском обществе / предисл. С.А. Степанова; вступ. ст. А.П. Семитко. Екатеринбург: Гуманитарный университет, 2019.

банковскую тайну, является одним из факторов влияющих на вероятность посягательств на клиентов банка с целью завладения их активами.

Духовная составляющая ценности банковской тайны заключается в законном праве индивида на «непубличность». В данном случае ценность банковской тайны проявляется в обеспечении духовных потребностей индивида в нераскрытии информации о своем состоянии. Такая потребность может быть обусловлена духовно-психическими характеристиками личности, например, скромностью.

Позитивное право признает ценность банковской тайны и предусматривает определенные правовые инструменты ее охраны. В Российском законодательстве конкретизируется содержание сведений, составляющих банковскую тайну, права и обязанности лиц, получивших доступ к этой информации, ответственность за нарушение режима банковской тайны.

Тем не менее многообразие индивидуальных и публичных потребностей исключает абсолютность банковской тайны. Изъятия из режима секретности банковской тайны предусмотрены для целей борьбы с коррупцией, уклонением от уплаты налогов, борьбы с легализацией доходов, полученных преступным путем и финансированием терроризма. Данные цели не являются ценностями как таковыми, но стремление к достижению этих целей направлено на обеспечение потребности личности в обеспечении государством основных прав и свобод. Обобщенно можно сделать вывод о том, что как банковская тайна, так и изъятия из нее направлены на обеспечение одних и тех же потребностей, то есть имеют равную ценность.

Десятый юбилейный доклад Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения (далее Доклад, Глобальный форум) 2019 года содержит краткий обзор трансформации банковской тайны в отдельных государствах и на международном уровне¹.

¹ См.: Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 10th anniversary report of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

В первом докладе Глобального форума 2009 года декларировалось, что эра банковской тайны завершилась.

В Докладе отмечается, что с 2009 г. более 70 государств согласились ограничить банковскую тайну для налоговых целей. Ограничение банковской тайны необходимо для борьбы с легализацией доходов, полученных преступным путем и уклонением от уплаты налогов. При этом отмечается, что должна быть обеспечена конфиденциальность информации о налогоплательщике, установлены строгие требования к доступу к такой информации и определены цели ее использования. В Докладе указывается, что вопрос о смягчении правил банковской тайны для налоговых целей поднимался еще в 1985 г. Комитетом по финансовым вопросам ОЭСР. Следующим значимым шагом было исследование, изложенное в докладе ОЭСР о недобросовестной налоговой конкуренции в 1998 г., в котором концентрировалось внимание на то, что для борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией необходимо внести изменения в регулирование предоставления банками информации для налоговых целей. В 2000 г. в Докладе «Развитие доступа к банковской тайне» отмечено, что развитие межбанковских межстрановых отчетов ставит новые вызовы, а именно: закрытый доступ к банковской тайне одной юрисдикции делает неэффективными усилия других государств. Поэтому в Докладе 2000 г. был сделан вывод, согласно которому фактически все государства-члены должны разрешить налоговым органам иметь прямой или косвенный доступ к банковской информации для всех налоговых целей, с тем чтобы налоговые органы могли полностью выполнять свои обязанности по сбору доходов и участвовать в эффективном обмене информацией. Последующие доклады отслеживали и сообщали о достигнутом прогрессе, охватывая государства-члены ОЭСР и наблюдателей, а также другие соответствующие юрисдикции.

Однако только в 2009 году последние юрисдикции согласились отменить банковскую тайну в целях обмена информацией.

В 2009 году 70 из 125 юрисдикций предусматривали ограничения для раскрытия банковской тайны, в 2019 г. таких юрисдикций осталось только три. Однако предоставление информации, составляющей банковскую тайну, осуществлялось только по запросу. В 2018 г. около ста юрисдикций приняли решение о применении автоматического порядка обмена информацией.

Необходимо отметить, что сложности в достижении налоговой прозрачности были обусловлены не столько различиями в национальном регулировании, сколько политическими разногласиями. Доктор философии Национального университета Сингапура Йони Гуо на основе анализа изменений национального и международного регулирования банковской тайны установила связь между политическими целями и проходящими изменениями, а также указала на то, что развитые государства могут проводить свою политику напрямую или через своих трансферт-агентов, прежде всего, – международные организации¹. Йони Гуо провела анализ трансформации регулирования банковской тайны в Швейцарии и Сингапуре.

Банковская тайна в Сингапуре установлена Секцией 47 главы 19 Акта о банках (Banking Act, далее Акт). До тех пор, пока нет согласия клиента, банк, инкорпорированный по законодательству Сингапура, не вправе раскрывать информацию о счетах клиента, транзакциях по ним, пока нет запроса суда либо это не предусмотрено публичной обязанностью или необходимо для защиты интересов самого банка. Третье приложение к Акту предусматривает, что сведения, составляющие банковскую тайну, могут быть предоставлены по запросу офицера полиции, суда. Поправки 2001 г. к Акту значительно расширили перечень исключений из банковской тайны. В апреле 2009 г. Сингапур был включен в серый список государств, которые не

¹ См.: *Yvonne Guo* The end of banking secrecy? Comparing legal and policy convergence in Singapore and Switzerland// [Электронный ресурс]. URL: https://www.researchgate.net/publication/254894324_Exchange_of_Tax_Information_The_End_of_Banking_Secrecy_in_Switzerland_and_Singapore (дата обращения: 20 марта 2019 г.).

имплементировали стандарты ОЭСР по раскрытию информации по запросу. Однако уже к ноябрю 2009 г. после пересмотра 14 международных соглашений Сингапур был включен в белый список. Кроме того, были внесены изменения в национальное законодательство, которые предоставляли налоговым органам право получать сведения, составляющие банковскую тайну.

9 мая 2013 г. Управление по налогам Австралии, Управление по налоговым и таможенным доходам Великобритании и Служба внешних доходов США анонсировали реализацию планов по обмену налоговой информацией. После утечки данных из Международной ассоциации журналистов Сингапур получил статус юрисдикции, способствующей уклонению от уплаты налогов.

14 мая 2013 г. Министерство финансов, Управление денежной политики и Управление внутренних доходов Сингапура опубликовали совместное заявление о наращивании усилий в борьбе с международным уклонением от уплаты налогов. В этом направлении власти Сингапура задекларировали следующие четыре шага:

- распространение правила о раскрытии информации по запросу для всех государств-партнеров по международным соглашениям без внесения дополнений в существующие соглашения;

- подписание Международной конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам;

- принятие автоматического порядка обмена информацией с обязыванием финансовых институтов предоставлять информацию без специального судебного приказа;

- подписание соглашения с США о содействии в реализации правил FATCA на территории Сингапура.

Государство более чем в два раза увеличило количество международных соглашений и проверило все банковские счета с высоким риском. В июле 2013 г. дела о налоговых преступлениях были приравнены к

преступлениям в сфере отмывания доходов, полученных преступным путем, а финансовые институты обязали до июня 2014 г. провести анализ своих клиентов. Проведенные изменения послужили сигналом того, что Сингапур перестал быть налоговой гаванью. В декабре 2014 г. Сингапур и США подписали соглашение о имплементации правил FATCA в Сингапуре. Сингапур также принял CRS и в январе 2016 г. ратифицировал Международную конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам. Национальное законодательство претерпело соответствующие изменения.

Статья 47 Федерального закона Швейцарии устанавливает уголовную ответственность за разглашение конфиденциальной информации. В отличие от Сингапура право Швейцарии одинаково охватывает как национальные, так и внешние аспекты охраны банковской тайны. Обязанность по предоставлению налоговой информации лежит на налогоплательщике, а не на банке. Только серьезные налоговые преступления могут послужить основанием для доступа к банковской тайне.

В апреле 2009 г. Швейцария была включена в серый список. С апреля по сентябрь 2009 г. было подписано 12 международных соглашений, предусматривающих помощь по налоговым делам. В отличие от Сингапура Швейцария делала незначительные уступки по вопросам раскрытия банковской тайны. В 2010 г. Правительство Швейцарии сделало жесткое заявление против автоматического обмена информацией. В то же время Генеральный секретариат по финансовым вопросам предложил альтернативную систему: регулирование существующих незадекларированных активов с удержанием налога у источника (модель Рубика). Принятие данной модели, тем не менее, не спасло Швейцарию от изоляции, и от этой модели отказались в пользу автоматического обмена информацией.

Как в отношении Сингапура, так и в отношении Швейцарии представляется возможным сделать вывод о том, что раскрытие банковской

тайны для налоговых целей стало следствием политического давления со стороны других государств, прежде всего через ОЭСР.

На основании анализа Доклада и изменений национального законодательства Сингапура и Швейцарии можно сделать упрощенный вывод о том, что прекращение эры банковской тайны проходит по внутреннему и внешнему направлениям.

Внутреннее направление предусматривает обязывание банков и других организаций финансового рынка формировать достоверный и полный «пакет» информации о своих клиентах и предоставлять эту информацию налоговым органам. Если ранее деятельность банков носила скорее пассивный характер и заключалась в пассивном сборе информации о клиентах и предоставлении ее налоговым органам по их запросу, то сегодня закон обязывает банки занимать активную позицию и собирать данные о своих клиентах, верифицировать ее и направлять в налоговые органы уже не только по запросу, но и в обязательном порядке, в частности при выявлении счетов нерезидентов. Порядок передачи финансовой информации и страновых отчетов, а также требования к защите этих сведений утверждены Постановлением Правительства РФ¹, в котором указывается, что форматы электронных документов, передаваемых в рамках автоматического обмена информацией в формате XML, устанавливаются ФНС России и размещаются на ее официальном сайте; для обмена информацией необходимо автономное рабочее место, оборудованное сертифицированными компетентными органами Российской Федерации средствами защиты от несанкционированного доступа, антивирусной защиты и средством защиты от деструктивного воздействия вредоносных компьютерных программ

¹ Постановление Правительства РФ от 9 апреля 2018 г. № 428 «О порядке передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации» (вместе с «Правилами передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации») // СЗ РФ. 2018. № 16 (ч. 2), ст. 2382.

(вирусов). Важным требованием является отсутствие подключения такого рабочего места к государственным информационным системам Российской Федерации, чем исключается возможная утечка сведений, составляющих государственную и иную охраняемую законом тайну.

Непосредственно информация представляется организациями финансового рынка. Согласно п. 2 ст. 142.1 НК РФ, это кредитная организация, страховщик, осуществляющий деятельность по добровольному страхованию жизни, профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий брокерскую деятельность, и (или) деятельность по управлению ценными бумагами, и (или) депозитарную деятельность, управляющий по договору доверительного управления имуществом, негосударственный пенсионный фонд, акционерный инвестиционный фонд, управляющая компания инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда, центральный контрагент, управляющий товарищ инвестиционного товарищества. Данным субъектом также может быть иная организация или структура без образования юридического лица, которая в рамках своей деятельности принимает от клиентов денежные средства или иные финансовые активы для хранения, управления, инвестирования и (или) осуществления иных сделок в интересах клиента либо прямо или косвенно за счет клиента.

Они представляют в налоговые органы финансовую информацию. В п.1 ст.142.2 НК РФ такие сведения могут касаться клиентов, выгодоприобретателей и (или) лиц, прямо или косвенно их контролирующих, в отношении которых на основании мероприятий, установленных пунктом 1 статьи 142.4 Кодекса, или имеющейся у организации финансового рынка информации выявлено, что клиенты являются налоговыми резидентами иностранных государств (территорий). Финансовая информация об указанных лицах, равно как и иные сведения, относящиеся к заключенному между клиентом и организацией финансового рынка договору, предусматривающему оказание финансовых услуг, направляются в

налоговый орган исключительно в электронном виде в документе установленного Федеральной налоговой службой формата (Формат представления организацией финансового рынка информации о финансовых счетах клиентов – резидентов иностранных государств в уполномоченный орган в электронной форме. Рекомендации по заполнению электронных форматов представления организациями финансового рынка информации, предусмотренной положением, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 16 августа 2018 г. № 693 для версии RU:5.04.). Законодатель прямо указывает, что представление такой информации не является нарушением банковской тайны и не требует получения согласия клиентов, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих.

На неукоснительное исполнение указанной обязанности кредитными организациями обращает внимание и Центральный банк Российской Федерации¹. Как отмечает А.А. Копина, организации финансового рынка наделены правом «принимать обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по установлению налогового резидентства лиц и проверять полноту и достоверность представленных ими сведений»². При этом сами клиенты по соответствующему запросу должны представлять в организацию финансового рынка данные о себе, выгодоприобретателях и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих. Наряду с другими полномочиями клиента данная обязанность, как указывается в материалах судебной практики, не противоречит договорным отношениям банка и обслуживаемого лица, а непредставление запрашиваемых документов является основанием для отказа банка в выполнении распоряжения клиента о совершении операции (постановление Арбитражного суда Северо-Западного

¹ См.: Информационное письмо Банка России от 31 августа 2018 г. № ИН-014-12/58 «О представлении финансовой информации организациями финансового рынка» // Вестник Банка России. 2018. № 67.

² См.: Копина А.А. К вопросу об автоматическом обмене налоговой информацией: общие условия, реализация в России, способы стимулирования налогоплательщиков к добровольному раскрытию информации // Налоги (газета). 2018. № 12.

округа от 17 сентября 2020 г. № Ф07-6877/2020 по делу № А56-86956/2019)¹. Более того, п. 7 ст. 142.4 НК РФ предусмотрено право организации финансового рынка в одностороннем порядке расторгнуть заключенный с клиентом договор, предусматривающий оказание финансовых услуг, на основании непредставления последним информации в течение пятнадцати дней со дня отказа в совершении операций.

Наделение кредитных организаций такими обязанностями позволяет специалистам выдвинуть идею о возможности признания банков агентами финансового контроля с учетом необходимости сбора ими информации по различным направлениям финансового контроля и ее направления в уполномоченные органы, что способствует пониманию их публичных функций и усилению роли в области обеспечения соблюдения финансовой дисциплины².

Следует отметить, что законодатель и ранее определял перечень лиц, в число обязанностей которых включалась необходимость представления в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц. В соответствии со ст. 85 НК РФ, к ним относятся органы юстиции, адвокатские палаты, органы государственного кадастрового учета и государственной регистрации прав на недвижимое имущество, органы (организации, должностные лица), осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, органы опеки и попечительства и прочие субъекты. Их взаимодействие с налоговыми органами предполагает представление необходимых сведений на бумажном носителе или в электронной форме (п.10 ст. 85 НК РФ), а для государственных органов выполнение такой обязанности возможно только в порядке электронного

¹ См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 сентября 2020 г. № Ф 07-6877/2020 по делу № А56-86956/2019 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: *Кораблин В.В.* Уполномоченный банк как субъект валютного контроля: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015.

документооборота (п.11 ст. 85 НК РФ). Порядок передачи ими информации определяется соглашением сторон.

По своей сути отношения налоговых органов с указанными субъектами и отношения, предусмотренные главой 20.1 НК РФ, обладают сходными характерными чертами: они возникают в целях эффективного производства налогового контроля; представление сведений происходит на безвозмездной основе; при направлении сведений используется электронный документооборот; невыполнение регламентированной обязанности порождает наступление юридической ответственности. Субъекты, перечисленные в ст. 85 НК РФ, могут привлекаться как к налоговой (ст. 126 НК РФ), так и к административной ответственности (ст.15.6 Кодекса об административных правонарушениях РФ). Для организаций финансового рынка такая ответственность установлена ст. 129.7 и 129.8 НК РФ.

Между тем данные отношения характеризуются и различиями.

Во-первых, перечень лиц, должных представлять необходимую информацию налоговым органам, расширился по сравнению с кругом субъектов, указанных в ст.85 НК РФ.

Во-вторых, организации финансового рынка во взаимоотношениях с налоговыми органами выполняют не только посредническую функцию, выраженную в техническом сборе сведений и направлении их в налоговую службу. Они также обязаны проводить анализ собранной информации на предмет ее достоверности. Не случайно состав налогового правонарушения, предусмотренный ст. 129.8 НК РФ, предусматривает ответственность за нарушение организацией финансового рынка порядка установления налогового резидентства клиентов такой организации, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих. Проведение анализа полученных сведений прямо указано в п.1 ст.142.4 НК РФ. При этом информация клиента должна быть проверена организацией финансового рынка в контексте ее достоверности и полноты.

В-третьих, в отличие от субъектов налоговых правоотношений, перечисленных в ст. 85 НК РФ, организациям финансового рынка предоставлены расширенные полномочия в рамках воздействия на своих клиентов. Они вправе отказать заинтересованным лицам в заключении договора об оказании финансовых услуг, отказать клиенту в совершении в его пользу или по его поручению операций, а также расторгнуть заключенный договор в одностороннем порядке (подп. 4, 5 и 7 ст. 142.4 НК РФ).

Представляется, что основным отличием организаций финансового рынка, исполняющих обязанности в связи с международным обменом налоговозначимой информации, от лиц, обязанных предоставлять информацию о налогоплательщиках, заключается в том, что первые обязаны осуществлять необходимый и достаточный комплекс мероприятий, направленный на установление достоверных данных о своих клиентах. Об этом, в частности, свидетельствуют следующие положения постановления Правительства РФ от 16 июня 2018 г. № 693 «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)»¹:

– организация финансового рынка обязана провести анализ своих электронных баз данных на предмет выявления признаков принадлежности клиента к иностранному государству (п. 33);

– если электронная база данных не предусматривает возможности фиксации всех признаков принадлежности к иностранному государству, организация финансового рынка обязана провести анализ документов по перечню (п. 39);

– организация финансового рынка вправе не считать клиента налоговым резидентом иностранного государства, если клиент заявил о том, что он не является налоговым резидентом иностранного государства, и

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 16 июня 2018 г. № 693 «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий) // СЗ РФ. 2018. № 26, ст. 3858.

представил документы, удостоверяющие личность или налоговое резидентство, свидетельствующие об отсутствии у него статуса налогового резидента иностранного государства (п. 42);

– организация финансового рынка полагается на информацию, представленную клиентом, и не проводит дополнительную проверку запрошенной информации (п. 61);

– некоторые другие положения.

Положения отечественного налогового права отвечают требованиям Стандарта автоматического обмена информацией ОЭСР (common reporting standard)¹. CRS предусматривает активное участие организаций финансового рынка в установлении налогового резидентства своих клиентов. Например, предусмотрен residence address test (подпараграф «В 1» Стандарта), в соответствии с которым финансовый институт обязан применять политики и процедуры по проверке документов, свидетельствующих о налоговом резидентстве лица. В частности, адрес клиента не будет отвечать признакам достоверного, если с него возвращается почтовая корреспонденция как не востребуемая. Для подтверждения места проживания недостаточно представления документа, удостоверяющего личность. Допустимыми доказательствами актуального адреса могут служить уведомления налогового органа или счета организаций, предоставляющих коммунальные услуги. Стандарт обязывает финансовые институты перепроверять при наступлении определенных обстоятельств достоверность данных о месте проживания своих клиентов.

Стандарт также содержит требования electronic record search. В рамках данной процедуры проверяются следующие данные:

1) подтверждение, что клиент является резидентом отчитывающейся юрисдикции;

¹ См.: Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. Second Edition. OECD Publishing. Paris [Электронный ресурс]. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en> (дата обращения: 12 мая 2021 г.).

- 2) актуальный адрес резидента находится на территории Отчитываемой юрисдикции;
- 3) один или более телефонных номеров относятся к территории отчитываемой юрисдикции и ни один из телефонных номеров не относится к юрисдикции нахождения финансового института;
- 4) инструкции по транзакциям исходят с территории отчитываемой юрисдикции;
- 5) действующие доверенности выданы лицу, чей адрес находится в отчитываемой юрисдикции.

Комментарии к Стандарту предусматривают порядок проверки в случаях, если финансовый институт располагает сведениями, предполагающими выбор, например два адреса, два телефонных номера.

Таким образом, перечисленные особенности налогово-правового статуса организаций финансового рынка как факультативных субъектов налоговых отношений позволяют поставить вопрос о возможности выделения самостоятельной категории лиц, условно именуемых информационными посредниками. Отечественной правовой науке уже известны такие субъекты налогового права как информационные агенты. К информационным агентам предлагается относить банки, которые выполняют функцию по информационному обеспечению контрольной деятельности налоговых органов, а также предлагается наделить банки специальными правами, позволяющими реализовывать функцию по информационному обеспечению¹.

В то же время, представляется, что налогово-правовой статус организаций финансового рынка отличается от правового статуса лиц, поименованных в ст. 88 НК РФ, а также от налогово-правового статуса банков. Правомерность данного тезиса подтверждается наделением таких субъектов правами и обязанностями, отличающимися от прав и обязанностей

¹ См.: *Грачев А.В.* Правовой статус банков как участников налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2019.

лиц, предусмотренных ст. 88 НК РФ. О самостоятельном налогово-правовом статусе организаций финансового рынка свидетельствует также установление для данных лиц отдельной налогово-правовой ответственности (ст. 129.7, 129.8 НК РФ). Установление в НК РФ ответственности для организаций финансового рынка неизбежно ставит вопрос о форме их вины при установлении факта нарушения порядка установления налогового резидентства их клиентов и иных лиц. Вероятно, здесь речь может идти не только об умышленной форме вины такой организации, но и о возможности совершения ею правонарушения по неосторожности.

Специалисты отмечают существенное возрастание расходов организаций финансового рынка, в связи с исполнениями ими обязанностей по идентификации налоговой принадлежности своих клиентов¹. Особая нагрузка ложится на финансовые институты с широкой международной сетью подразделений, так как имплементация новых международных правил каждым государством имеет свои особенности².

Кроме того, различаются также подходы к установлению ответственности за нарушение рассматриваемых правил. Ответственность устанавливается в виде штрафов, а также может выражаться и в уголовной ответственности.

Представляется что проблема уклонения от уплаты налогов возникла одновременно с налогами. Однако до начала активного международного взаимодействия, описанного в Докладе, для значительного количества государств не стоял вопрос о зависимости между банковской тайной и уклонением от уплаты налогов.

¹ См.: *Brosseau A.* The Common Reporting Standard: Impact on Financial Services Institutions. 2016 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2016/mar/crs-impact-on-financial-services-institutions.html> (дата обращения: 24 мая 2021 г.).

² См.: *Casi, E.* A Call to Action: From Evolution to Revolution on the Common Reporting Standard / E. Casi, S. Nenadic, M. D. Orlic. // *British Tax Review*. 2019. № 2. P. 166-204 [Электронный ресурс]. URL: <https://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp18035.pdf> (дата обращения: 23 марта 2020 г.).

Очевидно, современные технологии в некоторой степени стерли материальные границы государств, упростили расчетные отношения и способствовали стремительному развитию международных экономических отношений. Но по своей сути потребности, связанные с естественными правами и свободами человека, мало изменились. Заинтересованность индивида или организации в сохранении банковской тайны осталась неизменной. Справедливым является точка зрения о том, что технологическое развитие в целом и информационных технологий в частности не является допустимыми причинами дополнительного ограничения прав и свобод. Таким образом, тезис о прекращении эры банковской тайны представляется как потеря ценности позитивного права и, следовательно, подавления, ущемления естественного права на личное. Думается, что эффективность правового регулирования не должна достигаться посредством умаления одних ценностей в угоду другим.

Расширение доступа к банковской тайне в налоговых целях требует обеспечения защиты конфиденциальной информации посредством других институтов, в частности институтов налоговой и служебной тайны. Развитие международных стандартов допуска к банковской тайне непосредственно связано с правилами защиты налоговой и служебной тайны.

Кроме того, стандарты допуска к банковской тайне могут быть использованы для автоматизации других налоговых отношений. В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 219.1 Налогового кодекса РФ налогоплательщики налога на доходы физических лиц вправе уменьшить налоговую базу на сумму денежных средств, внесенных на индивидуальный инвестиционный счет. Сведения о поступлениях на индивидуальный инвестиционный счет при наличии предварительного заявления налогоплательщика могут в автоматическом порядке направляться в налоговые органы для реализации налогоплательщиком права на инвестиционный налоговый вычет.

Представляется, что умаление одной правовой ценности, в данном случае, банковской тайны, в пользу других ценностей, в частности тех, которые обеспечиваются за счет публичных налоговых доходов, создает угрозу для нарушения принципа баланса частных и публичных интересов. Расширение доступа к сведениям, составляющим банковскую тайну, должно сопровождаться соответствующими изменениями в институтах налоговой и служебной тайны. Необходим более комплексный подход к применению информации, получаемой государством посредством раскрытия банковской тайны, предусматривающий не только защиту публичных интересов, но и упрощение использования налоговых льгот.

В международном аспекте баланс публичных и частных интересов имеет сложную архитектуру¹. Данное обстоятельство обусловлено многообразием налоговых систем суверенных государств – участников налоговых правоотношений. Схематично систему интересов в международных налоговых отношениях можно представить следующей системой отношений.

Во-первых, в отношениях между государствами сфера интересов сводится к взиманию в свой бюджет налогов с объектов международной экономической деятельности. Первичным является баланс публичных интересов государств, основанный на принципе равенства государств как участников международных правоотношений. Справедливым будет критика данного тезиса, так как баланс публичных интересов предполагается изначально в силу суверенного статуса сторон правоотношений. Однако вопросы налогообложения международной экономической деятельности входят в сферу интересов всех государств, с территорией или лицами которых связана такая деятельность. Ярким примером конфликта публичных интересов служат процессы в отношении «американских» международных групп компаний, сторонами которых выступают не только компании, но и

¹ См. об этом: *Садчиков М.Н.* Принцип баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях как гарантия налогового суверенитета государства // *Налоги.* 2020. № 1. С. 23-25.

ряд государств¹. Целью переговоров и других инструментов разрешения споров является в данном случае поиск баланса между публичными интересами разных государств и частными интересами налогоплательщиков.

Во-вторых, необходимым элементом данной системы правоотношений является баланс между частным интересом налогоплательщика и публичными интересами тех государств, которые взимают налог. Для налогоплательщика принципиально важно, чтобы международный характер его деятельности не приводил бы к повышенному несправедливому налогообложению. Гарантией частного интереса служит баланс между публичными интересами государств. Баланс интересов достигается посредством механизмов избежания многократного налогообложения и взаимосогласительной процедуры. Интересным является предложение ОЭСР расширить участников такой процедуры, включив в нее не только стороны конкретного международного соглашения, но и другие государства, чьи интересы связаны с рассматриваемым делом².

Думается, что развитие институтов, обеспечивающих баланс публичных интересов в сфере налогообложения, является одним из актуальных вопросов международного налогового права. Среди таких институтов можно выделить следующие.

Во-первых, баланс основывается на признании и уважении налогового суверенитета каждого государства. Таким образом, суверенное право государства определять свою налоговую систему представляет собой аксиому, которая должна учитываться при построении системы международных налоговых правил.

¹ См.: *Пустовайтова Е.* Европа пытается «усмирить» Google, Amazon и Facebook [Электронный ресурс]. URL: <https://news-front.info/2020/10/26/evropa-pytaetsya-usmirit-google-amazon-i-facebook> (дата обращения: 7 июня 2021 г.).

² См.: Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. OECD. Paris. 2019 [Электронный ресурс]. URL: www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm (дата обращения: 2 февраля 2020 г.).

Во-вторых, налоговые отношения по своему содержанию являются денежными, а налоги имеют экономическое обоснование. Публичные интересы в сфере налогообложения имеют определенные экономические характеристики, которые в налоговом праве представлены элементами налога: налоговой базой, налоговой ставкой и др. Для определения баланса денежных интересов необходим унифицированный подход к расчету таких интересов. В частности, такой подход необходим для определения эффективной ставки налогообложения, порядка определения налоговой базы, вопросов учета убытков для целей налогообложения.

В-третьих, техническим инструментом являются правила учета фактов международной экономической деятельности – их унификация, включая правила предоставления налоговозначимой информации налогоплательщиком, контроля достоверности отчетности и обмена информацией между заинтересованными государствами.

Четвертый институт – механизм защиты интересов.

Таким образом, принцип баланса частных и публичных интересов выступает одной из гарантий налогового суверенитета государства. Однако содержание данного принципа не является статичным. В основе данного принципа находятся критерии гармонизации, согласованности, равновесия и соразмерности ограничения частных интересов в публичных целях. С развитием международной экономической деятельности, в частности цифровой формы ее осуществления, баланс публичных интересов в сфере налогообложения служит дополнительным критерием для обеспечения баланса частных и публичных интересов. Сотрудничество государств в этом направлении – необходимое условие реализации рассматриваемого принципа.

4.4. Особенности налогово-правового регулирования цифровой экономики

Цифровизация экономики оказывает влияние на внешнее направление налогового суверенитета государства. В отсутствии физических препятствий в виде государственной границы установление согласованных государствами правил налогообложения трансграничной цифровой экономики является обязательным условием избежания многократного налогообложения, с одной стороны, и эффективной борьбы с уклонением от уплаты налогов, с другой.

Так как границы цифровой экономики трудноопределимы и подвижны¹, суверенное право государства облагать налогом соответствующие доходы должно быть основано на аргументах, которые признают справедливыми другие государства. Для цифровой экономики нексус² наполняется новым содержанием, отличным от подходов, изложенных в модельных конвенциях и других международных правилах.

В марте 2019 г. на площадке ОЭСР прошло публичное обсуждение Public Consultation Document (Проект для публичного обсуждения, далее - Проект) «Вопросы налогообложения цифровой экономики»³. Примечательно, что свои предложения, комментарии и отзывы по данному проекту направили более 200 организаций, в том числе представители научного сообщества (Центр налогообложения бизнеса Оксфордского университета,

¹ В отличие от традиционной экономики сложно установить источники ресурсов, место управления предприятием цифровой экономики и другие факторы, оказывающие влияние на налоговозначимые факторы. Например, заказчик создания программного обеспечения привлекает для этой цели программистов, которые проживают и фактически трудятся в разных государствах, а стоимость готового продукта возрастает в том государстве, где такой продукт получает большее признание и пользуется спросом. Таким образом, в создании стоимости участвуют факторы, обеспеченные тремя государствами: государством исполнителя, программиста, государством заказчика программного обеспечения, государством пользователей. Как распределяются права на налогообложение доходов между данными государствами?

² Нексус (с англ. «nexus») – связующее звено, в налоговом праве: связь между государством и лицом, определяющая налоговое обязательство последнего.

³ См.: Public Consultation Document. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy [Электронный ресурс]. URL: [//www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf) (электронный ресурс дата обращения: 15 марта 2019 г.).

Институт финансовых исследований и др.), лидеры консалтинга (Делойтт, Эрнст и Янг, KPMG и др.), представители бизнес-сообщества (Европейская банковская федерация, Джонсон и Джонсон, Убер) и другие организации. Такое внимание со стороны научного и бизнес-сообществ к вопросам налогообложения цифровой экономики подчеркивает актуальность поставленных в Проекте вопросов и предложений по их разрешению.

Действительно, в Проекте предлагается пересмотреть традиционные подходы к налогообложению международной экономической деятельности, что может оказать значительное влияние на «международную налоговую архитектуру». Проект предлагает обсудить новые правила распределения между государствами права на налогообложение международной экономической деятельности, связанной с цифровой экономикой.

Так, предлагается ввести правила *user participation* (участие пользователей), *marketing intangibles* (маркетинг нематериальных активов), а также пересмотреть *significant economic presence* (достаточное экономическое присутствие).

Правило *user participation* основано на участии пользователей цифровых продуктов в создании их стоимости. То есть, чем шире контент, например, социальных сетей, тем выше стоимость цифрового продукта. Чем больше количество пользователей цифрового продукта, тем выше его привлекательность для рекламодателей. Таким образом, государства, чьи резиденты вносят вклад в создание стоимости такого цифрового продукта, могут претендовать на право облагать налогами часть доходов от цифрового продукта, которая непосредственно связана со вкладом их резидентов в его стоимость.

Идея *marketing intangibles* предусматривает следующие положения:

1) стоимость нематериальных активов, таких как товарные знаки, складывается из восприятия этого нематериального актива потребителями. Соответственно государства, на территории которых проживают

потребители, имеют право на налогообложение доходов от нематериальных активов;

2) цифровой бизнес получает доходы из юрисдикций, в которых он не имеет физического налогового присутствия, т.е. юрисдикции должны получить право на налогообложение соответствующих доходов;

3) в тех случаях, когда цифровой бизнес имеет исследовательские отделы в государствах нахождения (проживания) потребителей, то государства вправе претендовать на право облагать налогом как деятельность таких отделов, так и прибыль от связанных нематериальных активов;

4) доходы от обычного и цифрового бизнеса должны облагаться одинаково.

Подход *significant economic presence* предлагает учитывать при определении необходимой степени налогового присутствия такие факторы, как:

- 1) база пользователей;
- 2) величина цифрового контента;
- 3) биллинг в национальной валюте;
- 4) язык вебсайта;
- 5) ответственность за доставку товаров и гарантийное обслуживание;
- 6) устойчивый маркетинг и продажи для привлечения покупателей.

Логичные и справедливые предложения, изложенные в Проекте, нашли не менее логичные и справедливые замечания со стороны отдельных лиц и институтов. Анализ публичных комментариев позволяет выделить замечания, представляющиеся наиболее существенными.

Во-первых, сложно определить вклад каждой юрисдикции в создание стоимости цифрового продукта. Как определить вклад юрисдикции, создавшей цифровой продукт (*people function country*), и юрисдикции нахождения потребителей, чья активность увеличивает стоимость такого продукта (*market country*)?

Во-вторых, цифровая экономика, цифровые продукты и их потребители обладают качеством многообразия и сложно поддаются систематизации. Например, некоторые пользователи могут владеть несколькими техническими устройствами, в том числе с возможностью VPN (аббревиатура «Virtual Private Network» – частная виртуальная сеть), что определяет сложность выявления конкретного количества пользователей¹.

В-третьих, особое внимание уделяется проблеме возможного увеличения налоговой нагрузки, поскольку вместо борьбы с уклонением от уплаты налогов новые предложения могут привести к увеличению налоговой нагрузки для добросовестных налогоплательщиков. Например, если налогооблагаемая прибыль согласно новым правилам будет перемещаться в государство нахождения потребителей, то должно происходить симметричное уменьшение налогооблагаемых доходов в государстве, где находится владелец нематериального актива.

В-четвертых, необходимо учитывать специфику экономики цифрового бизнеса и иных нематериальных активов. Так, выход на новые страновые рынки требует определенных расходов в стране потенциального присутствия, которые влияют на итоговую прибыль и должны быть учтены при определении налоговой базы.

Промежуточным результатом работы по формированию новых правил налогообложения цифровой экономики стала Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (Программа работы по достижению консенсуса, далее – Программа)². В Программе обобщены подходы к решению поставленных вопросов и конкретные шаги их реализации.

¹ См.: Allegro Contribution to OECD Public Consultation Document «Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>. (дата обращения: 10 августа 2019 г.).

² См.: Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. OECD, Paris [Электронный ресурс]. URL: www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-

По вопросу New profit allocation rules (новых правил аллокации прибыли) эксперты выделяют следующие методы (подходы, правила).

Модифицированный сплит – метод (Modified residual profit split method) предполагает разделение (split) прибыли международных групп компаний (далее МГК) от неосновных видов деятельности и перенос части таких прибылей в юрисдикции рынка. Для этого необходимо распределить прибыль согласно правилам трансфертного ценообразования, выделить прибыль, получаемую от вспомогательных (неосновных) видов деятельности и распределить ее между юрисдикцией резидентства и юрисдикцией рынка.

Метод пропорционального распределения (Fractional apportionment method) не предусматривает разделение прибыли на прибыль от основной и вспомогательных видов деятельности. Прибыль подлежит разделению исходя из фактора привязки – allocation key.

Подход, ориентированный на дистрибутивную сеть (Distribution-based approaches), предполагает разделение не только прибыли, полученной от неосновной деятельности, но и прибыли, связанной с маркетинговой и дистрибутивной деятельностью. К юрисдикции рынка может быть отнесена прибыль, связанная с маркетинговой, распределительной (дистрибутивной) и иной деятельностью, непосредственно связанной с покупательской активностью. Также возможно выделение в общей прибыли МГК части прибыли с учетом отраслевых и рыночных особенностей.

Структура такого подхода предусматривает, что юрисдикция рынка должна быть местом финальной локации прибыли, т.е. прибыль не распределяется далее согласно правилам трансфертного ценообразования.

Возможно использование более простого подхода – применение традиционных правил трансфертного ценообразования. Однако такой фактор, как принятие местной дистрибьютерской компанией рисков,

связанных с высокодоходными нематериальными активами, должен влиять на перераспределение прибыли в пользу юрисдикции рынка.

Подход, основанный на выделении направлений предпринимательской деятельности (в рамках одной компании) и региональной сегментации (Explore the use of business line and regional segmentation) направлен на предупреждение искажений, а также на обеспечение надлежащего баланса между простотой и точностью.

Программа предусматривает работу по ограничению на применение новых правил (Design scoping limitations). Такие ограничения могут быть установлены исходя из размеров МГК или уже действующих торговых соглашений.

В Программе обращается внимание на необходимость развития правил по учету убытков (Develop rules on the treatment of losses). Отмечается, что новые налоговые правила должны симметрично применяться как к прибыли, так и к убыткам; предусматривать, когда и как убыточная МГК обязана подавать налоговые декларации в юрисдикции рынка. Рассматривается возможность применения подхода будущей прибыли (earn out), согласно которому МГК ведет учет убытков, а прибыль, локализованная в юрисдикции-рынка, подлежит налогообложению только после полного учета убытков. Определяется классификация убытков по бизнес-процессам, регионам, классификация на переносимые на следующие налоговые периоды убытки и убытки, учитываемые в одном налоговом периоде.

Новые правила аллокации прибыли требуют пересмотра правил налоговой привязки. В Программе изложена работа над новыми правилами по нексусу (New nexus rules). Новые правила налоговой привязки предусматривают концепцию дистанционного налогового присутствия. Возможны изменения правил постоянного представительства, концепции источника, а также формирование новых правил нексуса.

Так, согласно новым правилам к образованию постоянного представительства может привести дистанционное, устойчивое и значительное участие МГК в юрисдикции рынка.

В качестве альтернативного подхода предлагается разработать самостоятельное правило без использования концепции постоянного представительства, что требует:

- выявления и определения нового дистанционного (нефизического) налогооблагаемого присутствия отдельно от концепции постоянного представительства;
- выявления и определения новой концепции дохода, облагаемого налогом в юрисдикции источника (т. е. дохода, полученного из конкретного источника в юрисдикции);
- взаимодействия между новым налогооблагаемым присутствием или источником дохода и существующими налоговыми правилами.

Новые правила предполагают разработку критериев определения дистанционного, устойчивого и значительного участия МГК в юрисдикции-рынка. Так необходимо определить критерии доходов, получаемых в данной юрисдикции, их регулярность, ряд дополнительных критериев, которые в системе с уровнем местных доходов будут демонстрировать связь МГК и юрисдикции рынка.

Новые правила аллокации прибыли и нексуса требуют изменения действующего национального законодательства и международных соглашений в сфере налогообложения. В сфере вопросов предупреждения двойного налогообложения важно установить, как будет определяться доход в юрисдикции рынка (источника) и какие методы устранения двойного налогообложения будет применять юрисдикция налогового резидентства. Необходимо установить, как существующие национальные правила и Модельная конвенция ОЭСР, с учетом предлагаемых изменений, точно определяют налогоплательщика, насколько эффективны механизмы устранения двойного экономического и юридического налогообложения,

требуют ли они изменений или дополнений. Как новые правила взаимодействуют с имеющимся механизмом налогообложения у источника (роялти, платежи за услуги).

Предполагается, что потребуются внесение изменений в существующий механизм взаимосогласительной процедуры, расширив его двусторонний состав до количества всех заинтересованных сторон.

Новые налоговые правила требуют внесения изменений в администрирование налоговых платежей. В частности, актуальным является вопрос взимания налогов в тех случаях, когда налогоплательщик не находится в пределах юрисдикции уплаты налога. Информация о налогоплательщике заинтересованными юрисдикции может быть получена посредством требования обязательной регистрации, механизмов обмена информацией, в частности предоставления страновой отчетности по МГК. Существующие механизмы требуют уточнения, например, необходимо определить конечный пункт дистанционных продаж (источник), особенности реализации через посредников, расположенных в третьих странах, особенности реализации в многосторонних бизнес-моделях, когда пользователи (потребители) находятся в разных странах и некоторые другие вопросы.

В октябре 2020 года ОЭСР представила проекты (Blueprints) к вопросу 1 (Pillar One, далее PO) и вопросу 2 (Pillar Two)¹. В отношении PO в проекте поясняется.

Процесс цифровизации экономической деятельности позволяет извлекать прибыль от источников, связанных с территорией государств, без физического присутствия на их территории. Данное обстоятельство должно быть учтено при определении Nexus и соответственно часть доходов от

¹ См.: Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. OECD, Paris [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf> (дата обращения: 20 октября 2020 г.).

«цифровой деятельности» (in-scope activity) должна относиться к юрисдикции государства, в котором происходит потребление цифровых услуг (market/user participation jurisdiction). Новые правила основаны на принципе источника (sourcing rules), предоставляющего государству право взимать налоги с доходов, источники которых находятся на территории государства. Правила источника предполагают конфликт двух налоговых юрисдикций: юрисдикции резидентства налогоплательщика и юрисдикции источника дохода. Для налогоплательщика создается угроза двойного налогообложения, первый раз – на территории юрисдикции государства-резидентства, второй раз – на территории резидентства государства-рынка. Для целей избежания многократного налогообложения в Проекте предлагается следующий механизм (mechanism to eliminate double taxation).

Во-первых, необходимо установить факт многократного налогообложения. Для этого проводится квалификационный тест деятельности на основе документации о трансфертном ценообразовании (qualitative activities test). Далее необходимо установить, что налогоплательщик действительно оплачивает налог в соответствии с новыми налоговыми правилами (profitability test), установить приоритетную привязку к юрисдикции рынка (market connection priority).

Предполагается, что налог преимущественно будут оплачивать компании, непосредственно связанные с юрисдикцией рынка, однако если местной прибыли недостаточно, то платить будут другие компании на пропорциональной или иной основе (back stop base). Соответственно юрисдикция резидентства применяет метод зачета или освобождение.

Для реализации новых правил налогообложения цифровой экономики потребуются принятие международной конвенции, соответствующих изменений в национальном налоговом законодательстве государств-участников, а также разработки стандартов и разъяснений со стороны комитетов ОЭСР.

Новые налоговые правила должны быть минимально обременительными, с точки зрения администрирования, как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. В частности, для расчета налоговой базы предлагается использовать уже существующие правила составления консолидированной финансовой отчетности с незначительными изменениями. Основой для учета должны стать международные стандарты бухгалтерского учета и международные стандарты финансовой отчетности.

Однако МГК обязаны будут вести отдельный учет по деятельности в рамках ADS (аббревиатура от Automated Digital Services – автоматические цифровые услуги), CFB (аббревиатура от Consumer Facing Businesses – бизнес для широкого круга потребителей) и деятельности, которая не будет охвачена новыми налоговыми правилами. Для МГК, у которых доходность будет ниже порогового значения, предусмотрено освобождение от ведения отдельного учета и сумма налога будет рассчитана на основе общей налоговой базы. МГК обязаны будут на основе открытых данных определять обязанность вести отдельный (сегментированный) учет налоговой базы. Если размеры налоговой базы демонстрируют обычную норму прибыли, то определение налоговой базы по сегментированному подходу не требуется. Остальные МГК обязаны будут проводить корректировку прибылей и убытков согласно новым правилам.

В отличие от прибыли сегментированный подход к убыткам применяться не должен, так как это сложно для администрирования. Кроме того, предлагается ограничить учет убытков определенным периодом их возникновения. Интересным является предложение учета для целей налогообложения Profit shortfalls, т.е. разницы между фактически полученными доходами и пороговым значением для доходов.

Для маркетинговой и дистрибутивной деятельности (baseline marketing and distribution activities) также определяются позитивные и негативные списки (positive\negative lists). К первому относятся компании, у которых есть активы и которые принимают на себя коммерческие и правовые риски,

вторые, соответственно, не наделены такими признаками. К правилам налогообложения таких компаний в юрисдикциях рынка предлагается относить правила, максимально приближенные к правилу «вытянутой руки». Компании юрисдикции рынка обязаны будут уплачивать налог в фиксированном размере.

Проект содержит различные подходы к определению «налогообразующих» факторов. Например, выделяется два вида деятельности, которые потенциально подпадают под налогообложение: автоматические цифровые услуги (Automated Digital Services – ADS) и бизнес для широкого круга потребителей (Consumer Facing Businesses – CFB).

К ADS предлагается относить:

- онлайн услуги по рекламе;
- продажа или иная передача данных пользователей;
- онлайн поисковые системы;
- социо-медиа платформы;
- онлайн посреднические платформы;
- цифровые контент службы;
- онлайн игры;
- стандартизированные онлайн обучающие услуги;
- облачные компьютерные услуги.

Бизнес для широкого круга потребителей (Consumer Facing Businesses – CFB) определяется как предпринимательская деятельность, связанная с продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг для широкого круга потребителей.

Для каждого направления цифровой экономики, подпадающей под новые налоговые правила, определяются свои источники дохода. Например, доходы от социальных медиа платформ включают:

- доходы от онлайн рекламных услуг;
- доходы от продажи или другой передачи данных пользователей;
- доходы от цифровых контент-услуг.

Соответственно источником для доходов от продажи потребительских товаров является доход, полученный непосредственно от потребителя. Индикаторами такого дохода является место нахождения ретейла и, если первый индикатор не применим, – место доставки товара, потребления услуги (результатов работ).

Для целей настоящего исследования интересным представляется подход к определению потенциальных налогоплательщиков, подлежащих налогообложению по новым правилам. К ним предлагается отнести такие МГК, доходность которых достигает определенного значения, порога (revenue threshold). Данное правило, с одной стороны, направлено на упрощение администрирования взимания налогов, с другой стороны, основано на презумпции возможности МГК со значительными показателями доходности формирования и поддержания искусственных корпоративных структур, направленных на уклонение от исполнения налоговой обязанности. Нексус для ADS предлагается связать с определенным уровнем доходов, а для CFB с уровнем доходов и дополнительным фактором, например, постоянным представительством. В Проекте отмечается, что основными бенефициарами новых налоговых правил являются развивающиеся страны.

Международные правила налогообложения цифровой экономики находятся в сфере интересов отдельных государств, интеграционных образований, преследующих цель создания единого рынка (например, Европейский союз), международных организаций (ОЭСР), крупных компаний, оперирующих с цифровыми продуктами. Преследуя свои суверенные интересы, некоторые государства вводят цифровой налог до формирования унифицированных правил налогообложения. Например, Франция ввела цифровой налог в размере 3% от дохода международных компаний, осуществляющих деятельность на территории Республики¹.

¹ URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichLoiPubliee.do?type=general&idDocument=JORFDOLE 0000382032217> (дата обращения: 12 декабря 2020 г.).

Великобритания – 2%¹, Италия – 3%². Представляется, что такая политика отвечает национальным интересам и реализуется в рамках налогового суверенитета данных государств, не нарушая суверенные интересы других участников.

Регулирование цифровой экономики предполагает не только установление правил налогообложения, но и формирование государством системы стимулов, предусматривающих бюджетные расходы. Так, для организаций и индивидуальных предпринимателей, занятых в сфере разработки программного обеспечения, устанавливаются пониженные ставки страховых взносов (подп. 3 п. 1 ст. 427 НК РФ). Установлены и иные налоговые льготы на уровне федерального и регионального налогового законодательства. Думается, что налоговые потери государства, сформированные налоговыми льготами такого рода, могут быть компенсированы цифровым налогом. Введение такого налога, эквивалентного налоговым расходам государства, представляется справедливым. Разрабатываемые под эгидой ОЭСР международные налоговые правила налогообложения цифровой экономики носят второстепенный в отношении национальных правил характер.

Кроме того, введение цифрового налога представляется оправданным с точки зрения ограничения негативного влияния цифровых продуктов на общество. Цифровизация имеет и побочные эффекты, к которым относится экономика внимания, предполагающая «вероломный захват» внимания индивида с использованием приемов психологии³. Исследователи сравнивают цифровую зависимость с зависимостью от курения табака. Российское государство активно использует регулирующую функцию

¹ URL: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax> (дата обращения: 12 декабря 2020 г.).

² URL: <https://www.fiscoetasse.com/upload/Legge-di-Bilancio-2020-Atto-2305-del-17122019.pdf> (дата обращения: 12 декабря 2020 г.).

³ О цифровом минимализме и экономике внимания см.: *Ньюпорт К.* Цифровой минимализм. Фокус и осознанность в шумном мире / пер. на рус. яз., изд. на рус. яз., оформление ООО «Манн, Иванов и Фербер». М., 2019.

акцизов применительно к социально-нежелательным товарам (алкогольная и табачная продукция – глава 22 НК РФ). Думается, что применение цифрового налога может быть оправдано такими же целями, которые поставлены перед акцизами на алкогольную и табачную продукцию.

По второму вопросу цифровизации экономики – противодействию уклонению от уплаты налогов (Global anti-base erosion proposal) следует подчеркнуть.

Борьба с уклонением от уплаты налогов не должна приводить к налогообложению там, где нет прибыли, и не должна способствовать двойному налогообложению. Страны, реализуя свой налоговый суверенитет, самостоятельны в построении своей налоговой системы, но принимают право других государств облагать налогом доход, при наличии на то оснований в случае, если такой доход облагается по эффективной ставке ниже минимального значения.

В качестве механизма борьбы с уклонением от уплаты налогов предлагается два инструмента:

1. Правило о включении дохода (income inclusion rule) имеет сходство с правилами налогообложения по эффективной налоговой ставке контролируемы иностранных компаний и постоянных представительств.

2. Налогообложение платежей, незаконно уменьшающих налоговую базу (tax on base eroding payments): если доход облагается по ставке ниже минимальной, то налогоплательщик утрачивает право на применение инструментов избежания двойного налогообложения (например, освобождения) или вводится налогообложение у источника.

Правило о включении дохода может быть реализовано посредством установления минимальной ставки налогообложения (Top up to a minimum rate) с тем, чтобы доход МГК облагался не ниже минимальной налоговой ставки, т.е., МГК в данном случае рассматривается как единый налогоплательщик. Предполагается, что это приведет к повышению прозрачности налогообложения, эффективности налоговой конкуренции и

уменьшению использования различных структур, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Вторым предложением по реализации правила о включении дохода является использование фиксированных процентов (Use of a fixed percentage). Предлагается использовать фиксированный процент вместо части процентной ставки корпоративного подоходного налога материнской компании. Правила контролируемых иностранных компаний предполагают применение ставки корпоративного подоходного налога материнской компании, но различия по ставкам разных юрисдикций не позволяют достичь цели-противодействию уклонению от уплаты налогов.

Установление диапазона минимальных ставок, которые зависели бы от различных факторов, влияющих на эффективную ставку, представляется сложным в администрировании и непрозрачным.

Отдельно в Программе рассматривается вопрос унификации правил расчета налоговой базы - Exploration of simplifications. Различия в порядке определения налоговых баз, сроках признания доходов и расходов, учета убытков и других подобных правил могут привести к последствиям, которые не являются целями работы над Программой. В целях повышения соответствия и управляемости как для налогоплательщиков, так и для налоговых администраций и нейтрализации влияния структурных различий при расчете налоговой базы в Программе работы рассмотрены вопросы унификации правил расчета налоговой базы. Унификация правил могла бы также способствовать повышению прозрачности и координации их действия. Предметом унификации могут быть правила финансового учета.

Программа по реализации правила о включении доходов предусматривает следующие шаги:

1. Разработка механизма применения минимальной ставки налогообложения в случаях использования налогоплательщиком выгоды от вредоносного льготного налогового режима.

2. Разработка теста обложения дохода по минимальной эффективной ставке, в том числе, когда ставка будет выражена в фиксированном размере, налоговая база определяется по правилам юрисдикции налогового резидентства, но с учетом принятых унифицированных правил.

3. Применение исключений для случаев, указанных в 5-м правиле BEPS.

4. Использование различных объединений, смешиваний (blending) на уровнях отдельных организаций, глобальном уровне.

5. Другие вопросы технического характера, например соотношение новых правил с существующей архитектурой международных налоговых правил

Отдельно в Программе рассмотрено правило замены инструментов избежания многократного налогообложения (Switch-over rule), которое позволяет государству-резидентства заменять метод освобождения методом кредита в отношении постоянного представительства или доходов от недвижимого имущества, в случаях, если доходы облагаются ниже минимальной эффективной ставки.

Налогообложение платежей, незаконно уменьшающих налоговую базу (tax on base eroding payments) является вторым ключевым предложением в направлении борьбы с уклонением от уплаты налогов. Данное правило предусматривает отказ налогоплательщику в праве использования методов избежания двойного налогообложения (например, право на вычет), или установления налога у источника.

Программа по налогообложению платежей, незаконно уменьшающих налоговую базу, включает следующие шаги:

1. Правило должно обеспечивать баланс между принципами эффективности, совместимости с другими правилами налогообложения, включая правила избежания двойного налогообложения, минимизации затрат на администрирование.

2. Разработка различных вариантов, например:

- определение видов прямых и косвенных платежей, которые охвачены правилом;
- разработка теста определения платежа, как платежа, незаконно уменьшающего налоговую базу, включая использование инструмента убытков;
- определение конкретных мер, связанных с такими платежами.

Кроме того, возможно установление налогообложения у источника с внесением изменений в соответствующие статьи Модельной конвенции ОЭСР.

Изложенные в Проекте и Программе предложения позволяют сделать следующие выводы в части налогового суверенитета государства.

Представляется необходимым разработать унифицированные правила определения вклада каждого из заинтересованных государств в создание стоимости объекта цифровой экономики и получение доходов, связанных с эксплуатацией такого объекта. Проект ОЭСР содержит общие подходы, но не предлагает конкретные механизмы определения такого вклада. Как следует из публичных комментариев к Проекту, объекты цифровой экономики разнообразны и применение единого подхода к решению поставленных вопросов приведет к несправедливому экономически необоснованному налогообложению. То есть необходимо систематизировать такие объекты и разработать подходы для каждой группы.

Следующим шагом после анализа объектов цифровой экономики является определение объема прав каждого государства в налогообложении доходов от использования объектов цифровой экономики. Этот этап особенно «чувствителен» для налогового суверенитета, и успех зависит от объективного принятия каждым участником данного процесса подготовленных предложений. Вклад может оцениваться с учетом различных факторов: трудовые ресурсы, инвестиции, материальная база, рынок потребления, особенности налоговой системы каждого государства и другие.

Представляется, что даже глубокий анализ объектов цифровой экономики и принятие государствами правил распределения их прав в налогообложении оставит достаточно много пространства вне правового регулирования. В данной части важно сформировать принципы налогообложения цифровой экономики, с учетом которых возможно преодоление пробелов права. Например, на основе уже представленных публичных комментариев к Проекту представляется возможным предложить следующие принципы:

1) недопустимость увеличения налоговой нагрузки на доходы от объектов цифровой экономики по сравнению с уровнем налогообложения доходов от традиционной экономики;

2) применение правил налогообложения с учетом отнесения объекта цифровой экономики к конкретному сегменту; при невозможности конкретизации – квалификация по наиболее выгодному для налогоплательщика правилу;

3) недопустимость нивелирования налоговых льгот и иных преференций, которые государства специально создают для развития цифровой экономики¹.

Исследователями отмечается, что новые подходы к распределению налоговой компетенции между государствами требует актуализации механизма налогового арбитража (mandatory binding arbitration).

Подпункт «а» п. 1 ст. 23 Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения предусматривает, что решение арбитража ограничивается распределением определенных денежных сумм (например, доходов или расходов) или, если это отдельно оговорено, максимальной ставкой налога, предусмотренной в соответствии с Налоговым соглашением, на которое распространяется

¹ См. об этом: *Садчиков М.Н.* Налоговый суверенитет государства в условиях цифровизации международной экономической деятельности // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2020. № 3(134). С. 216-224.

Конвенция, для каждой корректировки или подобного вопроса по делу. Подпункт «с» п. 1 ст. 23 Многосторонней конвенции указывает, что принятое решение не имеет прецедентной силы.

Предлагаемые в Проекте подходы предусматривают изменение классических правил распределения доходов и расходов в части цифровой экономики. Для традиционной (не цифровой экономики) сформированы правовые основы разрешения споров как на уровне национальных правил, так и на уровне международных правил налогообложения. Правила налогообложения цифровой экономики требуют дальнейшего поиска компромисса между заинтересованными участниками. Представляется, что для решения налоговых споров, возникающих в сфере цифровой экономики, принимаемые решения налогового арбитража, не обладая прецедентной силой, тем не менее могут служить ориентирами для последующих разбирательств. Формирование в процессе арбитражного разбирательства постоянных правовых позиций позволит в большей степени обеспечить принцип правовой определенности, прозрачности и транспарентности налогообложения. Думается, что простая отсылка к норме, указывающей на отсутствие прецедентной силы решения, не отвечает данному принципу. Если стороны апеллируют к ранее сформированной правовой позиции, то в новом решении должна быть дана ему аргументированная оценка.

В Проекте и Программе явно прослеживается тенденция к унификации правил налогообложения, что непосредственно связано с налоговым суверенитетом государств. Яркими примерами такой унификации являются вопросы установления минимальной эффективной ставки налогообложения дохода, определения налоговой базы и правил учета убытков. Данная тенденция в условиях отсутствия физических границ для цифровой экономики представляется необходимым условием для обеспечения права государства устанавливать и взимать налоги.

С вопросами цифровой экономики тесно связан вопрос определения криптовалюты для целей налогообложения.

Виртуальная валюта (или криптовалюта), система блокчейн получают все большее распространение в общественных отношениях. Государства по-разному относятся к данным процессам и используют различные способы регулирования. Регуляторы КНР запретили использование криптовалют, Гонконг и Канада допустили обращение криптовалюты при условии отсутствия признаков мошенничества и определили их как инвестиционные инструменты, Япония признала легальным использование криптовалют Ethereum и Bitcoin. Примечательно, что в России Федеральная налоговая служба стала первым ведомством, которое признало необходимость в регулировании данной сферы отношений. В письме ФНС России от 3 октября 2016 г. № ОА-18-17/1027¹ изложена позиция налогового ведомства, согласно которой операции по купле-продаже криптовалюты предлагается рассматривать как валютные операции. Однако основная правовая коллизия в данном письме не нашла разрешения. По факту криптовалюты начинают выполнять некоторые функции денег и создают угрозу денежной монополии государства. Думается, что данный вопрос не может быть решен простым законодательным запретом на обращение криптовалют ввиду сомнительности получения эффективного результата. Более того, запрет в данном случае, может нанести вред технологическому развитию государства, так как упомянутые выше институты являются следствием развития информационных технологий.

Учитывая объективную реальность, заключающуюся в расширении практики применения криптовалют, представляется более рациональным обратить внимание на то, как учесть в законодательстве, в том числе и налоговом, данные процессы. Исследователи отмечают, что споры в отношении гражданско-правовой природы виртуальных валют не должны быть препятствием для налогово-правового регулирования общественных

¹ См.: Письмо Федеральной налоговой службы от 3 октября 2016 г. № ОА-18-17/1027 «Об операциях, связанных с приобретением или реализацией криптовалют с использованием валютных ценностей (иностранной валюты и внешних ценных бумаг) и (или) валюты РФ» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

отношений, связанных с использованием криптовалюты. Так, И.И. Кучеров, опираясь на автономность налогового права, видит необходимость в определении правовой природы биткоина и налоговых последствий операций с его использованием¹. В сфере налоговых отношений, представляется, что криптовалюты должны быть учтены в следующих институтах и отдельных нормах налогового права.

Институт налогового контроля. Налоговый контроль предполагает контроль с использованием банковской инфраструктуры. Банки обязаны сообщать об открытии и закрытии счетов налогоплательщиков, предоставлять информацию об остатках денежных средств на счетах налогоплательщиков и оборотах по счетам по требованию налоговых органов. Федеральным законом от 27 июня 2011 г. № 162-ФЗ налоговое законодательство России было дополнено положениями в части регулирования налоговых отношений, связанных с использованием электронных денежных средств². Системы блокчейн, криптовалют предусматривают эмиссию и оборот ценностей, институты, обеспечивающие оборот, которые схожи по своим функциям с деньгами и институтами платежной системы. Так, операции по покупке и продаже криптовалют проходят на криптобиржах. Думается, что институты, обеспечивающие функционирование криптовалют, должны получить соответствующее правовое закрепление. Например, для получения доступа к торгам на криптобиржах необходимо пройти персонализацию. На операторов таких институтов, могут быть возложены обязанности по идентификации владельцев криптовалют по системе требований «знай своего клиента», предоставления информации по запросам налоговых органов, возможно,

¹ См.: Кучеров И.И., Хаванова И.А. Налоговые последствия использования альтернативных платежных средств (теоретико-правовые аспекты) // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. № 1. С. 66-72.

² См.: Федеральный закон от 27 июня 2011 г. № 162-ФЗ (с изм. и доп. от 22 декабря 2014 г., № 432-ФЗ) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О национальной платежной системе» // СЗ РФ. 2011. № 27, ст. 3873; 2014. № 52 (ч. 1), ст. 7543.

обязанности налоговых агентов. В июле 2017 года Национальная конференция уполномоченных по унификации законодательства штатов утвердила унифицированные правила регулирования использования виртуальных валют¹. Правила предусматривают институты регистрации, лицензирования, хранения информации по операциям с виртуальными валютами, а также иные институты, позволяющие включить данную сферу экономической активности в правовое поле.

Очевидно, что участники отношений, связанных с использованием виртуальных валют, обладают несравненно большими возможностями проводить расчетные операции, не идентифицируя себя, в сравнении с традиционными способами осуществления расчетов фиатными деньгами. Однако участие в этих отношениях предполагает определенную степень доверия к системе расчетов, в том числе к остальным участникам. Доверие известным образом поддерживается не только положительным опытом, но и гарантиями защиты прав, которые предоставляет государство. Таким образом, чем больше операторы виртуальных валют вовлечены в правовое поле, тем больше степень доверия к ним со стороны потенциальных участников. Так, все биржи, обеспечивающие сделки с виртуальной валютой в Японии, должны пройти регистрацию в Агентстве по финансовым услугам². Регулирование деятельности зарегистрированных бирж позволит не только создать гарантии защиты прав участников биржевых отношений, но и обеспечить власти налоговозначимой информацией по соответствующим операциям.

Так как криптовалюта имеет стоимость и по своим свойствам схожа с финансовыми инструментами, данные аспекты требуют учета при определении доходов от сделок с использованием соответствующих инструментов, доходов в виде материальной выгоды по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц. Представляется

¹ URL: [http://www.uniformlaws.org /shared/docs/regulation%20of%20virtual%20currencies/2017AMURVCBA_AsApproved.pdf](http://www.uniformlaws.org/shared/docs/regulation%20of%20virtual%20currencies/2017AMURVCBA_AsApproved.pdf) (дата обращения: 10 марта 2020 г.).

² URL: <https://www.japantimes.co.jp/news/2017/09/24/business/virtual-currency-exchanges-put-surveillance-fsa/#.WdJUcVIUmUm> (дата обращения: 03 марта 2020 г.).

необходимым установить правила определения курсов виртуальной валюты для расчета налоговой базы по данным налогам.

Известным налогово-правовым спором, связанным с использованием виртуальных валют, является дело налогового ведомства Швеции (Skatteverket) против David Hedqvist, рассмотренное Судом Европейского союза. На основании налогового законодательства Европейского союза и национального налогового законодательства Швеции Суд Европейского союза пришел к выводу о том, что виртуальная валюта или иное альтернативное средство платежа не относятся к товарам или услугам¹.

Информатизация – этап развития общественных отношений. Соответственно, развитие информационных технологий требует поддержки. В налоговой сфере государственная поддержка может быть выражена в предоставлении налоговых льгот: от применения пониженных налоговых ставок до освобождения от налогообложения проектов на периоде стартапов. Расчетные операции с виртуальными валютами могут быть рассмотрены как операции, не подлежащие налогообложению налогом на добавленную стоимость.

По справедливому замечанию И.А. Хавановой, «законы нередко идут на шаг позади технического прогресса, испытывая недостаток гибкости в мире быстро меняющихся технологий»². Отсутствие «правового описания» плодов технического прогресса тем не менее не освобождает лиц, использующих такие плоды, от притязаний налогового ведомства. Данное обстоятельство вносит неясность в восприятие налогоплательщиком своего правового положения и, следовательно, создает условия для нарушения принципа определенности налогообложения.

¹ URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170305&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=800089> (дата обращения: 03 марта 2020 г.).

² *Хаванова И.А.* Виртуальное и реальное: теория потоков в контексте налогово-правового регулирования // *Финансовое право.* 2017. № 4. С. 35-40.

Рассмотренные вопросы напрямую связаны с проблематикой налогового суверенитета. Цифровая экономика диктует необходимость в формировании не только новых международных правил налогообложения, но и трансформации национальных институтов. Думается, что регулирование налоговых отношений в условиях цифровой экономики – предмет отдельного научного исследования. В части института налогового суверенитета цифровизация экономических отношений имеет следующее значение:

1. Фактическая реализация суверенного права на установление и введение налогов предполагает дополнение классической конструкции элементов налогообложения положениями, учитывающими особенности цифровой экономики. Например, операции с цифровыми активами отличаются от операций с товарами, имуществом в традиционной (нецифровой) экономике (учет, стоимость, переход прав и т.д.), что непосредственно влияет на юридические факты, которые порождают правоотношения по исчислению и уплате некоторых налогов (реализация товара для НДС, получение дохода и определение его размера для налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц и др.). Отсутствие эффективных правовых основ налогообложения цифровой экономики создает угрозу налоговому суверенитету государства.

2. Гарантией налогового суверенитета является эффективный налоговый контроль. Цифровизация экономических отношений предполагает расширение использования технических решений контрольных отношений в сфере налогообложения. Данная тенденция требует соответствующего правового регулирования. Примером такого регулирования является обязательное электронное декларирование по некоторым налогам.

3. Отсутствие физических границ для электронной коммерции ставит задачу пересмотра правил достаточного экономического присутствия, постоянного представительства и других, которые непосредственно связаны с законодательной и исполнительной налоговой юрисдикцией.

Глава 5. Международно-правовые аспекты обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации

5.1. Внешние аспекты налогового суверенитета и принцип самоограничения налогового суверенитета

Возвращаясь к тезису об искусственности деления налогового суверенитета на внутренние и внешние аспекты, представляется необходимым предположить, что в основе как внешних, так и внутренних аспектов лежит суверенное право государства взимать налоги. Применение иных правовых методов регулирования и инструментов в части внешних аспектов, обусловлено прежде всего характером участвующих в правоотношении субъектов, наделенных свойством суверенности.

Налогово-правовой метод регулирования помимо императива предполагает также и в некоторой степени дозволение, диспозитивные элементы, согласование. Например, налоговое право использует институты залога, поручительства, договора инвестиционного налогового кредита и некоторые другие институты. Думается, что использование императивных и диспозитивных начал правового регулирования в отечественном налоговом праве и международном налоговом праве, в части внешних аспектов налогового суверенитета, имеет разные предпосылки. Применение диспозитивного метода и смежных с ним способов и приемов правового регулирования в отечественном налоговом праве обусловлено эффективностью соответствующих правовых конструкций в упорядочивании денежных отношений. Использование договорного метода в международном налоговом праве продиктовано субъектным составом правоотношений – суверенными государствами. Метод договора, который используется в международном налоговом праве, произведен от императива.

Международному налоговому праву известен принцип ограничения суверенитета, когда государства, владеющие суверенитетом, добровольно уступают в пользу другого государства на основе принципа взаимности определенные права, например, в части налогообложения доходов своих

резидентов, полученных от источников в других государствах. Однако уступить или отказаться от права может только тот субъект, который им наделен. Таким образом, внешние и внутренние аспекты налогового суверенитета несмотря на различные инструменты, способы, методы правового регулирования, субъектный состав, имеют общую основу, а их выделение обусловлено гносеологической задачей и задачей построения эффективного правового регулирования. Такое единство внешних и внутренних аспектов необходимо учитывать, исследуя вопросы правового регулирования налогообложения отношений с участием иностранного элемента.

Проводя последующий анализ, представляется необходимым предпринять анализ содержания внутренних и внешних аспектов налогового суверенитета. Думается, что к внутренним аспектам налогового суверенитета государства можно отнести:

- 1) верховенство и независимость в вопросах установления и введения налогов в пределах государственной территории;
- 2) верховенство и независимость в вопросах организации взимания налогов в пределах государственной территории;
- 3) верховенство и независимость в вопросах установления налоговой ответственности и привлечения к ней.

В части внутренних аспектов налогового суверенитета государство вступает в правоотношения, которые по субъектному составу можно классифицировать на следующие виды:

- 1) правоотношения между государственной властью федерального и регионального уровней, а также органами местного самоуправления по вопросам полномочий в области налогообложения, которые переданы на региональный и местный уровни;
- 2) правоотношения между государством, органами местного самоуправления, с одной стороны, и налогообязанными лицами, с другой, по вопросам установления, введения и взимания налогов;

3) правоотношения между государством и институтами гражданского общества по вопросам обеспечения законности установления и взимания налогов, а также повышения эффективности функции налогообложения.

Первая группа правоотношений тесно связана с вопросами фискального федерализма и имеет целью передать субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям полномочия, достаточные для эффективного налогообложения. Однако делегированные полномочия не должны создавать угрозы для целостности государства.

Вторая группа правоотношений направлена на обеспечение эффективного и справедливого равного налогообложения. Неэффективное и несправедливое налогообложение не свидетельствует об отсутствии суверенитета, однако, думается, что при таких обстоятельствах суверенитет можно называть налоговым условно. Эволюция налогообложения на современном этапе предполагает, что налоги должны быть равными и справедливыми, их размер должен быть минимально достаточным для финансового обеспечения государственных функций. Если государство взимает платежи, которые не отвечают данным признакам, то налоговые правоотношения не возникают.

Развитие третьей группы правоотношений исключительно важно для обеспечения налогового суверенитета государства. Деятельность институтов гражданского общества направлена на обеспечение баланса публичных и частных интересов по вопросам налогообложения. Налоговый суверенитет государства не означает, что власть государства по вопросам налогообложения не ограничена. Конституция РФ обязывает каждого платить только законно установленные налоги. Требование «законно установленные» не тождественно правилу об установлении налогов только в форме закона. Также должны быть соблюдены принципы налогообложения, в том числе принцип минимальной достаточности налогообложения. Часть 3 ст. 55 Конституции РФ устанавливает, в какой мере права человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом. Налог – это

ограничение права частной собственности, которое может быть только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты публичных интересов. Ярким примером влияния институтов гражданского общества на соблюдение данной меры является деятельность общественной организации «Опора России» по сохранению специального налогового режима «Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности»¹. Думается, что налоговый суверенитет должен строиться на взаимодействии с институтами гражданского общества.

По целеполаганию внутренние аспекты реализации налогового суверенитета можно классифицировать на следующие виды:

1) отношения, возникающие в связи с реализацией государством функции налогообложения (установление, введение налогов, их взимание, контроль за уплатой налогов и привлечение налогоплательщиков к налоговой ответственности);

2) отношения, возникающие в связи с реализацией регулирующей функции налогообложения (установление специальных налоговых режимов, налоговых льгот и преференций).

Классификация по целеполаганию позволяет, с одной стороны, подчеркнуть единство государственного суверенитета, с другой – показать взаимосвязь его составляющих. Взимание налогов и использование налогообложения для достижения иных публичных задач осуществляются в рамках реализации государственного суверенитета с применением налогового экономико-правового инструментария. Например, взимание налога по упрощенной системе налогообложения с субъектов малого и среднего предпринимательства производится для пополнения бюджета. Право на применение данного специального налогового режима также является одним из инструментов поддержки развития малого и среднего предпринимательства. Однако такой инструмент должен использоваться по

¹ URL: <http://opora.ru/news/opora-rossii-vystupaet-protiv-otmeny-envd-posle-2018-g.html> (дата обращения: 15 марта 2021 г.). Переходный период отмены режима налогообложения в виде единого налога на вмененный доход продлился с 2012 по 2021 г.

правилам и принципам налогового права. В частности, отсутствует запрет или какие-либо ограничения на применение упрощенной системы налогообложения в зависимости от налогового резидентства. Обратное означало бы нарушение принципа нейтральности налогообложения. Развитие малого и среднего предпринимательства является одной из задач органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления (ст. 11 федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»¹; подп. 9 п. 2 ст. 26.3 федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»²). Налоговые доходы от специальных налоговых режимов для малого и среднего предпринимательства закреплены за бюджетами регионального и местного уровней (ст. 56, 61.1– 61.5 БК РФ).

Приведенные раньше положения позволяют сделать вывод о том, что налоговый суверенитет можно рассматривать не только как один из элементов государственного суверенитета, но и как инструмент достижения публично значимых задач. Реализуя суверенные права в области налогообложения, государство не только обеспечивает поступление денежных средств в бюджетную систему, но и проводит экономическую, социальную, экологическую и иные виды государственной политики.

Также представляется необходимым классифицировать аспекты налогового суверенитета по времени на постоянные и актуальные. Такая классификация требуется не только для внутренних, но и для внешних аспектов налогового суверенитета. Постоянные аспекты налогового суверенитета заключаются в его содержании, т.е. в верховенстве государства

¹ См.: Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2007. № 31, ст. 4006.

² См.: Федеральный закон от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 42, ст. 1999.

в вопросах установления, введения и взимания налогов. Актуальность некоторых аспектов налогового суверенитета определяет развитие внутренних и внешних экономических, социальных, политических отношений.

К актуальным внутренним аспектам налогового суверенитета можно отнести институт внутренних территорий с особыми режимами налогообложения, развитие налогового федерализма, повышение уровня налоговой культуры и борьбу с уклонением от уплаты налогов. Например, результаты проведения широкой налоговой амнистии и «амнистии капиталов» 2016 – 2019 г. определили актуальность создания института международных компаний, расположенных в пределах территорий специальных административных районов Калининградской области и Приморского края¹.

Внешние аспекты налогового суверенитета реализуются по следующим направлениям:

- 1) участие в налоговых соглашениях по вопросам избежания двойного налогообложения;
- 2) участие в налоговых соглашениях по вопросам административной помощи;
- 3) участие в деятельности международных организаций по вопросам противодействия уклонению от уплаты налогов.

Особый интерес во внешних аспектах налогового суверенитета занимает вопрос о необходимости самоограничения налогового суверенитета, что обусловлено субъектным составом возникающих правоотношений. Наиболее ярко это проявляется в интеграционных процессах, в образовании различного рода союзов, сообществ, содружеств и других объединений государств.

¹ См.: Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» // СЗ РФ. 2018. № 32 (ч. 1), ст. 5084; Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 290-ФЗ «О международных компаниях» // СЗ РФ. 2018. № 32 (ч. 1), ст. 5083.

Думается, что внешние аспекты реализации налогового суверенитета можно классифицировать по предпосылкам их возникновения. Так, стремление развивать экономические связи с определенным государством предполагает заключение двустороннего соглашения по вопросам избежания двойного налогообложения с тем, чтобы многократное налогообложение не было препятствием для развития экономических связей. В основе присоединения к многосторонним конвенциям, которые воплощают в себе лучшие практики противодействия уклонению от уплаты налогов (например, Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения), лежит стремление объединить усилия в борьбе с уклонением от уплаты налогов. Унификация налоговых правил в рамках межгосударственных объединений направлена на создание единого экономического пространства.

На основании изложенных доводов представляется возможным сделать следующие выводы:

1) выделение внутренних и внешних аспектов налогового суверенитета преследует прежде всего гносеологические цели, так как налоговый суверенитет во внешних и внутренних аспектах взаимообусловлен;

2) реализация налогового суверенитета внутри и вне суверенной территории основана на применении различных принципов и методов правового регулирования;

3) внутренние и внешние аспекты налогового суверенитета можно классифицировать по различным основаниям, что позволяет выявить их содержание, актуальные вопросы, взаимодействие отдельных элементов налогового суверенитета и государственного (соотношение частного и общего).

Следует проанализировать вопрос ограничения налогового суверенитета. В.С. Хижняк отмечает, что «важнейшая проблема реализации

суверенитета в международных отношениях – его ограничение»¹. Справедливым представляется подход к рассмотрению ограничения суверенитета в целом и налогового суверенитета в частности именно как проблемы, а не как позитивного следствия эволюции межгосударственных отношений.

Основное содержание принципа самоограничения государственного суверенитета сводится к отказу государства от некоторых суверенных прав в пользу межправительственных или иных международных организаций для достижения значимых для такого государства целей, появившихся вследствие развития международных отношений.

Сторонники принципа самоограничения государственного суверенитета аргументируют правоту своей позиции тем, что самоограничение суверенитета необходимо для синергии межгосударственного взаимодействия в решении задач, выходящих за рамки сугубо национальных суверенных интересов. Однако проблема заключается в объективном отсутствии либо цели, либо методов и средств ее достижения, которые одинаково равно отвечали интересам всех участников международных отношений. В международном налоговом праве ярким примером разногласия является конкуренция двух концепций налогообложения дивидендных доходов: в пользу государства источника (приоритет развивающихся государств, принимающих инвестиции) или в пользу государства, предоставляющего инвестиции (приоритет развитого государства). При этом как у первого, так и у второго подхода имеется единая цель – устранение двойного налогообложения. Еще более разнообразной по конкуренции методов достижения единой цели является работа над правилами налогообложения цифровой экономики. Анализируя процессы, связанные с реализацией принципа самоограничения суверенитета, очевидной становится справедливость замечания

¹ Хижняк В.С. Защита государственного суверенитета как основной национальный интерес Российской Федерации // Правовая культура. 2011. № 1 (10). С. 30-37.

В.Д. Зорькина, согласно которому «отказ от суверенитета одних на практике лишь укрепляет суверенитет кого-то другого, кто присваивает себе право действовать во имя всеобщих интересов»¹.

Проблема заключается в поиске баланса или компромисса между значимостью цели, для достижения которой государство отказывается от части своих суверенных прав, и национальными интересами, которые могут быть ущемлены в результате такого ограничения. На примере международного налогового права данная проблема рассматривается через призму эволюции международных соглашений. Ограничение налоговых суверенитетов в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения сформировало предпосылки использования системы таких соглашений для уклонения от уплаты налогов.

Сложившаяся к XXI в. система международных налоговых правил, норм национального права, регулирующих отношения с участием иностранного элемента, и международных соглашений – не отражала в равной степени интересы всех государств. Государства, практиковавшие правила недобросовестной налоговой конкуренции, крупные международные группы компаний, применяющие гибридные инструменты и другие способы уклонения от уплаты налогов, выступали основными выгодоприобретателями такой системы. Трансформация международных налоговых правил под влиянием активной работы ОЭСР также вызывает много споров².

Сложность, точнее невозможность, справедливой реализации принципа самоограничения налогового суверенитета государства, как представляется, обусловлена различиями в налоговых системах государств. Налоговая система каждого государства уникальна. Ее наполнение зависит от государственного устройства, истории государственности, межбюджетных

¹ См.: Зорькин В. Д. Интеграция европейского конституционного пространства: вызовы и ответы // Журнал российского права. 2006 № 12. С. 22.

² Например, формирование новых правил налоговой привязки для цифровой экономики по резидентству рынка потребления.

отношений, уровня экономического развития, налоговой культуры и ряда других факторов, которые определяют самобытность налоговой культуры каждого государства. Предлагаемые инструменты самоограничения налогового суверенитета носят универсальный характер и не предусматривают (не могут предусматривать) особенности налоговых систем разных государств.

Так, для России предусмотренные налоговыми соглашениями ограничения в налогообложении дивидендов, выплачиваемых формальным акционерам, расположенным в низконалоговых юрисдикциях, создали условия для вывода капитала из России под низкой налоговой ставкой (как правило, 5 или 10%), т.е. предлагаемый инструмент, заключающийся в самоограничении налогового суверенитета, используется не в национальных интересах. Данная проблема не относится только к Российской Федерации. Активная работа ОЭСР по проекту BEPS раскрывает масштаб проблемы. Однако применение инструментов (действий) BEPS в некоторых случаях также предполагает ограничение налогового суверенитета.

Несмотря на реальные угрозы налоговому суверенитету, принцип самоограничения налогового суверенитета применяется в международных налоговых отношениях:

- 1) при формировании межгосударственных объединений;
- 2) при заключении соглашений об избежании двойного налогообложения;
- 3) при выработке международных правил борьбы с уклонением от уплаты налогов.

В условиях развития международных отношений принцип самоограничения налогового суверенитета получает все большее применение. Для обеспечения защиты налогового суверенитета важным является соблюдение баланса между ограничением налогового суверенитета и национальными интересами. Особое содержание внешние аспекты

налогового суверенитета приобретают в условиях межгосударственных интеграционных процессов.

5.2. Налоговый суверенитет в условиях интеграционных процессов

Формирование государственности – процесс относительно долгий. На карте мира не так часто появляются или исчезают новые государства. Однако интеграционные межгосударственные процессы проходят с определенной долей интенсивности.

Интеграционные процессы относятся к одним из предпосылок формирования международных налоговых правил. Так, отношения в империях между центром и колониями предполагали унифицированные законы, регулирующие экономическую деятельность и налогообложение. Актуальность задаче может придать анализ интеграционных процессов, проходящих в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе.

Г.П. Толстопятенко, исследуя проблемы европейского налогового права, приходит к следующим выводам, которые, как думается, непосредственно относятся к проблематике налогового суверенитета¹.

Во-первых, отмечается, что налоговая координация в Европейском союзе имеет схожие черты с налоговым федерализмом федеративных государств. Таким образом, интеграционные процессы нуждаются в «эффективной наладке» взаимодействия не только налоговых, но и бюджетных процессов, проходящих внутри каждого государства-члена в отдельности и всего Союза в целом. Принцип самоограничения налогового суверенитета приобретает особое значение, выходит на новый уровень, так как предполагается, что более высокая цель – создание единого рынка – требует отказа государств от некоторых прав в сфере налогообложения.

Во-вторых, налоговый федерализм в Европейском союзе может быть рассмотрен как инструмент налоговой политики, направленный на

¹ См.: Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2011.

оптимизацию структуры и распределения налогов внутри Европейского союза, а также решение проблем многократного налогообложения и уклонения от уплаты налогов.

В-третьих, в основе налоговой политики Европейского союза лежат принципы гармонизации, пропорциональности и subsidiarity.

В-четвертых, налоговый федерализм Европейского союза ближе по признакам к децентрализованным федерациям, которые предполагают большой объем предмета регионального законодательства, «активно развивающего конкурирующее законодательство федерации».

В-пятых, директивы и регламенты являются основными инструментами налоговой интеграции, которые сочетают в себе черты национального и международного правового регулирования. Особая роль в позитивной интеграции принадлежит Суду Европейского союза.

Обращаясь к вопросу влияния интеграционных процессов на налоговый суверенитет государств-участников, представляется необходимым рассмотреть аналогичный вопрос общего характера, т.е. государственный суверенитет в условиях интеграционных процессов. Наиболее обоснованным видится мнение О.М. Мещеряковой о том, согласно которому «наднациональность не может рассматриваться как некая независимая от государств власть. Наднациональность всегда служит интересам государств, т.к. именно они определяют цель и задачи интеграции, т.е. именно суверенитет создает наднациональность»¹. Анализ положений конституций государств-членов Европейского союза позволил В.Е. Чиркину прийти к выводу о возможности, а не о свершившемся факте ограниченного суверенитета².

Некоторые исследователи трансформируют наднациональность в «коллективный суверенитет». Однако понятие «коллективный суверенитет»

¹ См.: Мещерякова О.М. «Наднациональность в праве Европейского союза и проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С.10.

² См.: Чиркина В.Е. Наднациональное право и государственный суверенитет (некоторые проблемы теории). М., 2020. С. 35.

отличается по содержанию от государственного и определяется как «свойство интеграционного объединения, позволяющее ему вступать от имени государств-членов и в их интересах в договорные отношения с другими субъектами международного права в рамках полномочий, закрепленных в уставе объединения или договоре о его создании»¹. Думается, что понятие коллективного суверенитета сложно соотнести с понятием налогового суверенитета, поскольку принадлежность государства к интеграционному образованию определяет некоторые особенности его прав в части установления и взимания обязательных платежей. Например, в рамках Таможенного союза стороны согласовывают условия присоединения к Всемирной торговой организации². В.Г. Вишняков в отношении интеграционных образований отмечает, что понятия «суверенитет» государства и «передача» ряда полномочий государства межгосударственному объединению «находятся в разных плоскостях... передача полномочий не нарушает суверенитета и международной правосубъектности стран – членов этого объединения»³.

Право Европейского союза предусматривает нормы, которые направлены на защиту налогового суверенитета государств-членов, а также нормы, которые можно отнести к институту самоограничения налогового суверенитета.

К первой группе можно отнести положения ст. 58 Договора о создании Европейского сообщества (далее Римский договор)⁴, которые предусматривают, что нормы Договора не ограничивают право государств-

¹ См.: *Ефремова Н.А.* Международно-правовые механизмы регулирования экономической интеграции и суверенитет государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 14.

² См.: Договор о функционировании Таможенного союза в рамках многосторонней торговой системы от 19 мая 2011 г.: ратифицирован федеральным законом от 19 октября 2011 г. № 282-ФЗ // СЗ РФ. 2019. № 37, ст. 5117.

³ См.: *Вишняков В.Г.* Правовые проблемы становления Евразийского экономического сообщества // Журнал российского права. 2001. № 10.

⁴ См.: Официальный сайт Европейского союза [Электронный ресурс]. URL: <https://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/legislation/recent.html> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

членов применять нормы налогового законодательства, учитывающие особенности домицилия и происхождения капитала.

Ко второй группе – нормы о запрете налоговой дискриминации и о национальном режиме: ст. 90 и 96 Римского договора. Статья 97 Римского договора ограничивает право государств, налоговые системы которых предусматривают налог с оборота (кумулятивного характера), устанавливать средние ставки для импортируемых или экспортируемых товаров, которые нарушают принцип запрета налоговой дискриминации и национального режима. Освобождение (снижение или льготирование в иной форме) экспортно-импортных операций по другим налогам допускается только с разрешения Органов управления Сообщества (Совета и Комиссии).

Советом Европейского союза 1 декабря 1997 г. года принят Кодекс налогообложения коммерческой деятельности (далее НК ЕС)¹. Согласно положениям раздела «А» НК ЕС деятельность государств-членов, предусматривающая освобождение от налогообложения определенных видов деятельности (применение нулевой ставки налогообложения или налогообложение их ниже эффективного уровня), рассматривается как потенциально опасная для общего рынка Союза. Принимаемые государствами меры должны рассматриваться через призму следующих критериев:

- недопустимость предоставления налоговых льгот по принципу налогового резидентства;
- ограничение налоговых льгот предпринимательской активностью только на национальном рынке;
- запрет использования налоговых льгот без осуществления реальной коммерческой деятельности;

¹ См.: Официальный сайт Европейского союза [Электронный ресурс]. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/En/TXT/?qid=1587213587397&uri=CELEX:41998X0106> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

– соответствие налогового регулирования деятельности Международных групп компаний лучшим практикам, в частности формируемым под эгидой ОЭСР;

– транспарентность принимаемых мер.

С учетом приведенных критериев государства-члены обязуются не принимать налоговые меры, которые представляют опасность для единого рынка и обладают признаками недобросовестной налоговой конкуренции. Кроме того, государства обязуются пересмотреть действующее налоговое законодательство на предмет нарушения принципов НК ЕС и внести соответствующие изменения.

Государства-члены обязаны информировать по запросу друг друга о принимаемых ими мерах по вопросам налогообложения, если такие меры относятся к выше перечисленным вопросам. Для целей обеспечения реализации положений НК ЕС создана Комиссия, состоящая из представителей от каждого государства-члена. Комиссия на постоянной основе осуществляет мониторинг соблюдения государствами-членами положений НК ЕС. Кроме того, государства-члены принимают на себя обязательства о пересмотре их договорных отношений с третьими странами в тех случаях, если такие соглашения создают условия для уклонения от уплаты налогов.

Вопрос соотношения национального налогового права, двусторонних соглашений по вопросам избежания двойного налогообложения, международных налоговых конвенций по иным вопросам и налоговых правил интеграционных образований имеет свои особенности, обусловленные целями международного сотрудничества. Так, межгосударственное сотрудничество в рамках интеграционных образований направлено на обеспечение функционирования единого рынка. Двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения – на снижении негативного влияния юридического двойного налогообложения на международную экономическую деятельность в пределах юрисдикций двух

договаривающихся государств. Целью выступает также снижение негативного влияния уклонения от уплаты налогов с использованием различий в налоговых системах.

К рассматриваемой группе относятся также наднациональные нормы, регулирующие взимание конкретных налогов. Так, взимание налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза гармонизировано Директивой Совета Европейского союза №2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г.¹ Данная Директива устанавливает следующие общие правила взимания НДС на территории Европейского союза, которые формируют общую систему НДС:

1) пункты 13-14 Общих положений обязывают государства закрепить в национальном законодательстве налоговозначимые термины, факты, институты и другие обстоятельства для формирования единой системы косвенного налогообложения (например, понятия «налогооблагаемое лицо» и «налогооблагаемая сделка», правила определения места оказания транспортных и иных услуг, совершения сделки), а также содержит соответствующие пояснения;

2) статья 1 вводит принцип взимания НДС (не правовой, а более инструментальный, разъясняющий «механизм» НДС);

3) статьи 2, 3 и 4 устанавливают объекты налогообложения, а также исключения по ним;

4) статьи 9 – 13 определяют налогоплательщиков;

5) глава 4 раскрывает такие объекты, как реализация товаров (ст. 14 – 17), оказание услуг (ст. 24-29);

6) глава 5 конкретизирует правила определения места реализации товаров, оказания услуг;

7) глава 6 определяет момент возникновения налогового обязательства;

8) глава 7 регламентирует порядок определения налоговой базы.

¹ См.: Официальный сайт Европейского союза [Электронный ресурс]. URL: <https://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/legislation/recent.html> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

Таким образом, Директива конкретизирует все необходимые элементы налогообложения по налогу на добавленную стоимость. По факту государства-участники свободны определять ставку налогообложения, а система налогообложения НДС установлена на уровне Директивы.

В части взимания акцизов акты Европейского союза можно разделить на акты, направленные на установления гармонизированной системы взимания акцизов по операциям с определенным видом подакцизного товара, и акты, направленные на гармонизацию ставок по акцизам.

Так, в отношении акцизов, взимаемых в части операций с алкогольной продукцией, гармонизированная система установлена Директивой Совета ЕЭС №92/83/ЕЕС от 19 октября 1992 г., а в части гармонизации ставок – Директивой Совета ЕЭС №92/84/ЕЕС от 19 октября 1992 г.¹ Первая Директива устанавливает единые подходы к определению подакцизных товаров (пиво, вино, иные сброженные напитки и др.), характеризует некоторые налоговозначимые понятия (например, «малый спиртовой завод»), порядок определения налоговой базы и некоторые другие элементы налогообложения.

Проводя анализ косвенного налогообложения в Европейском союзе, можно сделать вывод о формировании гармонизированной системы налогообложения, основными чертами которой являются следующие:

- 1) установление унифицированных определений, понятий и терминов, характерных для соответствующего налога;
- 2) действие на наднациональном уровне принципов определения элементов налогообложения;
- 3) гармонизация налоговых ставок.

В части косвенного налогообложения гармонизация приведенных правил незначительно ограничивает налоговый суверенитет государств-участников. Основная компетенция, которая остается на национальном

¹ Официальный сайт Европейского союза [Электронный ресурс]. URL: <https://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/legislation/recent.html> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

уровне, – это установление налоговых ставок. По данным статистики ОЭСР за 2020 г. ставки по НДС в Европейском союзе существенно различаются: в Австрии – 20%, Германии – 25%, Венгрии – 27%¹. Потребительская активность и регулирование налоговых ставок – достаточное сочетание свойств налоговой системы, отвечающей национальным интересам каждого государства, входящего в интеграционное образование.

В отношении международных аспектов уплаты НДС значительное число государств независимо от их участия в интеграционных образованиях придерживается практики применения нулевой экспортной ставки с использованием принципа налогообложения по месту назначения товара (работы, услуги). Д.В. Винницкий выделяет отдельную систему институтов трансграничного налогообложения косвенными налогами, которая включает правила определения места реализации товаров (работ, услуг), применения принципа страны назначения и вопросы возмещения налога при экспортных операциях².

Таким образом, интеграционные процессы не только не ограничивают налоговый суверенитет государств-участников, но, напротив, в значительной степени способствуют развитию товарооборота между соответствующими государствами с помощью гармонизации правил косвенного налогообложения. В исследованиях по интеграционным процессам Европейского союза отмечается, что государства, заключая международные договоры, не ограничивают, а реализуют свой суверенитет³.

Гораздо более серьезное ограничение национальных интересов представляет гармонизация прямого налогообложения, так как поступление налогов в бюджет соответствующего государства в данном случае не зависит от потребительской активности, т.е. воли фактического плательщика.

¹ URL: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

² См.: *Винницкий Д.В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017.

³ См.: *Ефремова Н.А.* Международно-правовые механизмы регулирования экономической интеграции и суверенитет государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 16.

Одним из примеров ограничения налогового суверенитета государств-участников Европейского союза является Директива Совета ЕС 2011/96/ЕС от 30 ноября 2011 г.¹, устанавливающая общие требования к налогообложению операций дочерних и материнских компаний, расположенных в различных государствах

Пункт 3 преамбулы к данной Директиве гласит: ее целью является освобождение от налогообложения дивидендов и иных выплат от дочерних компаний в пользу материнских и предупреждение двойного налогообложения таких выплат в юрисдикции по месту нахождения материнских компаний. Данное правило направлено на обеспечение функционирования таких компаний в рамках Европейского союза в условиях единого рынка и делать их более конкурентоспособными на рынках внешних.

Пункт 7 преамбулы устанавливает общее правило, согласно которому юрисдикция материнской компании не облагает налогом выплаты от ассоциированных дочерних компаний или предусматривает право на налоговый зачет налога, уплаченного ассоциированными компаниями с такой прибыли. Пункт 8 преамбулы – правило о запрете налога у источника. Такие же правила распространяются на отношения между постоянным представительством и основным предприятием. Директива предусматривает также унификацию некоторых определений (например, долю участия в дочерней компании (10%), постоянного представительства и некоторых других правил, необходимых для применения Директивы в условиях разных правовых систем).

Принимая устанавливаемые Директивой Совета ЕС 2011/96/ЕС от 30 ноября 2011 г. ограничения, государства-участники отказываются от права налогообложения пассивных доходов как по правилу резидентства, так и по правилу источника. Очевидно, что такое ограничение справедливо для тех

¹ URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/En/TXT/?qid=1586695302358&uri=CELEX:32011L0096> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

государств, которые получают выгоду от условий единого рынка (например, повышения налоговой базы в виде доходов активного типа). Сомнительной представляется выгода государства, создающего условия для работы прямых инвестиций, но отказывающегося от налогообложения прибыли, выплачиваемой инвестору-нерезиденту, только, если оно не получает какие-либо иные преимущества.

Примером ограничения налогового суверенитета государств-членов является также Конвенция об избежании двойного налогообложения в отношении доходов связанных предприятий¹, которая обязывает государство пересмотреть относящуюся к его территории налоговую базу по налогу на прибыль, если была проведена симметричная корректировка налоговой базы другим государством в отношении связанной с налогоплательщиком компании.

В работах по общим вопросам интеграционных процессов в Европейском союзе отмечается необходимость баланса между полномочиями государств-членов и Союза, «который исключил бы чрезмерное усиление наднациональных функций институтов, но, в то же время, наделял бы их таким объемом полномочий, который позволяет вопреки сопротивлению отдельных государств обеспечить достижение задач и целей интеграции»².

Исследования по вопросам координации налогового законодательства в Европейском союзе содержат следующие выводы относительно влияния интеграционных процессов на налоговый суверенитет государств-членов³:

1. Распределение налоговых прав между государствами является гарантией налоговой координации.

2. Некоторые меры налоговой координации, влекущие существенные изменения в национальных налоговых системах, могут быть реализованы

¹ URL: https://eur-lex.europa.eu/legal_content/en/ALL/?uri=CELEX%3A41990A0436 (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

² См.: *Мещерякова О.М.* Наднациональность в праве Европейского союза и проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 10.

³ См.: *Пономарева К.А.* Промежуточные результаты и пределы гармонизации прямых налогов в Европейском Союзе // *Правоприменение.* 2017. № 1. С. 38-47.

только посредством мягкого права без ограничений налогового суверенитета государств-участников.

3. Европейская комиссия формирует систему рекомендаций (мягкое право), направленную на координацию налоговых систем¹. Одним из наиболее «болезненных» для налогового суверенитета вопросов является вопрос о создании консолидированной налоговой базы по налогу на прибыль².

4. Вопросы координации прямого налогообложения относятся к вопросам совместного ведения, реализация этих вопросов Союзом предполагает утрату преимущества у государств-членов.

5. Нормы мягкого права, направленные на координацию прямого налогообложения, в случаях расхождения с национальным законодательством, получают поддержку Суда Европейского союза при условии, если их применение соответствует целям создания Союза и его принципам; в данном случае Суд Европейского союза выступает инструментом «негативной интеграции».³

6. Решения Суда Европейского союза по вопросам соответствия норм национального налогового права принципам, провозглашенным в союзных источниках первого уровня, являются ориентирами для других государств-членов в направлениях изменения национальных налоговых систем.

7. Суд Европейского союза, рассматривая вопросы несоответствия национальных правил налогообложения нормам первичного права, не имеет целью нарушение налогового суверенитета государств-членов, его задачей является обеспечение эффективного баланса налогового суверенитета и прав (свобод), равенство которых декларируется всем лицам, принадлежащим Европейскому союзу.

¹ URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/En/TXT/?uri=COM:2001:0260:FIN> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

² URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_enp (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

³ См.: *Толстопятенко Г.П.* Позитивная и негативная интеграция. Европейское налоговое право. М., 2001. С. 223.

К.А. Пономарева по поводу баланса интересов отмечает, что: «Важным вопросом остается баланс между интересами граждан ЕС – носителями основных свобод и самого Союза при осуществлении механизмов общего рынка, с одной стороны, и интересами суверенных государств, с другой. Основные свободы и суверенитет государств имеют равный вес, поэтому интересы ни той, ни другой стороны не будут приоритетными»¹.

Поиск эффективного и справедливого баланса в налогообложении сопровождает данное направление финансовой деятельности государства как на национальном, так и на международном уровне. На национальном уровне к налогообложению предъявляется требование о балансе частных и публичных интересов, на международном уровне в условиях налоговой координации – о балансе между ограничением налогового суверенитета и целями интеграционных процессов (например, создание единого рынка). Чем меньше количество участников интеграционных процессов и существенных различий не только в экономической, но и культурной сферах, тем проще поиск данного баланса.

Помимо вопросов прямого и косвенного налогообложения налоговое право Европейского союза охватывает вопросы налогового контроля, мер противодействия уклонению от уплаты налогов. Ранее в настоящей работе отмечалось, что налоговый суверенитет государства среди прочих элементов предполагает верховенство государства в установлении мер, обеспечивающих уплату налогов, в том числе организацию налогового контроля.

Правовой основой противодействия уклонению от уплаты налогов в Европейском союзе является Директива Совета ЕС № 2016/1164 от 12 июля 2016 г.², содержащая некоторые правила по противодействию уклонению от уплаты налогов, аналогичные правилам, разработанным ОЭСР в рамках

¹ См.: Пономарева К.А. Промежуточные результаты и пределы гармонизации прямых налогов в Европейском Союзе // Правоприменение. 2017. № 1. С. 42.

² URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

проекта BEPS (правила о гибридных инструментах, контролируемых иностранных компаниях и т.п.). Однако в отличие от правил BEPS Директива Европейского союза носит не рекомендательный, а обязывающий характер. Представляется сложным признать вопросы правового регулирования охранительных отношений (в сферах налогового контроля, противодействия уклонению от уплаты налогов и т.д.) менее ограничивающими налоговый суверенитет, чем вопросы регулирования прямого и косвенного налогообложения. Данный тезис хорошо иллюстрируется вопросом налогообложения цифровой экономики. Думается, что это один из наиболее сложных для компромисса интересов вопрос как на уровне Европейского союза, так и между другими участниками международной экономической деятельности, «осложненной цифровым элементом».¹

Исследование вопросов влияния налоговой координации на налоговый суверенитет в рамках Европейского союза может быть полезно для поиска эффективного пути налоговой координации между государствами, входящими в Евразийский экономический союз.

Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.² содержит Раздел XVII «Налоги и налогообложение», устанавливающий национальный режим, а также декларирование гармонизации налогообложения с тем, чтобы не нарушать условия конкуренции и не препятствовать свободному перемещению товаров, работ и услуг на национальном уровне или на уровне Союза.

В части косвенного налогообложения создание единой системы взимания налога на добавленную стоимость предусмотрено в Приложении № 18 к Договору. Данная система охватывает только операции, связанные с внешней торговлей, и не сближает налоговые системы в части иных элементов налогообложения. Гораздо значительно ограничивают налоговый

¹ URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

² Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.: ратифицирован федеральным законом от 3 октября 2014 г. № 279-ФЗ // СЗ РФ. 2014. № 40 (ч. 1), ст. 5310.

суверенитет государств-членов меры по гармонизации (сближению) ставок акцизов по наиболее чувствительным подакцизным товарам.

В соответствии с Соглашением о принципах ведения налоговой политики в области акцизов на табачную продукцию государств - членов Евразийского экономического союза от 19 декабря 2019 г.¹ государства - участники принимают меры, направленные на гармонизацию акцизов на табачную продукцию. Гармонизация акцизов предполагается посредством установления коридора колебания ставок относительно индикативной ставки. Соглашение предусматривает гибкие инструменты гармонизации, учитывающие особенности экономической составляющей табачной промышленности и потребления табака. Так, среди прочих факторов гармонизация ставок акцизов на табачную продукцию проводится на основе принципов учета различий в размерах валового внутреннего продукта на душу населения государств-членов, располагаемых доходов населения государств-членов, доступности (в том числе ценовой) табачной продукции для населения государств-членов; учета планов социально-экономического развития государств-членов (в том числе их регионов) и некоторых других. Статья 9 Соглашения определяет влияние его содержания на налоговый суверенитет государств-членов, однако положения той же статьи Соглашения сужают понятие налогового суверенитета до интересов безопасности.

Статья 73 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. устанавливает национальный режим для налогообложения доходов физических лиц, получаемых от работы по найму. Данное правило распространяется на налоговых резидентов государств-участников.

Нормативные основы налоговой координации в Евразийском экономическом союзе значительно уже правовых основ данного процесса в Европейском союзе. Представляется, что опыт правового регулирования

¹ См.: Официальный сайт Евразийского экономического союза [Электронный ресурс]. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 23 декабря 2019 г.).

взимания налогов Европейского союза имеет определенную ценность для Евразийского экономического союза, так как правила взимания налогов являются существенным фактором, определяющим развитие международной экономической деятельности и создание единого рынка.

Тенденция к унификации налоговых правил характерна не только для региональных интеграционных процессов, но и для международного налогового регулирования в целом. Актуальным вопросом в данном направлении является вопрос обеспечения суверенных интересов в сфере налогообложения.

5.3. Налоговый суверенитет

в условиях формирования международного налогового режима

В исследованиях по общей теории государственного суверенитета ставится вопрос об ограничении государственных суверенитетов под влиянием процессов глобализации¹. Социально-экономическая глобализация «усиливает значимость вопросов, связанных с гарантированностью и обеспечением так называемого «внешнего суверенитета», представляющего собой, по сути, квинтэссенцию государственных (национальных) интересов, отстаиваемых на международной арене»².

Представляется необходимым обратиться к вопросу формирования международного налогового режима. А.А. Шахматьев применительно к налоговому праву предлагает рассматривать налоговый режим в трех аспектах: как совокупность правил функционирования налоговой системы государства; как отраслевой юридический режим; как институциональную форму налогового права³.

¹ См.: *Грачев, Н.И.* Государственное устройство и суверенитет в современном мире: Вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2019. С. 13.

² См.: *Шумков Д.В.* Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретический анализ): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. С. 36.

³ См.: *Шахматьев А.А.* Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2011. С. 15.

В международном праве институт правового режима рассматривается в нескольких аспектах. К наиболее частым примерам использования в международном праве института правовых режимов, можно отнести их применение к территориям, на которые не распространяется государственный суверенитет (территория открытого моря, космического пространства, Антарктики и т.п.), а также к отдельным направлениям деятельности человека, которые признаются наиболее ценными для всего мирового сообщества. Обычно формируется система международного правового регулирования общественных отношений, возникающих по таким направлениям. Например, международный режим экспортного контроля, международный режим противодействия финансированию терроризма и отмыванию доходов, полученных преступным путем, международный режим защиты иностранных инвестиций.

С целью раскрытия заявленной темы представляется необходимым рассмотреть второй упомянутый ранее подход, т.е. институт международного режима регулирования наиболее ценных направлений деятельности человека применительно к регулированию налоговых отношений. Анализ данного подхода предполагает необходимость рассмотрение следующих вопросов: цели (задачи) формирования международных режимов; черты (признаки) международных режимов; право и принципы международных режимов.

Следует проанализировать такие международные режимы, как режим противодействия отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризму; режим защиты инвестиций и капиталовложений, режим права Всемирной торговой организации¹.

Международная группа по противодействию отмыванию доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма была образована в 1989 г. по результатам саммита Группы семи в Париже и изначально функционировала как часть Большой восьмерки, но постепенно

¹ Безусловно, перечень международных режимов не ограничивается приведенными режимами и каждый режим обладает своими специфическими чертами.

расширялась за счет новых членов и обрела большую самостоятельность¹. Согласно мандату Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (Financial Action Task Force on Money Laundering – FATF) призвана бороться с отмыванием денег, финансированием терроризма и распространением оружия массового поражения, иными угрозами целостности мировой финансовой системы². Обобщая задачи, поставленные перед FATF, представляется возможным сделать вывод о том, что деятельность данной организации направлена на защиту таких ценностей, как жизнь и здоровье человека, сохранность его собственности, надлежащее публичное управление и некоторых других. Эти ценности не имеют какой-либо национальной или религиозной привязки, являются общечеловеческими ценностями.

Режим защиты инвестиций и капиталовложений представлен прежде всего, Конвенцией об урегулировании инвестиционных споров между государствами и физическими или юридическими лицами других государств от 18 марта 1965 г. (далее Вашингтонская конвенция)³ и деятельностью Международного центра по урегулированию инвестиционных споров (далее МЦУИС), а также Сеульской конвенцией об учреждении Многостороннего агентства по гарантиям инвестиций (далее Сеульская конвенция)⁴.

Согласно преамбуле к Вашингтонской конвенции учреждение МЦУИС обусловлено сформировавшейся потребностью в международном сотрудничестве для экономического развития. Преамбула к Сеульской

¹ См.: Хайнал И.П. Группа восьми и Группа двадцати: эволюция, роль и документация / И.П. Хайнал; пер. с англ. О.А. Якименко; под науч. ред. Е.М. Горбуновой. М., 2008. С. 113, 289.

² См.: Рекомендации FATF. Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения / пер. с англ. М., 2012. С. 7.

³ Конвенция об урегулировании инвестиционных споров между государствами и физическими или юридическими лицами других государств от 18 марта 1965 г. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Сеульская конвенция 1985 об учреждении Многостороннего агентства по гарантиям и инвестициям от 11 октября 1985 г.: ратифицирована постановлением Верховного Совета РФ от 22 декабря 1992 г. № 4186-1 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

конвенции также ссылается на необходимость укрепления международного сотрудничества в целях экономического развития и увеличения вклада в такое развитие иностранных инвестиций вообще и частных иностранных инвестиций в частности. Таким образом, данные международные правовые акты и формируемые согласно им институты рассмотрения споров и гарантий направлены на защиту такой ценности, как экономический рост, обеспечиваемый за счет иностранных инвестиций (инвестиции без границ).

Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1947 г.)¹ как один из первых документов Всемирной торговой организации провозглашает целью объединения усилий повышение жизненного уровня, полную занятость, значительный и непрерывно увеличившийся реальный доход и эффективный спрос, обеспечение полного использования мировых ресурсов и расширения производства и обмена товаров².

Таким образом, целью и задачами формирования международных режимов является обеспечение общезначимых человеческих ценностей, таких как жизнь и здоровье человека, достойный уровень жизни, гарантируемый соответствующим состоянием экономики, эффективным публичным управлением и т.д.

Наличие таких ценностей является основным признаком международных режимов. Думается, что к признакам международных режимов относятся также следующие:

- 1) институциональная основа;
- 2) правила организации деятельности;
- 3) фактическое влияние на общественные отношения по предмету ведения в значительной части мира;

¹ См.: Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1947 г.) // СЗ РФ. 2012. № 37 (ч. 6), ст. 2916-2991; № 37 (ч. 5), ст. 2442-2511.

² URL: <https://wto.ru/about-WTO/WTO-agreements/> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

4) признание государствами, межправительственными организациями, иными участниками международной публичной деятельности¹.

Приведенные выше примеры международных режимов отвечают данным признакам. Так, институциональная основа FATF представлена непосредственно администрацией самой группы (президент, вице-президент, секретариат), региональными подразделениями², службами финансовой разведки государств-участников, например, Росфинмониторинг,³ службы, отделы, должностные лица организаций финансового рынка, выполняющие обязанности по выявлению подозрительных сделок. Всемирная торговая организация также формирует секретариат,⁴ Международное агентство по гарантиям инвестиций (далее МАГИ) реализует свои задачи через органы управления.⁵

Правила организации деятельности изложены в международных договорах, основными из которых для ВТО является Генеральное соглашение по тарифам и торговле 1994 г. (ГАТТ 1994 г.)⁶, для МАГИ - Сеульская конвенцией об учреждении Многостороннего агентства по гарантиям инвестиций, для Международного центра урегулирования инвестиционных споров - Вашингтонская конвенция по урегулированию инвестиционных споров между государствами и гражданами других государств. Признание данных организаций подтверждается количеством

¹ См. об этом: Садчиков М.Н., Жутаев А.С. Правовое обеспечение налогового суверенитета Российского государства в условиях формирования международного налогового режима. Саратов: Изд-во Саратовской государственной юридической академии, 2020. 120 с.

² URL: <https://www.fatf-gafi.org/about/membersandobservers/> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

³ См.: Официальный сайт Росфинмониторинга [Электронный ресурс]. URL:<http://www.fedsfm.ru/> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

⁴ См.: Сайт Всемирной торговой организации [Электронный ресурс]. URL:https://www.wto.org/english/thewto_e/secre_e/intro_e.htm (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

⁵ См.: Сайт Международного агентства по гарантиям инвестиций [Электронный ресурс]. URL: <https://www.miga.org/about/management> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

⁶ См.: Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1994 г.) // СЗ РФ. 2012. № 37 (ч. 6), ст. 2524-2538; № 37 (ч. 5), ст. 2032-2048. (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

государств-участников. Так, по состоянию на 2020 год в FATF состоит 39 государств¹, в ВТО – 164 государства².

Насколько применимы приведенные признаки к международным правилам налогообложения?

В источниках по международному налоговому праву выделяют две основные цели взаимодействия государств в налоговой сфере: снижение негативного влияния многократного налогообложения на развитие международной экономической деятельности и противодействие уклонению от уплаты налогов, т.е., данная сфера межгосударственного сотрудничества предполагает обеспечение таких ценностей, как свободная торговля и эффективное государственное управление. Представляется необходимым отметить, что формирование согласованного подхода в налогообложении международной экономической деятельности обусловлено также расширением последней. Национальные экономики все больше становятся зависимыми от международных экономических отношений. И налогообложение как неотъемлемая часть экономической деятельности также учитывается государствами в формировании внешнеэкономической политики.

Институциональная основа в данной сфере международных отношений представлена соответствующими отделами ОЭСР, сформированными в том числе в рамках проекта по рассмотрению проблем снижения налоговой базы и переноса прибыли (Base Erosion Profit Shifting – BEPS). К ним относятся Комитет по налоговым делам, Форум по налоговому администрированию, Глобальный форум по транспарентности и обмену налоговозначимой информацией, проект «Налоговые инспекторы без границ»³. Важным этапом

¹ См.: Сайт FATF [Электронный ресурс]. URL:<https://www.fatf-gafi.org/about/membersandobservers/> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

² См.: Сайт Всемирной торговой организации [Электронный ресурс]. URL: https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org_b_e.htm (дата обращения: 18 мая 2020 г.). (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

³ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264201262-ru#page1 (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

в формировании институциональной основы международных налоговых правил является становление института рассмотрения споров по вопросам применения соглашений об избежании двойного налогообложения.

Правила организации деятельности представлены прежде всего в Модельной конвенции ОЭСР по вопросам налогообложения, практикой внесения в нее изменений и формирования комментариев к ней, Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, а также в формируемых Стандартах.

О значительном влиянии международных налоговых правил, формируемых под эгидой ОЭСР, свидетельствует количество участников автоматического обмена налоговозначимой информацией – более 160 государств¹, к Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения присоединилось 94 государства².

Многие предложения и стандарты, разработанные в рамках проекта BEPS, были восприняты национальными налоговыми правилами. Например, НК РФ дополнен институтами налогового резидентства организаций, контролируемых иностранных компаний, автоматического обмена информацией и некоторыми другими.

Таким образом, представляется возможным сделать вывод о формировании в настоящий момент под эгидой ОЭСР международного налогового режима.

Но что придает деятельности таких организаций характер международного режима? Думается, это два аспекта: масштаб и роль. Режим

¹ URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

² URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (дата обращения: 18 мая 2020 г.).

должен охватывать значительное число государств, а институциональные основы таких режимов – инициировать процессы в соответствующей сфере (отрасли). Их рекомендации, стандарты, лучшие практики должны быть авторитетными настолько, чтобы быть воспринятыми на уровне международного регулирования и при необходимости быть имплементированными в национальные правовые системы.

Обращаясь к вопросу принципов международных режимов, представляется возможным разделить их на две группы. К первой группе принципов относятся принципы международного публичного права, в частности принцип уважения государственного суверенитета и недопустимости вмешательства во внутренние дела другого государства; принцип добросовестного исполнения принятых международных обязательств; принцип сотрудничества государств и т.п. Вторую группу формируют принципы, характеризующие международные режимы:

- 1) недопустимость нарушения прав и свобод человека и гражданина;
- 2) недопустимость нарушения принципов международного права;
- 3) гибкость и рекомендательный характер правил международных режимов;
- 4) обеспечение участия всех заинтересованных лиц в формировании правил международных режимов.

Правовой режим может быть рассмотрен также с точки зрения ограничения прав и свобод со стороны субъекта, наделенного властными полномочиями. Однако подход, применимый в рамках национального права с учетом ограничений, накладываемых Основным законом и общепринятыми международными принципами, не применим в международном праве в отношениях между суверенными субъектами. Принуждение присуще международному праву, но природа принуждения в международном и частном праве различна.

Принуждение в международном праве может выражаться в действиях международных организаций по защите общепризнанных прав и свобод

человека. Например, Совет Безопасности ООН наделен правом предпринимать действия воздушными, морскими или сухопутными силами в целях устранения угрозы миру, восстановления международного мира и безопасности¹. Принуждение может следовать из правил международной организации, к которой присоединилось государство. Например, государство, которое признано нарушившим правила Всемирной торговой организации, обязано предоставить компенсации стороне, чьи права и интересы были нарушены². Таким образом, принуждение в международном публичном праве основано прежде всего на добровольном принятии возможности наступления негативных последствий в случае нарушения принятых обязательств в рамках режима. Такое принятие базируется на принципах взаимности и добросовестного выполнения принятых международных обязательств всеми суверенными участниками. Механизм принуждения, признаваемый законным и справедливым в национальном праве, не применим для международного.

Тцили Даган выделяет и характеризует два возможных подхода к развитию международного налогового режима: централизованный и децентрализованный. Централизованный подход предполагает взаимодействие государств на равных началах в выстраивании системы международных налоговых правил, удовлетворяющей потребности каждого суверенного субъекта в эффективной системе налогообложения. Децентрализованный подход сводится к поддержке налоговой конкуренции государств³. При этом ученый отмечает, что первый подход является малореалистичным, так как требует не только унификации налоговых ставок, но и распределения налоговой базы между развитыми и менее развитыми и

¹ См.: Устав Организации Объединенных Наций [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Договоренность о Правилах и процедурах, регулирующих разрешение споров от 15 апреля 1994 г. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: *Dagan T. Tax Sovereignty in an Era of Tax Multilateralism* [Электронный ресурс]. URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Eu-law-building-global-supranational_tax_law-book-sample.pdf (дата обращения: 07.03.2020).

развивающимися странами. Международный налоговый режим в данном случае выполняет две противоположные задачи: с одной стороны, ограничивает налоговый суверенитет государства, с другой – с помощью согласованных международных налоговых правил обеспечивает налоговые поступления. Тцили Даган сравнивает государства с marketplayer, т.е. с участниками рынка, которые для взаимной выгоды должны согласовывать ценовую политику (применительно к теме – уровень налогообложения) в отношении товара (в данном случае – публичных услуг).

Преимущества децентрализованного подхода к налоговой конкуренции заключаются в снижении «стоимости» публичных услуг для налогоплательщиков и возможности выбора последними удобной налоговой юрисдикции. Для развивающихся стран данный подход позволяет конкурировать посредством предоставления благоприятного налогового режима для иностранных инвестиций, что положительно сказывается на занятости населения и его доходах. Однако данный режим имеет свои недостатки: двойное налогообложение, трансграничное уклонение от уплаты налогов, неэффективный налоговый арбитраж. Меры, принимаемые развитыми странами по борьбе с указанными недостатками, как правило отвечают только их интересам. В то же время, стандартизация некоторых правил налогообложения международной экономической деятельности полезна для повышения прозрачности и предсказуемости налогового арбитража, а также для закрытия некоторых «лазеек», которые используются для уклонения от уплаты налогов. Стандартизация не является гармонизацией налогообложения, так как не предполагает унификацию налоговых ставок. Стандартизация международных налоговых правил не отменяет налоговую конкуренцию государств. Примером такой стандартизации являются правила BEPS. Однако остается угроза реализации стандартизации в интересах одной группы государств, например развитых.

Для противодействия такого рода нарушениям справедливой конкуренции, по мнению ученого, можно создать специальное международное агентство¹.

Думается, что создание специального международного агентства нецелесообразно. Более эффективным представляется активное использование развивающимися странами существующих институтов, например ОЭСР.

Комплексный характер настоящего исследования определяет необходимость обратиться к истории формирования международного налогового регулирования в аспекте налогового суверенитета.

5.4. Развитие международных налоговых правил

Известно, что исторический метод широко используется правовой наукой. Научные изыскания по вопросам права предполагают изучение истории вопроса. Познание исторической стороны того или иного вопроса права позволяет выделить закономерности развития правового регулирования исследуемой отрасли или иной группы общественных отношений, спрогнозировать дальнейшее развитие и предложить инструменты более эффективного правового регулирования исходя из целей и задач, стоящих на конкретном этапе развития общества.

Целью исследования по теме настоящего параграфа является формирование гипотезы о руководящих началах, которые стимулируют государства для регулирования налоговых общественных отношений на том или ином этапе их развития. Для достижения поставленной цели представляется необходимым решить такие задачи, как:

- определить приоритеты, которые ставились государствами в сфере международных налоговых правил;
- систематизировать их;
- исследовать методы достижения данных целей;

¹ См.: *Dagan T. Tax Sovereignty in an Era of Tax Multilateralism* [Электронный ресурс]. URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Eu-law-building-global-supranational_tax_law-book-sample.pdf (дата обращения: 07.03.2020).

– выявить закономерности и спрогнозировать их проявление на современном этапе развития общества.

Материалы для исследования представлены широким кругом работ отечественных и иностранных ученых. Учитывая отсутствие научной дискуссии по вопросам фактических данных, представляется возможным остановиться на работах Д.В. Винницкого¹, Р.А. Шепенко², А.А. Шахмаментьева³.

Многokратное налогообложение подразделяется на внутреннее и внешнее. Вопрос внутреннего двойного налогообложения не является новым, характерным для федеративных государств. Р.А. Шепенко отмечает, что в древних империях существовала проблема разграничения государственных и церковных платежей, например десятины⁴. Для большинства современных государств этот вопрос не является актуальным в связи с утратой церковной властью права взимания обязательных платежей, которое поддерживается государством. Однако некоторые государства сохранили так называемые «церковные» налоги. Например, в Германии взимается церковный налог Kirchensteuer. Правовой основой для его уплаты являются положения ст. 140 Конституции ФРГ⁵, которая отсылает к положениям ст. 136, 137, 138, 139 и 141 Конституции Германии 1919 г. Пункт 6 ст. 137 Конституции Германии 1919 г. устанавливает, что законодательство Земель должно наделять религиозные общества правом взимать налоги в соответствии с налоговыми реестрами граждан (civil taxation lists). Для протестантов Баварии налоговая

¹ См.: *Винницкий Д. В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017.

² См.: *Шепенко Р.А.* Международные налоговые правила. М., 2012.

³ См.: *Шахмаментьев А.А.* Международное налоговое право. М., 2014.

⁴ См.: *Шепенко Р.А.* Международные налоговые правила. М., 2012. С. 328.

⁵ См.: Basic Law of the Federal Republic of Germany. Translated by: Professor Christian Tomuschat, Professor David P. Currie, Professor Donald P. Kommers, Raymond Kerr [Электронный ресурс]. URL: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf> (дата обращения: 07 марта 2019 г.).

ставка составляет 8%. Уплаченный церковный налог можно вычесть из налогооблагаемого дохода¹.

В Королевстве Саудовская Аравия вопрос внутреннего двойного налогообложения не стоит по причине преимущественного взимания обязательных платежей по правилам шариата. Статья 21 Основного низама Королевства Саудовской Аравии предусматривает, что сбор и расходование закята регулируется шариатом. Налоги устанавливаются в случае необходимости².

Финансовое обеспечение культурной функции религиозных и государственных институтов в части удовлетворения духовных потребностей граждан осуществляется как за счет специальных платежей, так и налогов. Избежание (уменьшение негативного влияния) двойного налогообложения возможно путем уменьшения налоговой базы по подоходному налогу на отчисления в рамках платежей «религиозного характера». Подпункт 1 п. 1 ст. 219 НК РФ предусматривает право налогоплательщика на уменьшение налоговой базы по налогу на доходы физических лиц на сумму пожертвований религиозным организациям.

Еще одним, как представляется, архаичным подходом к восприятию международного налогообложения является сравнение налогообложения и контрибуции. Д.В. Винницкий, рассматривая вопрос об истоках международного налогообложения, обращает внимание на неуместность сопоставления контрибуции и международного налогообложения³. Действительно, данные институты имеют разные цели и содержание. Более того, согласно ст. 48 и 49 Гаагского положения о законах и обычаях сухопутной войны⁴ налогообложение на занятой войсками территории

¹ URL: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Individual-Deductions> (дата обращения: 07 марта 2019 г.).

² URL: https://saudianews.ru/?page_id=2589 (дата обращения: 2 мая 2021 г.).

³ См.: *Винницкий, Д. В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017. С. 14.

⁴ Гаагская конвенция о законах и обычаях сухопутной войны от 18 октября 1907 г.: признана СССР нотой МИД СССР от 07 марта 1955 г. // Действующее международное

должно проводится в соответствии с ранее принятыми правилами, а военное правительство обязано «нести расходы по управлению занятой областью в размерах, в каких обязывалось к сему законное правительство. Взимание неприятелем в занятой им области других денежных сборов, сверх упомянутых в предыдущей статье, допускается только на нужды армии или управления этой областью».

Однако вопросы войны и международного налогообложения в историческом аспекте не являются несвязанными. Н.Ю. Андреев, обращаясь к летописным источникам, отмечает, что в Древней Руси дань являлась символом политического подчинения¹. Многократное налогообложение, вызванное данным обстоятельством, прекращалось либо объединением государственных образований под единым началом государя, либо освобождением от вассального подчинения, как это было в отношениях между Московской Русью и Ордынским Ханством. Яркой иллюстрацией названной причины двойного налогообложения являлись отношения между колониями и метрополиями в колониальную эпоху. По замечанию Д.В. Винницкого, колониальная экономика предполагала существование единого рынка, что требовало однократного налогообложения². Опыт построения инструментов избежания многократного налогообложения в колониальных империях был использован в дальнейшем международном сотрудничестве по вопросам налогообложения.

Самостоятельным направлением развития международных налоговых правил является сотрудничество государств в сфере развития взаимной торговли и заключения торговых договоров. А.А. Шахмаматьев отмечает, что на рубеже XIX – XX в.в. такое сотрудничество охватывало регулирование тарифно-таможенных мер, снижение таможенных платежей

право: в 3 т. М.: Московский независимый институт международного права, 1997. Т. 2. С. 575-587.

¹ См.: Андреев Н.Ю. К вопросу о соотношении государства и налогов//Финансовое право. 2017. № 6. С. 24-26.

² См.: Винницкий Д.В. Там же. С. 59.

по установленной номенклатуре на основе двусторонних соглашений. Такое сотрудничество эволюционировало в создание нескольких многосторонних торговых систем, одним из примеров которых является система ГАТТ/ВТО.

Самостоятельное направление развития международных налоговых правил образуют интеграционные процессы создания различного рода экономических союзов. Так, Д.В. Винницкий отмечает, что «становление некоторых крупных европейских государств (Германии и Италии), упомянутое развитие Швейцарской конфедерации не могли не сопровождаться постепенной гармонизацией и унификацией налоговых систем в рамках этих стран»¹. Современным примером унификации международных налоговых правил на территории экономического союза является налоговое право Европейского союза.

Своеобразной эпохой развития международного налогового сотрудничества является работа над планом BEPS на площадке ОЭСР. Вопросы международного сотрудничества, направленного на борьбу с уклонением от уплаты налогов, не являются новыми. Финансовый комитет Лиги Наций в 1922 г. образовал так называемый Комитет правительственных технических экспертов по вопросам двойного налогообложения и уклонения от налогов².

Приведенные исторические примеры, позволяют выделить следующие задачи международного сотрудничества по вопросам налогообложения:

- 1) снижение неблагоприятного воздействия многократного налогообложения на развитие международной экономической деятельности;
- 2) координация усилий в борьбе с уклонением от уплаты налогов;
- 3) унификация правил налогообложения в интеграционных процессах, влекущих в том числе образование новых государств.

¹ См.: *Винницкий Д. В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017. С. 22.

² См.: *Шепенко Р.А.* История модельной конвенции ОЭСР о налогах на доходы и капитал // Финансовое право. 2014. № 1. С. 32-35.

Однако неизменной истиной по данному вопросу, как думается, остается изречение Гераклита: «Война – отец всех, царь всех... Вражда – обычный порядок вещей»¹. Право налогообложения – неотъемлемая часть государственного суверенитета. Международные налоговые правила – результат согласования интересов равных. Однако естественным порядком вещей является стремление суверенного субъекта к налогообложению к максимальной своей выгодой. Уступки в публичной налоговой выгоде свидетельствуют о признаках утраты суверенности власти. Так, несмотря на успехи в развитии международных налоговых правил на площадке ОЭСР, некоторые государства, преследуя свои сугубо суверенные интересы, ввели цифровой налог. В условиях развития многостороннего сотрудничества государств по налоговым вопросам каждому государству исключительно важно не поступаться своими налоговыми интересами. С этой точки зрения налоговая политика низконалоговых юрисдикций представляется вполне справедливой.

На современном этапе построения международных налоговых правил принципиально важно учитывать суверенные интересы каждого из участников межгосударственных отношений. Покровительство развитых государств в этом процессе не должно приводить к ущемлению принимающих инвестиции юрисдикций. В данных процессах следует принимать во внимание не только публичные интересы, интересы крупных международных групп компаний без явной персональной налоговой привязки, но и интересы отдельных налогоплательщиков, осуществляющих международную экономическую деятельность.

Приведенный обзор мнений исследователей проблем международного налогообложения позволяет сделать следующие выводы:

1. Развитие международных налоговых правил в различные периоды времени определялись несколькими предпосылками.
2. К таким условиям и предпосылкам можно отнести:

¹ См.: *Лебедев А. В.* Фрагменты ранних греческих философов. М., 1989. С. 202.

- унификацию правил налогообложения на территориях колониальных государств;
- унификацию правил налогообложения на территории интеграционных образований (создания торговых, экономических и прочих союзов, например Европейского союза);
- унификацию правил налогообложения для развития международной экономической деятельности;
- сотрудничество государств в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

3. Одной из предпосылок, определяющих развитие международных налоговых правил на современном этапе, является необходимость справедливого налогообложения деятельности крупных международных корпораций (компаний).

Налоговый суверенитет тесно связан с проблематикой международного налогового права. Актуальными проблемами для налогового суверенитета являются следующие вопросы международного налогообложения.

Во-первых, обеспечение собственных суверенных фискальных интересов в условиях развития международной экономической деятельности и формирования международного налогового режима, отвечающего интересам преимущественно развитых государств.

Во-вторых, агрессивное налоговое планирование крупных транснациональных корпораций, представляющее угрозу налоговым суверенитетам государств.

Выработка системы международных налоговых правил, направленной на противодействие уклонению от уплаты налогов такими компаниями, – актуальная задача общественных институтов и каждого государства.

Для решения данной задачи важным является определение современных источников международных налоговых правил и обеспечение их формирования с учетом баланса частных и публичных интересов.

5.5. Современные источники международных налоговых правил: от теории к практике

В правовой науке источники права рассматриваются в разных аспектах. В материальном аспекте под источником права понимается конкретный орган государственной власти или иной институт, должностное лицо которые наделены полномочиями в сфере нормотворчества. В идеальном аспекте источник права – это основополагающая идея, которая воплощается в конкретном правовом предписании. Под источником понимается также внешнее выражение права: закон, постановление и т.п. Для целостного понимания источника права необходим комплексный подход, охватывающий все три аспекта.

Международное налоговое право представлено различными источниками. Думается, основными являются акты национального налогового законодательства и международные договоры по вопросам налогообложения. Источники в идеальном аспекте представлены двумя основными идеями: снижение негативного влияния многократного налогообложения на международную экономическую деятельность и международное сотрудничество, направленное на борьбу с уклонением от уплаты налогов¹.

В материальном аспекте к источникам международного налогового права относятся государства и международные организации, прежде всего, ОЭСР. Примечательно, что «тон» в развитии международного налогового права задает именно ОЭСР. Примером лидирующей позиции ОЭСР в международном налоговом нормотворчестве является разработанная под ее эгидой Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

¹ Однако, как аргументировано далее, основной идеей международного сотрудничества является защита налогового суверенитета каждого государства-участника.

Государства, присоединившиеся к данной Конвенции, распространили с определенными оговорками ее действие на ранее заключенные соглашения об избежании двойного налогообложения.

Существенное влияние на идеи налогового нормотворчества оказывают стандарты и лучшие практики ОЭСР по вопросам налогообложения. Проведенные инспекторами ОЭСР оценки соответствия стандартам и практикам служат своеобразными маяками для налоговой политики других участников международного налогового сотрудничества. И.А. Хаванова отмечает, что одной из тенденций налогово-правовой гармонизации является развитие модельных документов, частным примером которых выступает Модельная налоговая конвенция ОЭСР¹.

Для целей раскрытия заявленной темы представляется необходимым провести анализ следующих гипотез:

1) развитие наднационального налогового регулирования – преимущественно результат независимо проходящих международных экономических процессов по сравнению с направленной деятельностью отдельных государств;

2) роль государств в этих процессах – защита суверенных налоговых интересов, а также интересов налогоплательщиков, имеющих персональную или экономическую привязку;

3) монополия ОЭСР в нормотворчестве по вопросам налогообложения, в частности в формировании стандартов или свода практик, создает угрозу налоговому суверенитету отдельных государств.

Обращаясь к первой гипотезе, представляется возможным выделить ряд *факторов, которые влияют на развитие международных налоговых правил*:

- 1) изменение форм ведения экономической деятельности;
- 2) изменение форм налогового администрирования;

¹ См.: Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2016. С. 10.

3) динамика целей международного сотрудничества на региональном и глобальном уровнях;

4) деятельность отдельных государств.

Содержание первого фактора заключается прежде всего в формировании так называемой «цифровой экономики». Для целей налогообложения значимыми являются следующие ее аспекты:

1) появление и широкое распространение цифровой формы товара;

2) передача прав на цифровые товары, как правило, осуществляется в цифровом поле, минуя материальные носители;

3) расчеты за цифровые товары, а также за товары (работы или услуги) могут проводиться не только в фиатных, но и виртуальных валютах;

4) цифровая форма товара предполагает иные правила формирования и изменения их стоимости, отличные от законов традиционной экономики.

Пользователями «плодов» цифровой экономики являются не только простые потребители, но и публичные институты и государство, в частности. Так, сегодня государство активно внедряет институты больших данных, блок-чейн, цифровые формы контрольно-разрешительной деятельности. Сложно представить автоматический порядок обмена налоговозначимой информации между государствами без современных способов обработки и передачи информации, включая вопросы ее защиты от несанкционированного доступа.

Рассматривая динамику целей международного сотрудничества в аспектах исследуемого вопроса, представляется возможным выделить стремление государств к обеспечению прозрачности (в публичных целях) экономической деятельности и перемещения финансовых ресурсов, а также сотрудничество государств в обмене информации, необходимой для защиты публичных интересов. Активно развиваются институты бенефициарного собственника (конечного бенефициара, лица, имеющего фактическое право на доход и т.п.), снятия корпоративной вуали, автоматического обмена публично значимой информации и т.д. В сфере международного налогового

сотрудничества противодействует уклонению от уплаты налогов относится к первостепенным задачам наряду с уменьшением негативного влияния многократного налогообложения.

Развитие цифровой экономики – процесс более объективный, не зависящий от государственного регулирования. Однако вопросы, связанные с налоговым регулированием цифровой экономики, напрямую обусловлены государственной политикой в этой сфере. Приведенные выше примеры свидетельствуют о развитии международного сотрудничества в регулировании налогообложения цифровой экономики.

В чем заключается цель международного сотрудничества по вопросам налогообложения цифровой экономики? Если обратиться к исследованиям и предлагаемым правилам ОЭСР, то можно выделить следующие задачи.

Во-первых, налогообложение цифровой экономики входит в правила BEPS¹. Таким образом, первоочередной задачей, стоящей перед государствами, взаимодействующими по данному вопросу, является устранение условий для уклонения от уплаты налогов с доходов в сфере цифровой экономики.

Во-вторых, разработка подходов к построению защитных механизмов, препятствующих уклонению от уплаты налогов, предполагает выявление законов образования доходов в цифровой экономике, отличных от традиционной экономики. Исследования в данном направлении могут быть использованы в национальном регулировании цифровой экономики без привязки к иностранному элементу.

В-третьих, формируется новая система международных налоговых правил, которая предполагает нетрадиционные подходы к определению таких институтов, как нексус, постоянное представительство и др. Установление таких правил означает пересмотр уже заключенных

¹ См.: Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (дата обращения: 12 мая 2021 г.).

соглашений об избежании двойного налогообложения, правил Модельной конвенции ОЭСР.

Объективно ОЭСР монопольно формирует архитектуру налогообложения цифровой экономики. Безусловно, все заинтересованные лица вправе и имеют реальную возможность в рамках публичных обсуждений выразить свое мнение по предлагаемым подходам международного правового регулирования цифровой экономики. Однако, как следует из публичных обсуждений, состоявшихся 11 марта 2019 г. по вопросам налогообложения цифровой экономики, единства во мнениях налогоплательщиков, а, главное, суверенных субъектов нет¹. В отношении правил нексуса и распределения прибыли рассмотрены три подхода: *user participation* – по рынку потребления; *marketing intangibles* – рынок потребления и нематериальные активы; и *significant economic presence* – существенному экономическому присутствию². Государства объективно различаются по рынку потребления (покупательной способности и количеству потребителей), культуре формирования нематериальных активов, их защите и мер поддержки, то есть формирование универсального подхода представляется затруднительным. ОЭСР определил следующие наиболее дискуссионные вопросы:

- различия в правилах определения прибыли и ее локации;
- новые правила нексуса, не требующие физического присутствия налогоплательщика в юрисдикции налогообложения;
- различия в инструментах реализации и эффективного администрирования новых налоговых правил³.

¹ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>(дата обращения: 12 мая 2021 г.).

² URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>(дата обращения: 12 мая 2021 г.).

³ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 12 мая 2021 г.).

Формирование новых налоговых правил предполагает изменение национального законодательства тех государств, чьи интересы такие правила отражают, а также государств, для которых новые международные правила создают угрозу их налоговому суверенитету. Данный довод подтверждается, в частности тем, что некоторые государства, не дожидаясь результатов работы ОЭСР, принимают национальные налоговые правила в части цифровой экономики. Так Европейская Комиссия в марте 2018 г. рекомендовала участникам Европейского союза учитывать существенное цифровое присутствие при установлении правил корпоративного налогообложения¹. До начала применения института цифрового постоянного представительства «Digital Permanent Establishment» члены ЕС могут устанавливать 3-х процентный налог с отдельных видов деятельности международных цифровых компаний. Любой из следующих критериев приводит к образованию цифрового постоянного представительства:

- годовая выручка, превышающая 7 миллионов евро (8,1 миллионов долларов США);
- более чем 100 000 пользователей;
- более чем 3 000 сервисных цифровых контрактов.

Компании, чей мировой доход от цифровых продуктов составляет 750 миллионов евро, из которых 50 миллионов евро относится к доходам от источников в Европейском союзе уплачивают налог на цифровые услуги (Digital Services Tax). Исследователи среди прочих недостатков политики Европейского союза по налогообложению цифровой активности выделяют его дискриминационный характер (в сравнении с экономической активностью в других формах), а также отмечают, что такой подход создает условия для ограничения налогового суверенитета других государств².

¹ URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf (дата обращения: 12 мая 2021 г.).

² URL: <https://files.taxfoundation.org/20181022090015/Tax-Foundation-FF618.pdf> (дата обращения: 12 мая 2021 г.).

Кроме того, налоговое законодательство некоторых государств предусматривает налоговые льготы для компаний, занятых в развитии цифровых продуктов. Соответственно такие налоговые льготы представляют для государства выпадающие налоговые доходы бюджетов. Думается, что налогообложение прибыли в юрисдикции рынка без учета выпадающих налоговых доходов в виде налоговых льгот, которые предоставляют государства своим резидентам, нарушают налоговый суверенитет последних. Так в Российской Федерации предусмотрены следующие налоговые льготы для IT - компаний:

- пониженные тарифы по страховым взносам (подп.3 п. 1, подп. 1.1. п. 2 статьи 427 НК РФ);
- освобождение от исполнения обязанности по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость для резидентов Сколково (ст. 145.1, ст. 246.1 НК РФ).

В 2014 г. размер налоговых расходов по НДС в связи с освобождением резидентов Сколково от уплаты данного налога составил 606 миллионов рублей, по страховым взносам – 901 миллион рублей¹. Очевидно, что себестоимость товаров цифровой экономики, созданных в рамках специальных экономико-правовых режимов, включает вложения публичных денег. Налогообложение деятельности, связанной с оборотом таких товаров, в том числе государствами по месту юрисдикций рынка, непосредственно затрагивает финансовые интересы государств, предоставляющих налоговые льготы субъектам, создающим такие товары.

Представляется возможным сделать заключение о том, что идеи о налогообложении цифровой экономики, которые достаточно подробно и всесторонне рассматриваются на площадках ОЭСР, уже находят свое практическое применение в налоговой политике отдельных государств².

¹ URL: [http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/OnBniTTP_v_GD_03.07.17_pril.1\(2\).pdf](http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/OnBniTTP_v_GD_03.07.17_pril.1(2).pdf) (дата обращения: 12 мая 2021 г.).

² В частности, идея о правах государств юрисдикций рынка на налогообложение цифровых компаний, имеющих иное налоговое резидентство.

Принадлежность таких идей к работе ОЭСР придает им дополнительную идеологическую поддержку при их реализации в налоговой политике отдельных государств. Таким образом, ОЭСР выступает «фабрикой» идей в части изменения международных налоговых правил. Конкуренция на уровне идей является одним из условий построения такой системы международных налоговых правил, которая учитывает интересы всех государств, создающих условия для осуществления налоговозначимой деятельности. Отсутствие конкуренции, напротив, может создать условия для приоритета интересов отдельных государств, что нарушает принцип суверенного равенства в целом, налогового суверенитета, в частности.

Основные идеи, формирующие современную систему международного налогового регулирования, объединены в институт противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).

5.6. Институт противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS).

Принципы построения современной системы международных налоговых правил

Принципы построения системы международных налоговых правил обусловлены, с одной стороны, их налоговой, а с другой стороны, международно-правовой природой. Международно-правовая принадлежность рассматриваемой правовой общности предполагает распространение на данную сферу правового регулирования таких принципов, как суверенное равенство государств, уважение суверенитета каждого государства, недопустимость вмешательства во внутренние дела государства, надлежащее исполнение государствами принятых международных обязательств. Налогово-правовые основы обуславливают действие таких принципов, как экономическое обоснование налогообложения, нейтральность налогообложения, недопустимость

избыточного ограничения частных прав и интересов, недопустимость налоговой дискриминации и т.д. Развитие форм экономической активности влечет изменение содержания некоторых налогово-правовых основ. Например, цифровая экономика сформировала запрос на переосмысление правил нексуса. Экономические основы традиционной и цифровой экономики различны, соответственно и различно их налогообложение. Однако, несмотря на изменения экономических основ налогообложения международной экономической деятельности, принципы международного публичного права остаются неизменными. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), или Правила, направленные на противодействие размыванию налоговой базы и перемещению прибыли, сокращенно поименованные в научных источниках как БЭПС, представляют одно из актуальных направлений развития налогового права.

BEPS являются комплексным институтом международных налоговых отношений. Комплексный характер BEPS заключается в том, что данный институт можно рассматривать прежде всего как форму международного сотрудничества по проблемам уклонения от уплаты налогов, как источник налогового права (в идеальном аспекте), как институт права и институт законодательства, а также как часть учебной дисциплины «Международное налоговое право». Для полного раскрытия идеи представляется необходимым более подробно остановиться на каждом подходе к пониманию правовой природы BEPS.

В организационном аспекте BEPS можно рассматривать как форму международного сотрудничества по проблемам уклонения от уплаты налогов. Предпосылкой появления BEPS послужил мировой финансовый кризис 2008 г., когда страны Большой двадцатки определили проблему уклонения от уплаты налогов как одну из наиболее серьезных угроз их финансовым системам. В связи с этим деятельность ОЭСР по вопросам борьбы с уклонением от уплаты налогов получила поддержку на уровне участников Большой двадцатки и уже в 2013 г. ОЭСР было опубликовано

исследование «Рассмотрение проблемы снижения налоговой базы и переноса прибыли»¹. Подобные исследования проводятся в тесном взаимодействии ОЭСР с государственными институтами, научными центрами, ведущими специалистами в сфере международного налогообложения, консалтинговыми компаниями и другими институтами, представляющими интересы различных государств и отдельных налогоплательщиков².

По состоянию на 2019 г. в проекте BEPS задействовано 130 членов и 14 наблюдателей³. Структура группы представлена участниками-государствами, международными организациями (например, Международный валютный фонд, группа Мирового банка, Африканский налоговый форум), представителями общественности (участие достигается посредством публичных консультаций). В рамках проекта организовано дистанционное обучение для официальных представителей государств⁴. Проводится налоговый аудит для целей реализации правил в рамках программы «Инспекторы без границ»⁵, разрабатываются механизмы оказания помощи наименее развитым странам в направлении имплементации лучших налоговых практик⁶.

Таким образом, по количеству участников и направлениям работы проект BEPS можно рассматривать как одну из наиболее масштабных форм

¹ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264201262-ru#page9 (дата обращения: 20 мая 2021 г.).

² Винницкий Д.В. отмечает, что правила BEPS, предложенные ОЭСР, являются хорошей базой для международного сотрудничества. См.: Смирнов Г., Зарипов В., Головкин Л., Щекин Д., Брызгалов А., Тимофеев Е., Винницкий Д., Попов А., Борисичев А., Колоколов Н., Бобылин С., Роевко М. Налоговая оптимизация как преступление // Закон. 2014. № 8. С. 16-30.

³ См.: Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#how>. (дата обращения: 20 мая 2021 г.).

⁴ См.: Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/tax/global/global-relations-calendar-of-events.htm>. (дата обращения: 20 мая 2021 г.).

⁵ См.: Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/tax/global/global-relations-calendar-of-events.htm>. (дата обращения: 20 мая 2021 г.).

⁶ См.: Официальный сайт ОЭСР [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/platform-for-collaboration-on-tax.htm>. (дата обращения: 20 мая 2021 г.).

взаимодействия государств, публичных институтов, отдельных организаций по вопросам налогообложения.

BEPS как источник права. В общей теории права понятие источника права является многоаспектным (идеологический, материальный и формально-юридический аспекты). Кроме того, в зависимости от правовой системы государства в качестве источника права могут признаваться прецеденты. В международном праве исследователи выделяют так называемое мягкое право (soft law), которое включает в себя рекомендации, стандарты, лучшие практики и иные правила, подготовленные международными организациями по различным вопросам (например, стандарты финансового учета, стандарты аудиторской деятельности, ведения расчетов и т.д.). Государства, активно участвующие в международных отношениях, часто, имплементируют эти правила в свои правовые системы, тем самым придают им силу позитивного права. Правила BEPS относятся к мягкому праву. Авторитет специалистов, работающих над правилами, международный характер деятельности, участие в ней представителей как публичных, так и частных институтов, наглядные результаты применения правил придают им фактическую силу. Таким образом, правила BEPS являются источником права в идеологическом аспекте¹. Более того, часть рекомендаций уже получила форму позитивного права – международного соглашения и имплементирована в национальные правовые системы. Значение правил заключается в том, что они основаны на глубоком анализе проблем международного налогообложения и компромиссе интересов государств и налогоплательщиков. Думается, что формирование правил BEPS носит более объективный и сбалансированный характер, чем национальное налоговое нормотворчество. Это обусловлено тем, что они не

¹ Правила BEPS как источник права рассматриваются, в частности, К.А. Пономаревой в рамках исследования Правовой режим прямого налогообложения в интеграционных объединениях (опыт Европейского союза и Европейского экономического союза). *Пономарева К.А.* Судебные акты и акты «мягкого права» в системе источников налогового права // *Налоги.* 2018. № 6. С. 12-15.

формируются исключительно государственной властью, как это происходит в части национального налогового законодательства, а представляют собой компромиссное решение нескольких государств, иных публичных институтов и налогоплательщиков.

BEPS как институт права и институт законодательства. Правила BEPS можно рассматривать как институт международного налогового права – институт, объединяющий нормы, направленные на борьбу с уклонением от уплаты налогов. Интересным представляется то обстоятельство, что данный институт международного налогового права влияет на национальное налоговое законодательство. Так, раздел VII.1 НК РФ «Выполнение международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения и взаимной административной помощи по налоговым делам» – реализация действия 13 правил BEPS, а глава 3.4 НК РФ «Контролируемые иностранные компании и контролируемые лица», а также соответствующие положения второй части НК РФ – реализация действия 3 плана. Взаимодействие с ОЭСР в рамках правил BEPS Минфин России относит к основным мероприятиям управления государственными финансами¹, а реализация правил BEPS предусмотрена Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политикой на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов². Таким образом, финансово-правовая политика России предусматривает тесное взаимодействие с ОЭСР в части осуществления правил BEPS.

BEPS как часть отрасли и учебной дисциплины. Кроме того, правила BEPS изучаются в рамках курса «Международное налоговое право»³. В системе международного налогового права исследователи выделяют

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 29 марта 2019 г. № 370 «О внесении изменений в государственную программу Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» // СЗ РФ. 2019. № 14 (ч. 3), ст. 1552.

² Официальный сайт Минфина РФ [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/%3Fid_4%3D123006 (дата обращения: 22 мая 2021 г.).

³ Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения. Н. Новгород, 2016.

крупный институт – институт противодействия уклонению от уплаты налогов, который включает правила BEPS¹, занимающие, как представляется, центральное место в институте противодействия уклонению от уплаты налогов.

Правила BEPS ориентированы на различные стороны налоговой деятельности государств и их реализация непосредственно связана с государственным налоговым суверенитетом. В ряде документов ОЭСР излагается позиция о влиянии правил BEPS на налоговый суверенитет государства². В документах BEPS вне исследовательской части прямо указано, что они не направлены на умаление суверенитета любого государства³. В разделе «Наиболее частые вопросы BEPS» размещен ответ на вопрос о влиянии Плана на международную налоговую конкуренцию (вопрос 120). Позиция ОЭСР по этому вопросу следующая. Налогообложение – неотъемлемая часть государственного суверенитета и каждое государство свободно в установлении корпоративного налогообложения, включая установление налоговых ставок. Правила BEPS не направлены на ограничение суверенного права государства на установление налоговой системы, напротив, Правила предназначены для обеспечения права государств на налогообложение доходов, которые непосредственно связаны с

¹ См.: *Гидирим В.А.* Основы международного корпоративного налогообложения. Н. Новгород, 2016.

² Точнее ОЭСР, предупреждая критику, специально делает оговорки о том, что рекомендации не затрагивают налоговый суверенитет государств.

³ Например: This document, as well as any data and any map included herein, are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area. This document, as well as any data and any map included herein, are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area // OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm. (дата обращения: 22 мая 2021 г.).

их территорией. Для этого в Правилах предусмотрены различные инструменты, направленные на борьбу с размыванием налоговой базы¹.

В плане действий BEPS, опубликованному в июле 2013 года, отмечается что налогообложение составляет центр государственного суверенитета². Таким образом, ОЭСР не рассматривает Правила BEPS как ограничивающие налоговый суверенитет государства. Однако некоторые исследователи налогообложения обращают внимание на неоднозначность ответа по данному вопросу. Интересно что, на ограничение некоторыми международными организациями государственных суверенитетов исследователи указывали еще в прошлом веке. Так, Б.Л. Манелис в 60-х гг. XX века писал: «Одним из важных каналов, ведущих к ограничению суверенитета не только слаборазвитых, но и развитых буржуазных государств, является усилившаяся тенденция к так называемой «интеграции», выражающаяся в создании таких международных организаций, как «Европейское объединение угля и стали», «Организация экономического сотрудничества и развития», «Общий рынок», и др.»³.

История развития международных отношений в части регулирования налогообложения получает новые импульсы после войн (I и II Мировые войны) и связанные с этим экономические проблемы. Новый виток развития международных налоговых отношений обусловлен финансовым кризисом 2008 г.. Однако в отличие от предыдущих этапов развития международное налоговое регулирование в части плана BEPS сводится прежде всего к гармонизации и координированию действий. Интересным представляются вопросы о том, кто осуществляет координирование? Какова роль развивающихся стран в этом процессе? ОЭСР не является независимой международной организацией, ее позиция зависит от правительств государств-членов. Как государства, не являющиеся ее членами или членами Группы 20 могут влиять на принимаемые отчеты? Правила BEPS

¹ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/bitesize-beps/> (дата обращения: 22 мая 2021 г.).

² См.: Там же.

³ См.: Манелис Б.Л. Проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1966.

направлены, в первую очередь, на защиту публичных интересов, что создает угрозу для принципов баланса частных и публичных интересов и транспарентности налогообложения. Правило транспарентности, открытости налогообложения применимо не только в интересах государства, но и в интересах налогоплательщика. Сержио Андре Роша отмечает, что государства под предлогом борьбы с размыванием налоговой базы международных групп компаний формируют правила налогообложения, которые распространяются на всех налогоплательщиков, в том числе и тех, которые не обладают ресурсами крупных международных холдингов¹. При этом первопричиной размывания налоговой базы является ведение рядом государств недобросовестной (вредоносной) налоговой конкуренции.

Распространение международного налогового режима на развивающиеся страны Сержио Андре Роша рассматривает как международный налоговый империализм, при этом понимается под империализмом контроль экономически развитых стран над менее экономически развитыми, а международным налоговым империализмом – трансформацию налоговых правил в международные налоговые стандарты, которые отвечают прежде всего интересам развитых стран.

Рассматривая правила BEPS через призму международного налогового империализма Сержио Андре Роша приводит следующие доводы в подтверждение того, что правила BEPS ограничивают налоговый суверенитет государств.

Например, относительно правила 14 BEPS: создание международного налогового арбитража может ограничивать налоговый суверенитет государства, так как применение налоговых соглашений предполагается проводить с учетом комментариев и разъяснений по модельной конвенции ОЭСР, которая, как известно, в большей степени отражает интересы развитых, а не развивающихся стран. Присоединение к Многосторонней

¹ См.: *Rocha S.A. Tax Sovereignty in the BEPS Era*, 2017. URL <https://ssrn.com/abstract=3048852> (дата обращения: 20 мая 2021 г.).

конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения и принятие правила о создании международного налогового арбитража ставит под угрозу самостоятельность налоговой политики развивающихся стран.

Правила трансфертного ценообразования должны применяться на двусторонней, а не на универсальной основе. Их применение – результат договоренности двух сторон. Универсализация правил может повлечь ущемление интересов развивающихся стран, так как каждая из них имеет особенности экономики. Институт противодействия гибридным механизмам предполагает рассмотрение внутренних налоговых режимов, что относится исключительно к компетенции каждого государства, т.е. необходимо соотносить агрессивное налоговое планирование и развитие отдельных территорий.

В части Многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения отмечается следующее. Если инвестиции из третьих стран, которые не являются стороной налогового соглашения, привели к увеличению инвестиций в соответствующую страну, то вопрос о злоупотреблении налоговым соглашением является неоднозначным. Таким образом, развивающиеся государства, как потенциальные репатрициенты инвестиций не должны проводить жесткую политику против использования налоговых соглашений. Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения содержит модель работы с институтом *treaty shopping*, который не отвечает интересам развивающихся стран. Развивающиеся страны не имеют широкой сети налоговых соглашений.

Таким образом, не существует международного налогового режима. Как минимум существует два режима, один из которых отвечает интересам развитых стран, другой – развивающихся. Вероятно, даже среди развивающихся стран есть несколько налоговых режимов.

Выделение в практике международного налогообложения феномена недобросовестной налоговой конкуренции приводит к парадоксу: «too much tax sovereignty leads to less tax sovereignty» – избыточный налоговый суверенитет приводит к его уменьшению. По мнению Сержио Андре Роша мультилатерализм (multilateralism) приводит к уменьшению налоговых прав, что не в интересах развивающихся стран. Правила BEPS – это и возможности и опасность для развивающихся стран.

Влияние правил BEPS на налоговый суверенитет государства происходит по двум направлениям. Во-первых, принятие государством данных правил предполагает в некоторой степени ограничение налогового суверенитета государства. Например, действие 1 – налогообложение цифровой экономики предполагает использование унифицированного подхода к определению эффективной ставки налога на прибыль¹. Однако такое ограничение налогового суверенитета направлено на борьбу с уклонением от уплаты налогов международных групп компаний, занятых в сфере цифровой экономики.

Некоторые положения правил BEPS допускают имплементацию в национальное налоговое законодательство. Помимо указанных ранее положений НК РФ об информационном обмене и правил о контролируемых иностранных компаниях, федеральным законом от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового

¹ См.: Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris [Электронный ресурс]. URL: www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm. (дата обращения: 14 мая 2021 г.).

кодекса Российской Федерации» Кодекс был дополнен институтом взаимосогласительной процедуры¹.

Разделяя мнение Сержио Андре Роша о необходимости защиты интересов развивающихся государств в условиях формирования международного налогового режима, представляется необходимым рассмотреть инструменты, позволяющие взаимодействовать с ОЭСР для формирования правил, отражающих интересы каждого государства без учета его экономического положения.

Одной из форм такого взаимодействия является участие государства в инклюзивном сообществе BEPS в рамках ОЭСР. В структуре ФНС России создано Управление международного сотрудничества и валютного контроля ФНС². В соответствии с Положением об Управлении к его основным задачам отнесена организация и обеспечение участия Службы в международных организациях, двустороннем и международном сотрудничестве. Управление организует, участвует и координирует участие заинтересованных структурных подразделений Службы в деятельности рабочих органов, экспертных групп, семинаров, форумов, проводимых ООН, ОЭСР (например, Глобальным форумом ОЭСР по транспарентности и обмену информацией, Форумом налоговых администраций ОЭСР) и другими международными организациями по вопросам, отнесенным к компетенции Службы. Таким образом, Управление международного сотрудничества и валютного контроля ФНС выполняет задачу по представлению интересов России в международных процессах, связанных с формированием и реализацией правил BEPS. Кроме того, п. 2.7. Приказа от 9 апреля 2018 г. ММВ-7-17/204@ поручает Управлению участие в процессе разрешения споров о международном (двойном) налогообложении с компетентными органами

¹ См.: Федеральный закон от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2019. № 39, ст. 5375.

² См.: Приказ от 9 апреля 2018 г. ММВ-7-17/204@ «Об утверждении Положения об Управлении международного сотрудничества и валютного контроля Федеральной налоговой службы» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

иностранных государств (территорий) (взаимосогласительные процедуры). Представляется важным взаимодействие между органами государственной власти, уполномоченными на представление интересов государства на международных площадках по вопросам налогообложения, и налогоплательщиками, для того, чтобы уполномоченные органы представляли не только интересы государства, но и налогоплательщиков. В настоящее время такое взаимодействие осуществляется через участие представителей Управления в различных конференциях, круглых столах и прочих необязывающих мероприятиях. Возможно, публичное обсуждение проектов рабочих документов, отражающих позицию Управления в части организации международного сотрудничества, сделает взаимодействие более эффективным.

Представляется необходимым отметить, что участие институтов гражданского общества в обсуждении вопросов международного налогообложения на площадке BEPS является одним из инструментов взаимодействия ОЭСР и институтов гражданского общества. Важно, чтобы правила налогообложения, которые формируются государствами в рамках международного сотрудничества, учитывали не только публичные, но и частные интересы, например, не приводили к избыточному налогообложению по сравнению с национальным. Публичные обсуждения по вопросам налогообложения цифровой экономики показали высокую степень заинтересованности налогоплательщиков, консалтинговых компаний, научных центров, известных ученых в формировании международных налоговых правил регулирования цифровой экономики¹. Представляется, что такой инструмент, как публичные обсуждения, неправильно отождествлять с интересами всех налогоплательщиков, так как интересы налогоплательщиков неоднородны. Интересы международных групп компаний со сложной системой резидентной принадлежности налогоплательщиков, входящих в

¹ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-tax-challenges-of-digitalisation-13-14-march-2019.htm> (дата обращения: 21 мая 2020 г.).

группу, могут отличаться от интересов налогоплательщиков, занятых в цифровой экономике без образования сложной групповой структуры. Первые имеют достаточно ресурсов для привлечения консультантов и лобби при рассмотрении публичных обсуждений международных налоговых правил. Интересы остальных налогоплательщиков могут найти интеллектуальную и волевою поддержку за счет самоорганизации, участия некоммерческих институтов (например, научных центров), финансирования государством на конкурсной основе исследований, посвященных защите прав налогоплательщиков в условиях формирования международного налогового режима.

ОЭСР также проводит аудит налоговых систем посредством инструмента «Инспектор без границ» (далее TIWB)¹, который способствует передаче знаний и навыков в сфере налогообложения развивающимся странам. Опытные аудиторы работают в развивающихся странах совместно с местными налоговыми администрациями по реализации программ развития. Отмечается, что аудиторы TIWB не наделены управленческими полномочиями в отношении местных налоговых властей и не проводят контрольные мероприятия без их участия, а работают side-by-side, т.е. совместно.

Рассмотрение некоторых аспектов изменения международного налогового регулирования позволяет сделать следующие выводы:

1) формирование многосторонней системы международного налогового регулирования, действующей параллельно с двусторонними налоговыми соглашениями, создает предпосылки для ограничения налогового суверенитета некоторых государств;

2) изменение экономических основ международной активности не является достаточной причиной для изменения (ограничения) действия принципов международного публичного права, в частности недопустимости

¹ URL: <http://www.tiwb.org/about/faq/> (дата обращения: 23 мая 2021 г.).

умаления суверенитета, в том числе в части налогообложения, отдельных государств;

3) конкуренция в рамках работы ОЭСР, а также участие в других альтернативных форматах – одно из условий создания системы международного налогового регулирования, предусматривающей интересы групп государств.

На основании проведенного анализа представляется возможным предложить следующее определение: международный налоговый режим – это механизм международного налогового регулирования, признаваемый значительным числом государств, которые посредством проводимой ими налоговой политики обеспечивают его фактическую реализацию. Данное понятие является многоаспектным и включает институт международного налогового права (нормы международных договоров, нормы национального налогового права, рекомендации, стандарты, практики и прочие нормы мягкого права); институциональную составляющую (межправительственные организации, органы и лица, наделенные специальной правосубъектностью в этой сфере национальным правом, технические, информационные и иные средства, например портал автоматического обмена информацией¹); практику применения данных норм или состояние «законности» в части такого режима.

Характерными чертами (признаками) международного налогового режима являются:

1) направленность на противодействие уклонению от уплаты налогов и снижение негативного воздействия многократного налогообложения на международную экономическую деятельность;

2) наличие институциональной основы (Налоговый комитет ОЭСР, институт рассмотрения международных налоговых споров и др.);

2) правила организации деятельности (налоговые конвенции, нормы национального права, нормы мягкого права);

¹ URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/> (дата обращения: 23 мая 2021 г.).

3) фактическое влияние на общественные отношения по предмету ведения в значительной части мира;

4) признание государствами, межправительственными организациями, иными участниками международной публичной деятельности.

Международный налоговый режим непосредственно взаимодействует с налоговыми суверенитетами государств, так как, с одной стороны, является их следствием, а с другой – может создавать угрозу для некоторых из них. При этом под налоговым суверенитетом государства следует понимать исключительное право государства самостоятельно и независимо осуществлять функцию налогообложения и взимания налогов в пределах территории, на которую распространяется его юрисдикция. В условиях развития международной экономической деятельности, расширения цифровой экономики особое значение приобретает внешнее направление налогового суверенитета государства. Международный налоговый режим является следствием реализации согласованного внешнего направления налоговых суверенитетов государств.

Признавая объективный характер формирования международного налогового режима, представляется необходимым определить условие, при котором снижается вероятность умаления налоговых суверенитетов отдельных государств: конкуренция в рамках работы ОЭСР, а также работа в других альтернативных форматах – одно из условий создания системы международного налогового регулирования, предусматривающей интересы групп государств.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование, направленное на выявление и анализ проблем финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства, позволяет представить его результаты в следующих положениях.

Налоговый суверенитет государства – исключительное право государства самостоятельно и независимо осуществлять функцию налогообложения и взимания налогов в пределах территории, на которую распространяется его юрисдикция. Содержание налогового суверенитета государства заключается в следующих направлениях налоговой функции:

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.

Налоговому суверенитету присущи такие признаки как:

1) исключительное право государства устанавливать и взимать налоги на территории, находящейся под его юрисдикцией;

2) независимость государства в реализации функции налогообложения и взимания налогов;

3) единство налогового суверенитета;

4) производный от народного суверенитета характер;

5) реализация в правовой (законной) форме.

Анализируя вопрос о разделении налогового суверенитета на внутренний и внешний, можно прийти к выводу об искусственности такого

разделения. Однако для целей познания и анализа института налогового суверенитета такое разделение допустимо. Обращаясь к налоговому суверенитету государства, необходимо отметить, что его реализация предполагает разные принципы и методы правового регулирования. Внутренние аспекты налогового суверенитета реализуются большей частью посредством финансово-правового метода регулирования, основанного на имущественно-властных предписаниях и принципа приоритета публичных интересов. Внешние аспекты налогового суверенитета государства предполагают применение метода договора, основанного на сотрудничестве суверенных субъектов как равных.

К внутренним аспектам налогового суверенитета государства можно отнести:

- 1) верховенство и независимость в вопросах установления и введения налогов в пределах государственной территории;
- 2) верховенство и независимость в вопросах организации взимания налогов в пределах государственной территории;
- 3) верховенство и независимость в вопросах установления налоговой ответственности и привлечения к ней.

К внешним аспектам относятся:

- 1) участие в налоговых соглашениях по вопросам избежания двойного налогообложения;
- 2) участие в налоговых соглашениях по вопросам административной помощи;
- 3) участие в деятельности международных организаций по вопросам противодействия уклонению от уплаты налогов.

Возвращаясь к тезису об искусственности деления налогового суверенитета на внутренние и внешние аспекты, представляется необходимым предположить, что в основе как внешних, так и внутренних аспектов лежит суверенное право государства взимать налоги. Применение иных правовых методов регулирования, инструментов в части внешних

аспектов, обусловлено, прежде всего, характеристикой участвующих в правоотношении субъектов, наделенных свойством суверенности.

Продолжение анализа внутренних и внешних аспектов налогового суверенитета позволило установить, что в методе правового регулирования обоих направлений присутствует элемент диспозитивности. Использование диспозитивного метода и смежных с ним способов и приемов правового регулирования в отечественном налоговом праве обусловлено, прежде всего, эффективностью соответствующих правовых конструкций в регулировании денежных отношений. Использование договорного метода в международном налоговом праве продиктовано субъектным составом правоотношений – суверенными государствами. Однако метод договора, который используется в международном налоговом праве, произведен от императива.

Налоговые правоотношения, возникающих при реализации норм института налогового суверенитета, можно классифицировать по субъектному составу:

1) правоотношения между государственной властью федерального и регионального уровней, а также органами местного самоуправления по вопросам полномочий в области налогообложения, которые переданы на региональный и местный уровни;

2) правоотношения между государством, органами местного самоуправления, с одной стороны, и налогоплательщиками с другой, по вопросам установления, введения и взимания налогов;

3) правоотношения между государством и институтами гражданского общества по вопросам обеспечения законности установления и взимания налогов, а также повышения эффективности функции налогообложения.

Первая группа правоотношений тесно связана с вопросами фискального федерализма. Существом вопроса является задача передать субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям полномочия, достаточные для эффективного налогообложения. Однако

делегированные полномочия не должны создавать угрозы для целостности государства.

Вторая группа правоотношений направлена на обеспечение эффективного и справедливого равного налогообложения. Неэффективное и несправедливое налогообложение не свидетельствует об отсутствии суверенитета, однако, думается, что при таких обстоятельствах суверенитет можно называть налоговым условно. Эволюция налогообложения на современном этапе предполагает, что налоги должны быть равными и справедливыми, их размер должен быть минимально достаточен для финансового обеспечения государственных функций. Если государство взимает платежи, которые не отвечают данным признакам, то налоговые правоотношения не возникают.

Развитие третьей группы правоотношений исключительно важно для обеспечения налогового суверенитета государства. Деятельность институтов гражданского общества направлена на обеспечение баланса публичных и частных интересов по вопросам налогообложения. Налоговый суверенитет государства не означает, что власть государства по вопросам налогообложения не ограничена. Конституция РФ обязывает каждого платить только законно установленные налоги. Требование «законно установленные» не тождественно единственно форме установления налогов – в форме закона. При установлении налогов должны быть соблюдены принципы налогообложения, в том числе, принцип минимальной достаточности налогообложения.

Налоговый суверенитет Российского государства основан на народовластии и не может быть ему противопоставлен. Сравнительный анализ налогообложения и самообложения граждан как институтов финансовой деятельности государства и муниципальных образований позволяет прийти к выводу о том, что налогообложение и самообложение граждан, по своей сути – выражение народовластия, только налогообложение – представительной его формы, а самообложение – непосредственной.

Самообложение граждан не может нарушать налоговый суверенитет государства, так как оба элемента общественной жизни имеют общие истоки. На законодательном уровне предлагается закрепить следующие элементы решения о самообложении граждан:

- 1) предмет финансирования с подробным описанием его основных характеристик;
- 2) стоимость и срок реализации финансируемого мероприятия;
- 3) предельные сроки внесения гражданами денежных средств;
- 4) требование обособленного учета средств самообложения граждан;
- 5) обязательность осуществления муниципального финансового контроля за формированием и использованием средств самообложения;
- 6) обязательность утверждения отчета об использовании средств самообложения граждан¹.

Народовластие как основа налогового суверенитета предполагает принцип справедливости налогообложения. Справедливость, в контексте налогового равенства, — это мнение большего числа членов общества, которое может быть субъективно несправедливым для тех, на кого фактически возложено большее налоговое бремя. Однако право государства на дифференцированное налогообложение не может быть произвольным. Если такой подход не согласуется с интересами всего общества (большой части его членов), то он нелегитимен.

Налоговый суверенитет имеет как географические, так и личностные границы. Личностные границы налогового суверенитета непосредственно связаны с категорией налогового резидентства. Одним из проявлений недобросовестной налоговой конкуренции государств является политика некоторых государств по реализации программ «резидентство взамен на инвестиции». Меры, направленные на противодействие уклонению от уплаты налогов, предлагаемые ОЭСР, материалы публичных обсуждений

¹ См. об этом: *Садчиков М.Н.* Самообложение граждан, местные налоги и налоговый суверенитет Российской Федерации: к вопросу об источниках финансирования дефицитов местных бюджетов // *Налоги.* 2016. № 3. С. 9-11.

рекомендаций, позволяют прийти к выводу о недопустимости использования особых правил получения статуса налогового резидента только с целью избежания мер в рамках международного сотрудничества по борьбе с уклонением от уплаты налогов. Однако национальные и международные правила, направленные на противодействие уклонению от уплаты налогов, не должны препятствовать достижению тех целей, которые поставлены перед программами «резидентство взамен на инвестиции» и чрезмерно обременять финансовые организации обязанностями по проведению контроля самоидентификации клиентов.

В становлении правового обеспечения налогового суверенитета современного Российского государства можно выделить следующие этапы.

Первый этап (1991 – 1998 гг.) характеризуется провозглашением суверенности и началом формирования разрозненных правовых основ налогового суверенитета. Внешнее направление на данном этапе характеризуется преемственностью по международным договорам, заключенным СССР.

Второй этап (1998 – 2000 гг.): формируются систематизированные общие положения о налоговом суверенитете (вопросы налогового федерализма) в рамках первой части Налогового кодекса РФ. Российская Федерация от своего имени перезаключает значительное количество международных договоров по вопросам налогообложения.

Третий этап (2000г. – наше время): общие положения о налоговом суверенитете сформированные в первой части Налогового кодекса РФ детализируются во второй части Налогового Кодекса РФ. Внешнее направление характеризуется активным участием Российской Федерации в международной деятельности, направленной на противодействие уклонению от уплаты налогов.

Исследование этапов развития налогового законодательства в части норм, направленных на обеспечение налогового суверенитета, позволяет сделать вывод о том, что одним из наиболее сложных вопросов является

вопрос налогового федерализма. Формирование первичной налоговой системы и последующие ее систематизация и упорядочивание во многом предполагали необходимость правового обеспечения верховенства федеральной власти в вопросах налогообложения. Налоговый федерализм каждого федеративного государства наделен собственными отличительными чертами. Эти особенности обусловлены различными причинами: историческими, национальными, экономическими и т.п. Не существует совершенно похожих по налоговому федерализму государств. Однако анализ таких особенностей, систематизация признаков необходимы для поиска наиболее эффективного устройства налогового федерализма конкретного государства. Например, положительным для Российской Федерации представляется опыт Федеративной Республики Германии по отнесению налога на добавленную стоимость к категории общих налогов. Кроме того, думается, что право России на получение в федеральный бюджет налога на добавленную стоимость не является абсолютным, так как источником налога являются доходы жителей конкретного субъекта (муниципального образования), что предоставляет им основание для постановки вопроса о получении в региональные бюджеты части налога.

Институт налогового федерализма предполагает два процесса: налоговую децентрализацию и укрепление централизации налоговой системы. Исследование правового регулирования этих процессов в ряде федеративных государств позволило сформировать следующие выводы. Децентрализация налогообложения в федеративных государствах является положительным процессом, поскольку повышает заинтересованность региональных властей в развитии предприятий-резидентов, оплачивающих налоги в региональные бюджеты. Децентрализация налогообложения повышает политическую ответственность региональных властей, так как делает их ответственными за рациональное использование собственных налоговых доходов бюджета. Повышается финансовая дисциплина, так как региональные власти используют собственные налоговые доходы, а не

межбюджетные трансферты. Примером реализации данного положения в налоговой системе России является налог на прибыль организаций. Децентрализация налогообложения имеет некоторые отрицательные стороны, в частности, может привести к значительным диспропорциям бюджетной обеспеченности различных субъектов. Положительным примером налоговой децентрализации является двухуровневая система налога на добавленную стоимость в Канаде, которая с учетом некоторых особенностей может быть реализована в Российской Федерации. Например, возможна дифференциация налоговой базы на операции, подлежащие налогообложению региональным налогом, и операции, подлежащие налогообложению федеральным НДС, а также предоставление региональным властям права устанавливать налоговую ставку в отношении регионального налога в пределах, определенных федеральным законодателем.

Государства реализуют налоговый суверенитет с учетом международных налоговых правил, воздерживаясь от недобросовестной налоговой конкуренции. В частности, налоговая компетенция субъектов (субнациональных правительств) в части установления специальных налоговых режимов на своей территории не только производна от налогового суверенитета государства (национального правительства), но и подлежит приведению в соответствие с рекомендованными практиками ОЭСР, направленными на обеспечение принципа уважения налогового суверенитета каждого государства.

Налоговый суверенитет Российской Федерации можно рассматривать как сложный функциональный правовой институт, который объединяет нормы конституционного, финансового, налогового, международного публичного права. Налоговое право содержит основной массив правовых норм, составляющих институт налогового суверенитета. Конституционное право, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги, определяет основы налогового суверенитета, конституционность права государства взимать налоги с налогоплательщиков для

финансирования своей деятельности. Нормы международного публичного права определяют внешние границы налогового суверенитета государства, основы взаимодействия и сотрудничества суверенных субъектов права по вопросам налогообложения международной экономической деятельности. Также налоговый суверенитет является предметом исследования различных правовых наук [Текст] / В данном аспекте налоговое право является специальной отраслевой наукой и отраслью (подотраслью) права. Объектом исследования выступают общественные отношения по установлению и взиманию налогов, распределению полномочий между публично-территориальными образованиями в части налогообложения, отношения с другими суверенными субъектами, например, по вопросам соглашений об избежании двойного налогообложения. Предметом исследования выступают нормы налогового права, регулирующие названные общественные отношения, правоприменительная практика, например, по вопросам основ налогового суверенитета государства, компетенции публично-территориальных образований по установлению и введению обязательных платежей.

Налоговый суверенитет государства обеспечивает ряд гарантий. К одной из таких гарантий относится налоговая культура. Применительно к государствам налоговая культура может быть охарактеризована следующими признаками.

Во-первых, государство активно участвует в международных проектах, направленных на развитие налоговой функции, в частности на площадках Организации экономического сотрудничества и развития.

Во-вторых, государство эффективно имплементирует рекомендации, предложенные по результатам такого участия.

В-третьих, государство имеет широкую сеть международных соглашений по вопросам налогообложения, а также является активным участником соглашений по противодействию уклонению от уплаты налогов.

В-четвертых, государство добросовестно выполняет принятые международные обязательства по вопросам налогообложения.

К гарантиям налогового суверенитета относится также принцип баланса частных и публичных интересов. Однако применительно к налоговому суверенитету содержание данного принципа может быть расширено. Государство, его публично-территориальные образования и муниципальные образования также стремятся к достижению баланса своих интересов в налоговых правоотношениях. В данном аспекте принцип баланса публичных интересов раскрывается через систему налогового федерализма. Баланс публичных интересов непосредственно связан с балансом частных интересов, так как из-за «неправильной настройки» налогового федерализма, нарушения баланса в публичных интересах, нарушается баланс частных и публичных интересов в целом. В международных налоговых отношениях принцип баланса частных и публичных интересов также находит свое содержание. Суть данного принципа в международном аспекте заключается в обеспечении нейтральности налогообложения с тем, чтобы различия в налоговых системах не ставали препятствием для развития международной экономической деятельности. Как на национальном, так и на международном уровне можно говорить о балансе публичных интересов (балансе налоговых суверенитетов) для обеспечения общего баланса частных и публичных интересов. Сбалансированное равное самоограничение налоговых суверенитетов государств – необходимое условие для эффективного налогообложения.

Вызовом для налоговых суверенитетов современных государств является цифровизация экономических отношений.

Фактическая реализация суверенного права на установление и введение налогов предполагает дополнение классической конструкции элементов налогообложения положениями, учитывающими особенности цифровой экономики. Например, операции с цифровыми активами отличаются от операций с товарами, имуществом в традиционной, т.е., не в цифровой

экономике (учет, стоимость, переход прав и т.д.), что непосредственно влияет на юридические факты, которые порождают правоотношения по исчислению и уплате некоторых налогов (реализация товара для НДС, получение дохода и определение его размера для налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц и др.). Отсутствие эффективных правовых основ налогообложения цифровой экономики создает угрозу налоговому суверенитету государства.

Гарантией налогового суверенитета является эффективный налоговый контроль. Цифровизация экономических отношений предполагает расширение использования технических решений контрольных отношений в сфере налогообложения. Данная тенденция требует соответствующего правового регулирования. Примером такого регулирования является обязательное электронное декларирование по некоторым налогам.

Отсутствие физически границ для электронной коммерции ставит задачу пересмотра правил достаточного экономического присутствия, постоянного представительства и некоторых других, которые непосредственно связаны с законодательной и исполнительной налоговой юрисдикцией.

При рассмотрении рекомендаций к налогообложению международной экономической деятельности в сфере цифровой экономики предложены принципы, которые могут быть положены в основу новых международных налоговых правил, регулирующих данную область отношений:

1) недопустимость увеличения налоговой нагрузки на доходы от объектов цифровой экономики по сравнению с уровнем налогообложения доходов от традиционной экономики;

2) применение правил налогообложения с учетом отнесения объекта цифровой экономики к конкретному сегменту, при невозможности конкретизации – квалификация по наиболее выгодному для налогоплательщика правилу;

3) недопустимость нивелирования налоговых льгот и иных преференций, которые государства специально создают для развития цифровой экономики.

Развитие международных налоговых отношений непосредственно связано с реализацией принципа самоограничения налогового суверенитета. Принцип самоограничения налогового суверенитета применяется в международных налоговых отношениях:

- 1) при формировании межгосударственных объединений;
- 2) при заключении соглашений об избежании двойного налогообложения;
- 3) при формировании международных правил борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Для обеспечения защиты налогового суверенитета важным является соблюдение баланса между ограничением налогового суверенитета и национальными интересами.

Международные аспекты налогового суверенитета в условиях региональных интеграционных процессов получают собственное содержание. Исследования по вопросам координации налогового законодательства в Европейском союзе содержат следующие выводы относительно влияния интеграционных процессов на налоговый суверенитет государств-членов.

1. Одной из граней налоговой координации является распределение налоговых прав между государствами.

2. Так как некоторые меры налоговой координации влекут существенные изменения в национальных налоговых системах, то они могут быть реализованы только посредством мягкого права без ограничений налогового суверенитета государств-участников.

3. Европейская комиссия формирует систему рекомендаций (мягкое право), направленную на координацию налоговых систем. Одним из наиболее «болезненных» для налогового суверенитета вопросов является

вопрос о создании консолидированной налоговой базы по налогу на прибыль.

4. Вопросы координации прямого налогообложения относятся к вопросам совместного ведения, т.е. реализация этих вопросов Союзом предполагает утрату преимущества у государств-членов.

5. Нормы мягкого права, направленные на координацию прямого налогообложения, в случаях расхождения с национальным законодательством, получают поддержку Суда Европейского союза, при условии, если их применение соответствует целям создания Союза и его принципам. В данном случае Суд Европейского союза выступает инструментом «негативной интеграции».

6. Решения Суда Европейского союза по вопросам соответствия норм национального налогового права принципам, провозглашенным в союзных источниках первого уровня, являются ориентирами для других государств-членов в направлениях изменения национальных налоговых систем.

7. Рассматривая вопросы несоответствия национальных правил налогообложения нормам первичного права, Суд Европейского союза не преследует цели нарушения налогового суверенитета государств-членов, его задачей является обеспечение эффективного баланса налогового суверенитета и прав (свобод), равенство которых декларируется всем лицам, принадлежащим Европейскому союзу.

Предпосылками формирования системы международных налоговых правил в различные исторические этапы выступали следующие:

- унификация правил налогообложения на территориях сложных колониальных государств;
- унификация правил налогообложения на территории интеграционных образований (создания торговых, экономических и прочих союзов, например, Европейского союза);
- унификация правил налогообложения для развития международной экономической деятельности;

– сотрудничество государств в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Отличительной чертой современного этапа развития системы международного налогового регулирования является формирование под эгидой ОЭСР международного правового режима. Международный налоговый режим – это механизм международного налогового регулирования, признаваемый значительным числом государств, которые посредством проводимой ими налоговой политики обеспечивают его фактическую реализацию. Данное понятие является многоаспектным и оно включает институт международного налогового права (нормы международных договоров, нормы национального налогового права, рекомендации, стандарты, практики и прочие нормы мягкого права); институциональную составляющую (межправительственные организации, органы и лица, наделенные специальной правосубъектностью в этой сфере национальным правом, технические, информационные и иные средства, например портал автоматического обмена информацией), практику применения данных норм или состояние «законности» в части такого режима.

Характерными чертами (признаками) международного налогового режима являются:

1) направленность на противодействие уклонению от уплаты налогов и снижение негативного воздействия многократного налогообложения на международную экономическую деятельность;

2) наличие институциональной основы (Налоговый комитет ОЭСР, институт рассмотрения международных налоговых споров и др.);

2) правила организации деятельности (налоговые конвенции, нормы национального права, нормы мягкого права);

3) фактическое влияние на общественные отношения по предмету ведения в значительной части мира;

4) признание государствами, межправительственными организациями, иными участниками международной публичной деятельности.

При этом формирование международного налогового режима можно охарактеризовать следующими особенностями:

1) развитие наднационального налогового регулирования – более результат независимо проходящих международных экономических процессов, нежели направленной деятельности отдельных государств;

2) роль государств в этих процессах – защита суверенных налоговых интересов, а также интересов налогоплательщиков, имеющих персональную или экономическую привязку;

3) монополия ОЭСР в нормотворчестве по вопросам налогообложения, в частности в формировании стандартов или свода практик, создает угрозу налоговому суверенитету отдельных государств;

4) формирование многосторонней системы международного налогового регулирования, действующей параллельно с двусторонними налоговыми соглашениями, создает предпосылки для ограничения налогового суверенитета некоторых государств;

5) изменение экономических основ международной активности не является достаточной причиной для изменения (ограничения) действия принципов международного публичного права, в частности недопустимости умаления суверенитета, в том числе в части налогообложения, отдельных государств;

6) конкуренция в рамках работы ОЭСР, а также работа в других альтернативных форматах – одно из условий создания системы международного налогового регулирования, предусматривающей интересы групп государств, чьи интересы в налогообложении объективно могут быть противопоставлены.

Принадлежность нормообразующих идей к работе ОЭСР придает им дополнительную идеологическую поддержку при их реализации в налоговой политике отдельных государств. Таким образом, ОЭСР выступает

«фабрикой» идей в части изменения международных налоговых правил. Конкуренция на уровне идей является одним из условий построения такой системы международных налоговых правил, которая учитывает интересы всех государств, создающих условия для осуществления налоговозначимой деятельности. Отсутствие конкуренции, напротив, может создать условия для приоритета интересов отдельных государств, что нарушает принцип суверенного равенства в целом, налогового суверенитета, в частности.

Международный налоговый режим непосредственно взаимодействует с налоговыми суверенитетами государств, так как с одной стороны, является их следствием, а с другой, - может создавать угрозу для некоторых из них. При этом, под налоговым суверенитетом государства предлагается понимать исключительное право государства самостоятельно и независимо осуществлять функцию налогообложения и взимания налогов в пределах территории, на которую распространяется его юрисдикция. В условиях развития международной экономической деятельности, расширения цифровой экономики особое значение приобретает внешнее направление налогового суверенитета государства. Международный налоговый режим является следствием реализации согласованного внешнего направления налоговых суверенитетов государств.

Признавая объективный характер формирования международного налогового режима, представляется необходимым определить условие, при котором снижается вероятность умаления налоговых суверенитетов отдельных государств: конкуренция в рамках работы ОЭСР, а также работа в других альтернативных форматах – одно из условий создания системы международного налогового регулирования, предусматривающей интересы групп государств, чьи интересы в налогообложении объективно могут быть противопоставлены.

Не все вопросы, которые связаны с финансово-правовым обеспечением налогового суверенитета Российского государства, рассмотрены в диссертационном исследовании подробно. Проблемы правового

регулирования налоговых отношений, обозначенные в настоящей работе, послужат основой для дальнейших научных разработок в области финансового, налогового, международного экономического и других отраслей права, затрагивающих вопросы налогового суверенитета, а также совершенствования законодательства.

Думается, что перспективными направлениями дальнейших научных разработок в обозначенной сфере являются: правовое обеспечение повышения самостоятельности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в осуществлении финансовой деятельности с сохранением единства экономического пространства и целостности Российской Федерации; развитие международного сотрудничества в сфере противодействия уклонению от уплаты налогов; совершенствование института взаимосогласительной процедуры по вопросам применения соглашений об избежании двойного налогообложения; уточнение правил налогообложения международной экономической деятельности в условиях цифровизации общественных отношений; унификация правил налогообложения в государствах-участниках Евразийского экономического союза.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

Международные источники

1. Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 03.11.1950: ратифицирована федеральным законом от 30.03.1998 №54-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 14, ст. 1514.
2. Договор, учреждающий Европейское сообщество от 25.03.1957 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
3. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014: ратифицирован федеральным законом от 03.10.2014 № 279-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 2014. – № 40 (ч. 1), ст. 5310.
4. Гаагская конвенция о законах и обычаях сухопутной войны от 18.10.1907: признана СССР нотой МИД СССР от 07.03.1955 [Текст] // Действующее международное право: в 3 т. – М.: Московский независимый институт международного права, 1997. – Т. 2. – С. 575-587.
5. Конвенция об урегулировании инвестиционных споров между государствами и физическими или юридическими лицами других государств от 18.03.1965 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
6. Сеульская конвенция 1985 об учреждении Многостороннего агентства по гарантиям и инвестициям от 11.10.1985: ратифицирована постановлением Верховного Совета РФ от 22.12.1992 №4186-1 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
7. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25.01.1988: ратифицирована федеральным законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 2014. – № 45, ст. 6135.
8. Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24.11.2016: ратифицирована федеральным законом от 01.05.2019 № 79-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 2019. – № 18, ст. 2203.

9. Европейская хартия местного самоуправления от 15.10.1985: ратифицирована федеральным законом от 11.04.1998 № 55-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 1998 – № 36, ст. 4466.

10. Договор о функционировании Таможенного союза в рамках многосторонней торговой системы от 19.05.2011: ратифицирован федеральным законом от 19.10.2011 № 282-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 2011. – № 43, ст. 5970.

11. Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1947) [Текст] // СЗ РФ. – 2012. – № 37, ч. 6, ст. 2916-2991; № 37, ч. 5, ст. 2442-2511.

12. Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1994) [Текст] // СЗ РФ. – 2012. – № 37, ч. 6, ст. 2524-2538; № 37, ч. 5, ст. 2032-2048.

13. Соглашение о принципах ведения налоговой политики в области акцизов на табачную продукцию государств – членов Евразийского экономического союза от 19.12.2019 (не вступило в силу) // Официальный сайт Евразийского экономического союза [Электронный ресурс]. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 23.12.2019).

14. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества»: ратифицирована Федеральным законом от 19.03.1997 № 65-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 1999. – № 27, ст. 3188.

15. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Бельгии от 16.06.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»: ратифицирована федеральным законом от 18.12.1996 № 157-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 2000. – № 34, ст. 3434.

16. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 (с изм. и доп. от 05.06.2018) «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы

и капитал»: ратифицирована федеральным законом от 26.11.2002 № 146-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 48, ст. 4731; 2019. – № 28, ст. 3659.

17. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22.11.2004 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» (вместе с Протоколом от 22.11.2004): ратифицирована федеральным законом от 30.12.2008 № 300-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 2009. – № 17, ст. 1970.

18. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Малайзии от 31.07.1987 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы»: ратифицировано Указом Президиума ВС СССР от 01.07.1988 № 9177-XI [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

19. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 07.09.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы»: ратифицировано федеральным законом от 06.12.2003 № 156-ФЗ [Текст] // СЗ РФ. – 2004. – № 9, ст. 699.

20. Устав Организации Объединенных Наций от 25.06.1945: ратифицирован Указом Президиума ВС СССР от 20.08.1945 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

21. Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций от 24.10.1970 // Международное публичное право: сборник документов. – М.: Изд-во Бек, 1996. – С. 2-8.

Правовые акты Российской Федерации

22. Конституция Российской Федерации [Текст]: принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с изм., одобр. в ходе общерос. голосования 01.07.2020) // Рос. газета. – 1993. – 25 дек.; 2020. – 04 июля.

23. Декларация СНГ РСФСР от 12.06.1990 № 22-1 «О государственном суверенитете Российской Советской Федеративной Социалистической Республики» [Текст] // Ведомости СНГ и ВС РСФСР. – 1990. – № 2, ст. 22.

24. 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]. Доступ из. СПС «КонсультантПлюс».

Федеральные законы

25. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (с изм. и доп. от 30.04.2021, № 108-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3823; 2021. – № 18, ст. 3052.

26. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 147-ФЗ (с изм. и доп. от 20.04.2021, № 100-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2021. – № 7, ст. 2886.

27. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 11.06.2021, № 196-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2000. – № 32, ст. 3340; Рос. газета. – 2021. – 17 июня.

28. Федеральный закон от 2.12.1990 № 395-1 (с изм. и доп. от 22.12.2020, № 447-ФЗ) «О банках и банковской деятельности» [Текст] // СЗ РФ. – 1996. – № 6, ст. 492; 2020. – № 52 (ч. 1), ст. 8593.

29. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (с изм. и доп. от 09.11.2020, № 371-ФЗ «О налоговых органах Российской Федерации» [Текст] // Бюллетень нормативных актов ФОИВ. – 1992. – № 1; СЗ РФ. – 2020 – № 46, ст. 7215.

30. Федеральный закон от 15.07.1995 № 101-ФЗ (с изм. и доп. от 08.12.2020, № 429-ФЗ) «О международных договорах Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 1995. – № 29, ст. 2757; 2021. – № 50, (ч. 3), ст. 8074.

31. Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 31.07.2020, № 269-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3813; 2020. – №31, (ч. 1), ст. 5028.

32. Федеральный закон от 09.07.1999 № 154-ФЗ (с изм. и доп. от 27.11.2017, № 335-ФЗ) «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 1999. – № 28, ст. 3487; СЗ РФ. – 2017. – № 49, ст. 7307.

33. Федеральный закон от 06.10.1999 № 184-ФЗ (с изм. и доп. от 26.05.2021, № 155-ФЗ) «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 1999. – № 42, ст. 5005; 2021. – № 22, ст. 3690.

34. Федеральный закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ (с изм. и доп. от 08.12.2020, № 412-ФЗ) «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 30, ст. 3032; 2020. – № 50 (ч. 3), ст. 8057.

35. Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (с изм. и доп. от 08.12.2020, № 148-ФЗ) «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2003. – № 40, ст. 3822; 2020. – № 50 (ч. 3), ст. 8056.

36. Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (с изм. и доп. от 17.02.2021, № 9-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2003. – № 50, ст. 4859; 2021. – № 8 (ч. 1), ст. 1199.

37. Федеральный закон от 20.08.2004 № 120-ФЗ (с изм. и доп. от 29.11.2014, № 383-ФЗ) «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений» [Текст] // СЗ РФ 2004. – № 34, ст. 3535; 2014. – № 48, ст. 6664.

38. Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ (с изм. и доп. от 30.12.2020, № 177-ФЗ) «Об особых экономических зонах в Российской

Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2005. – № 30 (ч. 2), ст. 3127; 2021. – № 31 (ч. 1), ст. 71.

39. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 30.12.2020, № 494-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2007. – № 31, ст. 4006; 2021. – № 1 (ч. 1), ст. 33.

40. Федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ (с изм. и доп. от 02.08.2019, № 298-ФЗ) «Об инновационном центре «Сколково» [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 40, ст. 4970; 2019. – № 31, ст. 4457.

41. Федеральный закон от 29.11.2014 № 379-ФЗ (с изм. и доп. от 29.12.2015, № 396-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя» [Текст] // СЗ РФ. – 2014. – № 48, ст. 6660; 2016. – № 1, ст. 16.

42. Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ (с изм. и доп. от 12.11.2018, №412-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» [Текст] // СЗ РФ. – 2014. – № 48, ст. 6657; 2018. – № 47, ст. 7133.

43. Федеральный закон от 03.11.2015 № 297-ФЗ «О юрисдикционных иммунитетах иностранного государства и имущества иностранного государства в Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 45, ст. 6198.

44. Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ (с изм. и доп. от 27.11.2018, № 425-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные

акты Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 49, ст. 6844; 2018. – № 49 (ч. 1), ст. 7497.

45. Федеральный закон от 29.07.2018 № 232-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием налогового администрирования» [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 31, ст. 4821.

46. Федеральный закон от 03.08.2018 № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах» (с изм. и доп. от 24.02.2021, № 17-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 32 (ч. 1), ст. 5083; 2021. – № 9, ст. 1464.

47. Федеральный закон от 03.08.2018 № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» (с изм. и доп. от 26.11.2019, № 378-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 32, (ч. 1), ст. 5084; 2019. – № 48, ст. 6739.

48. Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ (с изм. и доп. от 26.03.2020, № 68-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2019. – № 39, ст. 5375; 2020. – № 13, ст. 185.

49. Федеральный закон от 23.11.2020 № 372-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период» [Текст] // СЗ РФ. – 2020. – № 48, ст. 7625.

50. Федеральный закон от 01.04.2020 № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2020. – № 14, ст. 2032.

***Указы Президента Российской Федерации,
Постановления Правительства Российской Федерации
и иные акты органов исполнительной власти***

51. Указ Президента РФ от 02.02.2016 № 41 (с изм. и доп. от 15.05.2018, № 215) «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 6, ст. 831; 2018. – №21, ст. 2981.

52. Постановление Правительства РФ от 12.08.2004 № 410 (с изм. и доп. от 18.01.2018) «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов» [Текст] // СЗ РФ. – 2004. – № 33, ст. 3497; 2018. – № 4, ст. 635.

53. Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 (с изм. и доп. от 26.04.2014, №371) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 10, ст. 1078; 2014. – №18 (ч.4), ст.2212.

54. Постановление Правительства РФ от 09.04.2018 № 428 «О порядке передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации» (вместе с «Правилами передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации») [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 16 (ч.2), ст. 2382.

55. Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 320 (с изм. и доп. от 23.03.2021, №442) «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» [Текст] // СЗ РФ. – 2014. – № 18 (ч. 3), ст. 2166; 2021. – № 13 (ч. 2), ст. 442.

56. Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 (с изм. и доп. от 21.12.2020, № 2194) «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий) [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 26, ст. 3858; 2020. – № 52 (ч. 2), ст. 8871.

57. Распоряжение Правительства РФ от 25.09.2017 № 2039-р «Об утверждении Стратегии повышения финансовой грамотности в Российской Федерации на 2017–2023 годы» [Текст] // СЗ РФ. – 2017. – № 40, ст. 5894.

58. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов // Сайт Министерства финансов России [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru/> (дата обращения: 21.06.2021).

59. Приказ Минфина России от 12.11.2013 № 107 н «Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

60. Письмо Минфина России от 08.02.2016 № 03-03-07/6160 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

61. Письмо Минфина от 21 мая 2018 № 23-01-06/34205 [Электронный ресурс]. URL: http://komi.roskazna.ru/upload/iblock/fa1/onenalogovykh-dokhodov-tretim-litsam_8038_24_05_2018_ver1_.pdf_2_1_247_28_05_2018_ver1_.pdf (дата обращения: 15.08.2019).

62. Приказ ФНС от 09.04.2018 ММВ-7-17/204@ «Об утверждении Положения об Управлении международного сотрудничества и валютного контроля Федеральной налоговой службы» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

63. Письмо Федеральной налоговой службы от 03.10.2016 № ОА-18-17/1027 Об операциях, связанных с приобретением или реализацией криптовалют с использованием валютных ценностей (иностранной валюты и

внешних ценных бумаг) и (или) валюты РФ [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

64. Письмо Федеральной налоговой службы от 11.05.2017 № ГД-4-8/8767@ «Об урегулировании задолженности бюджетных учреждений» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.klerk.ru/doc/463343/> (дата обращения: 15.08.2019).

65. Письмо Федеральной налоговой службы от 25.01.2018 № ЗН-3-22/478@ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.v2b.ru/documents/pismo-fns-ri-ot-25-01-2018-zn-3-22-478/> (дата обращения: 15.08.2019).

66. Письмо Федеральной налоговой службы от 15.09.2018 № БС-4-21/18529@ [Электронный ресурс]. URL: <https://www.klerk.ru/doc/466804/> (дата обращения: 15.08.2019).

67. Письмо МИД РФ от 13.01.1992 № 11/Угп «Об осуществлении прав и выполнении обязательств, вытекающих из международных договоров, заключенных СССР» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

68. Информационное письмо Банка России от 31.08.2018 № ИН-014-12/58 «О представлении финансовой информации организациями финансового рынка» [Текст] // Вестник Банка России. – 2018. – № 67.

69. Информационное письмо Росфинмониторинга от 04.12.2018 № 57 «О методических рекомендациях по установлению сведений о бенефициарных владельцах клиентов» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

***Законы субъектов Российской Федерации,
акты органов местного самоуправления***

70. Закон г. Москвы от 06.11.2002 № 56 (с изм. и доп. от 25.11.2020) «Об организации местного самоуправления в городе Москве» // Ведомости Московской городской Думы. – 2002. – № 12, ст. 276; Официальный сайт Московской городской Думы [Электронный ресурс]. URL: <http://www.duma.mos.ru> (дата обращения: 21.06.2021).

71. Решение Саратовской городской Думы от 27.10.2005 № 63-615 «О земельном налоге» [Текст] // Саратовская панорама. – 2005. – 8 нояб.

Акты, утратившие силу

72. Конвенция между Правительством СССР и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 31.07.1985 «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества»: ратифицирована Указом Президиума ВС СССР от 24.12.1985 № 3871-XI [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

73. Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Текст] // Рос. газета. – 1992. – 10 марта.

74. Федеральный закон от 31.07.1998 № 148-ФЗ (с изм. и доп. от 24.07.2002, № 104-ФЗ) «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – №31, ст. 3826; 2002. – № 30, ст. 3021.

75. Приказ Минфина России от 18.12.2013 № 125н «Об утверждении Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации» [Текст] // Рос. газета. – 2014. – 28 фев.

Материалы правоприменительной практики

76. 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» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 1996. – № 5.

77. 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» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 1997. – № 4.

78. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.1997 № 6-П «По делу о соответствии Конституции Российской Федерации пунктов 8 и 9 Постановления Правительства Российской Федерации от 1 апреля 1996 года № 479 «Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет» [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3824.

79. Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции» [Текст] // СЗ РФ. – 1997. – № 8, ст. 1010.

80. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 42, ст. 5211.

81. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.06.2004 № 12-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 155, пунктов 2 и 3 статьи 156 и абзаца двадцать второго статьи 283 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с запросами Администрации Санкт-Петербурга, Законодательного Собрания Красноярского края, Красноярского краевого суда и Арбитражного суда Республики Хакасия» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2004. – № 4.

82. Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» [Текст] // СЗ РФ. – 2008. – № 12, ст. 1183.

83. Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Омскшина» [Текст] // СЗ РФ. – 2013. – № 28, ст. 3882.

84. Постановление Конституционного Суда РФ от 02.12.2013 № 26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге» в связи с запросом Законодательного Собрания Челябинской области» [Текст] // СЗ РФ. – 2013. – № 50, ст. 6669.

85. 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» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 27, ст. 4100.

86. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 28, ст. 4336.

87. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2016 № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 31.1 Федерального закона «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», Постановления Правительства Российской Федерации «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн» и статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с

запросом группы депутатов Государственной Думы» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 24, ст. 3602.

88. Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.1998 № 190-О «По жалобе ТОО «Агроинвест – КБМ» на нарушение конституционных прав граждан частью второй статьи 4 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 1999. – № 2.

89. Определение Верховного Суда РФ от 05.09.2003 по делу № 5-г03-79 «Об оставлении без изменения решения Московского городского суда от 13 марта 2003, которым было отказано в удовлетворении заявлений о признании противоречащими федеральному закону отдельных положений Закона г. Москвы от 06 ноября 2002 № 56 «Об организации местного самоуправления в городе Москве» [Текст] [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

90. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

91. Определение Конституционного Суда РФ от 13.06.2006 № 194-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Администрации Сахалинской области о проверке конституционности абзаца второго пункта 5 статьи 85 Бюджетного кодекса Российской Федерации» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2006. – № 5.

92. Определение Конституционного Суда РФ от 03.04.2007 № 334-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы федерального государственного унитарного предприятия «Российский государственный концерн по производству электрической и тепловой энергии на атомных

станциях» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзацев первого и второго пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации и подпункта «а» пункта 1 Постановления Правительства Российской Федерации «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2007 – № 5.

93. Определение Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 № 1047-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества «Арсенал», общества с ограниченной ответственностью «Горторгкомплекс» и гражданина Захарова Александра Николаевича на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 390 и 391 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 65 и 66 Земельного кодекса Российской Федерации» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2010. – №1.

94. 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» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2011. – № 3.

95. Определение Конституционного Суда РФ от 03.02.2010 № 165-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2010. – № 4.

96. Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2014 № 1578-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Гурово-Бетон» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

97. Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2014 № 1579-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Северсталь Менеджмент» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

98. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Текст] // Вестник ВАС РФ. – 2006. – №12.

99. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» [Текст] // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2016. – № 10.

100. Обзор судебной практики Верховного Суда РФ за третий и четвертый кварталы 1996 года от 25.12.1996 // СПС «КонсультантПлюс»

101. Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 25.02.2016 № АПЛ16-25 «Об оставлении без изменения решения Верховного Суда РФ от 24.11.2015 № АКПИ15-1111, которым было оставлено без удовлетворения заявление о признании недействующим абзаца второго пункта 2.7 Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденного Приказом Минфина России № 20н, МНС России № ГБ-3-04/39 от 10.03.1999» [Текст] // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2016. – № 10.

102. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 04.07.2018 № 81-АПГ18-6 «Об оставлении без изменения решения Кемеровского областного суда от 05.02.2018, которым был признан недействующим пункт 2.1 Положения о земельном налоге на территории Шабановского сельского поселения,

утвержденного решением Совета народных депутатов Шабановского сельского поселения от 23.11.2016 № 18 «О внесении изменений в решение Совета народных депутатов Шабановского сельского поселения от 28 ноября 2014 года № 123 «О земельном налоге на территории Шабановского сельского поселения» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

103. Постановление ЕСПЧ от 08.10.2009 «Дело «Аджигович (Adzhigovich) против Российской Федерации» (жалоба № 23202/05) [Текст] // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. – 2010. – № 4.

***Правовые акты иностранных государств,
акты международных организаций***

104. Договор о функционировании Европейского союза [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

105. Рекомендации ФАТФ. Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения / пер. с англ. – М.: Вече, 2012. – 176 с.

***Монографии, сборники статей,
комментарии законодательства, учебники,
учебные пособия, словари***

106. Актуальные проблемы финансового права: монография / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, О.В. Болтинова и др. [Текст]; отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М.: Норма, Инфра-М, 2016. – 208 с.

107. *Алексеев, С.С.* Основы правовой политики в России: курс лекций [Текст] / С.С. Алексеев. – М.: Де-Юре, 1995. – 124 с.

108. *Алексеев, С.С.* Проблемы теории права: курс лекций: в 2 т. [Текст] / С.С. Алексеев. – Свердловск: Свердловский юридический институт, 1972. – Т. 1. – 396 с.

109. *Алексеев, С.С.* Собрание сочинений: в 10 т. + Справочный том [Текст] / С.С. Алексеев. – М.: Статут, 2010. – Т.5. – 547 с.

- 110.** *Алексеев, С.С.* Социальная ценность права в советском обществе [Текст] / С.С. Алексеев; предисл. С.А. Степанова; вступ. ст. А.П. Семитко. – Екатеринбург: Гуманитарный университет, 2019. – 223 с.
- 111.** *Алексеев, С.С.* Структура советского права [Текст] / С.С. Алексеев. – М.: Юридическая литература, 1975. – 264 с.
- 112.** *Алексеев, С.С.* Теория права [Текст] / С.С. Алексеев. – М.: Издательство Бек, 1995. – 320 с.
- 113.** *Аронов, А.В.* Налоговая политика и налоговое администрирование [Текст] / А.В. Аронов, В.А. Кашин. – М.: Экономистъ, 2019. – 544 с.
- 114.** *Баглай, М.В.* Конституционное право Российской Федерации: учебник для вузов [Текст] / М.В. Баглай. – 6-е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2007. – 784 с.
- 115.** *Байтин, М.И.* Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков) [Текст] / М.И. Байтин. – Саратов: СГАП, 2001. – 416 с.
- 116.** *Бакаева, О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование [Текст] / О.Ю. Бакаева. – М.: Статут, 2005. – 187 с.
- 117.** *Бредихин, А.Л.* Федеративная система Российской Федерации: учебник [Текст] / А.Л. Бредихин. – СПС «КонсультантПлюс».
- 118.** *Васильев, А.М.* Правовые категории: методологические аспекты разработки системы категорий теории права: монография [Текст] / А.М. Васильев. – М.: Норма, Инфра-М, 2020. – 264 с.
- 119.** *Васянина, Е.Л.* Фискальное право России: монография [Текст] / Е.Л. Васянина; под ред. С.В. Запольского. – М.: Контракт, 2013. – 152 с.
- 120.** Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке: монография [Текст] / А.Ю. Ильин, А.А. Копина, И.И. Кучеров и др.; отв. ред. А. Ю. Ильин. – М.: Проспект, 2017. – 111 с.
- 121.** *Винницкий, Д.В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики [Текст] / Д.В. Винницкий. – М.: Статут, 2017. – 463 с.

- 122.** *Винницкий, Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики [Текст] / Д.В. Винницкий. – СПб.: Юрид. Центр Пресс, 2003. – 397 с.
- 123.** *Гидирим, В.А.* Основы международного корпоративного налогообложения [Текст] / В.А. Гидирим. – Н. Новгород: Автор, 2016. – 741 с.
- 124.** *Годме, П.М.* Финансовое право [Текст] / П.М. Годме. – М.: Прогресс, 1978. – 428 с.
- 125.** *Графский, В.Г.* Проблемы ценностного подхода в праве: традиции и обновление [Текст] / В.Г. Графский; отв. ред. В.С. Нерсисянц. – М.: Институт государства и права РАН, 1996. – 89 с.
- 126.** *Дадашев, А.З.* Налоговое администрирование в Российской Федерации [Текст] / А.З. Дадашев, А.В. Лобанов. – М.: Книжный мир, 2002. – 369 с.
- 127.** *Демин, А.В.* Налоговое право России: учебное пособие [Текст] / А.В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 464 с.
- 128.** *Демин, А.В.* Принцип определенности налогообложения: монография [Текст] / А.В. Демин. – М.: Статут, 2015. – 368 с.
- 129.** *Демин, А.В.* Фактическое право на доход в налоговом праве: комментарий законодательства и судебной практики [Текст] // А.В. Демин, А.В. Николаев. – СПС «КонсультантПлюс».
- 130.** *Ключевский, В.О.* Русская история: полный курс: учебник для вузов: в 4 ч. / В. О. Ключевский. – М.: Юрайт, 2018. – Ч. 1. – 453 с. – (Высшее образование) // ЭБС Юрайт [Электронный ресурс]. URL: <https://urait.ru/bcode/425434> (дата обращения: 30.06.2020).
- 131.** *Козлова, Е.И.* Конституционное право России: учебник [Текст] / Е.И. Козлова, О.Е. Кутафин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2004. – 585 с.

132. *Комарова, Г.В.* Финансовая система Российской Федерации как объект судебной защиты: монография [Текст] / Г.В. Комарова. – М.: Проспект, 2014. – 161 с.

133. Комментарий к Конституции Российской Федерации (постатейный) [Текст] / Л.В. Андриченко, С.А. Боголюбов, Н.С. Бондарь и др.; под ред. В.Д. Зорькина. – 2-е изд., пересмотр. – М.: Норма, Инфра-М, 2011. – 1008 с.

134. Конституционное право и политика: сб. матер. междунар. науч. конф. (юрид. фак-т МГУ им. М.В. Ломоносова, 28–30 марта 2012 г.) [Текст] / С.А. Авакьян, Д.С. Агапов, Н.И. Акуев и др.; отв. ред. С.А. Авакьян. – М.: Юрист, 2012. – 800 с.

135. Конституционное право: университетский курс: учебник: в 2 т. [Текст] / под ред. А.И. Казанника, А.Н. Костюкова. – М.: Проспект, 2015. – Т. 2. – 528 с.

136. Конституции государств Азии: в 3 т. – М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации: Норма, 2010 – Том 3: Дальний Восток. – 1040 с.

137. Конституции зарубежных государств: Великобритания, Франция, Германия, Италия, Европейский Союз, Соединенные Штаты Америки, Япония: учебное пособие. – 8-е изд., испр. и доп. – М.: Инфотропик Медиа, 2012. – 640 с.

138. Конституция Российской Федерации: доктринальный комментарий (постатейный) [Текст] / М.П. Авдеенкова, А.Н. Головистикова, Л.Ю. Грудцына и др.; рук. авт. кол. Ю.А. Дмитриев; науч. ред. Ю.И. Скуратов. – 2-е изд., изм. и доп. – М.: Статут, 2013. – 688 с.

139. *Красинский, В.В.* Защита государственного суверенитета: монография [Текст] / В.В. Красинский. – М.: Норма, 2017. – 607 с.

140. *Крохина, Ю.А.* Налоговое право: учебник для вузов / Ю. А. Крохина. – 9-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2020. – 464 с. – и

(Высшее образование) // ЭБС Юрайт [Электронный ресурс]. URL: <http://biblio-online.ru/bcode/449640> (дата обращения: 13.06.2020).

141. *Крусс, В.И.* Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография [Текст] / В.И. Крусс. – М.: Норма, Инфра-М, 2017. – 304 с.

142. *Кучеров, И.И.* Международное налоговое право: учебник для вузов [Текст] / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2007. – 452 с.

143. *Кучеров, И.И.* Налоговое право России: курс лекций [Текст] / И.И. Кучеров. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: ЮрИнфоР, 2006. – 448 с.

144. *Керимов, Д.А.* Методология права (предмет, функции, проблемы философии права) [Текст] / А.Д. Керимов. – 2-е изд. – М.: Аванта+, 2001. – 560 с.

145. *Ньюпорт, К.* Цифровой минимализм. Фокус и осознанность в шумном мире [Текст] / Кэл Ньюпорт; пер. на рус. яз., изд. на рус. яз., оформление ООО «Манн, Иванов и Фербер». – М.: МИФ, 2019. – 256 с.

146. *Лебедев, А.В.* Фрагменты ранних греческих философов [Текст] / А.В. Лебедев. – М.: Наука, 1989. – 576 с.

147. *Левин, И.Д.* Суверенитет: монография [Текст] / И.Д. Левин. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 373 с.

148. *Марченко, М.Н.* Проблемы теории государства и права: учебник [Текст] / М.Н. Марченко. – М.: Велби, Проспект, 2007. – 768 с.

149. Международное право: учебник [Текст] / Б.М. Ашавский, М.М. Бирюков, В.Д. Бордунов и др.; отв. ред. С.А. Егоров. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Статут, 2014. – 1087 с.

150. *Мелехин, А.В.* Теория государства и права: учебник [Текст] / А.В. Мелехин. – 2-е изд., перераб. и доп. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

151. Налоговое право: учебное пособие [Текст] / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ФБК-Пресс, 2000. – 343 с.

152. *Осипов, Ю.К.* Подведомственность юридических дел: учебное пособие [Текст] / Ю.К. Осипов. – Свердловск: Свердловский юридический институт, 1973. – 124 с.

153. *Пивоев, В.М.* Философия и методология права: учебное пособие для вузов [Текст] / В.М. Пивоев. – М.: Юрайт, 2021. – 272 с. – (Высшее образование) // ЭБС Юрайт [Электронный ресурс]. URL: <https://urait.ru/bcode/467336> (дата обращения: 27.03.2021).

154. *Поветкина, Н.А.* Финансовая грамотность и устойчивое развитие в цифровую эпоху (правовое измерение): монография [Текст] / Н.А. Поветкина, Е.В. Кудряшова. – М.: Норма, Инфра-М, 2021. – 104 с. [Электронный ресурс]. URL: <https://znanium.com/catalog/product/1211706> (дата обращения: 07.03.2021).

155. *Пономарев, А.И.* Налоговое администрирование в Российской Федерации [Текст] / А.И. Пономарев, Т.В. Игнатова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 286 с.

156. *Порфирьев, А.И.* Национальный суверенитет в правовой природе российского федерализма: монография [Текст] / А.И. Порфирьев. – М.: Книгодел, 2009. – 296 с.

157. Правовая политика: словарь и проект концепции [Текст] / под ред. А.В. Малько. – Саратов: Издательство СГАП, 2010. – 276 с.

158. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография [Текст] / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. – 384 с.

159. *Разгильдиева, М.Б.* Правовое убеждение и принуждение: теоретические основы (на примере финансового законодательства): монография [Текст] / М.Б. Разгильдиева. – М.: Юрлитинформ, 2012. – 269 с.

160. *Райзберг, Б.А.* Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2019. – 512 с. – (Библиотека словарей «Инфра-М»)

[Электронный ресурс]. URL: <https://znanium.com/catalog/product/1003268>
(дата обращения: 09.01.2021).

161. *Ровинский, Н.Н.* Финансовая система СССР [Текст] / Н.Н. Ровинский. – М.: Госфиниздат, 1951. – 167 с.

162. *Садчиков, М.Н.* Налоговый суверенитет государства как категория налогового права: монография [Текст] / М.Н. Садчиков. – М.: Русайнс, 2018. – 98 с.

163. *Садчиков, М.Н.* Правовое обеспечение налогового суверенитета Российского государства в условиях формирования международного налогового режима [Текст] / М.Н. Садчиков, А.С. Жутаев – Саратов: Изд-во Саратовской государственной юридической академии, 2020. – 120 с.

164. *Сасов, К.А.* Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография [Текст] / К.А. Сасов. – М.: Норма, 2013. – 256 с.

165. Современные проблемы организации публичной власти: монография [Текст] / С.А. Авакьян, А.М. Арбузкин, И.П. Кененова и др.; рук. авт. кол. и отв. ред. С.А. Авакьян. – М.: Юстицинформ, 2014. – 596 с.

166. *Соколова, Э.Д.* Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований [Текст] / Э.Д. Соколова. – М.: Юриспруденция, 2009. – 264 с.

167. Судебная практика в современной правовой системе: монография [Текст] / Т.Я. Хабриева, В.В. Лазарев, А.В. Габов и др.; под ред. Т.Я. Хабриевой, В.В. Лазарева. М.: ИЗиСП: Норма, Инфра-М, 2017. – 432 с.

168. Теория государства и права: учебник для вузов [Текст] / В.К. Бабаев, В.М. Баранов, Н.В. Витрук и др.; под ред. В.К. Бабаева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2020. – 582 с.

169. Теория государства и права: учебник для юридических вузов [Текст] / А.И. Абрамова, С.А. Боголюбов, А.В. Мицкевич и др.; под ред. А.С. Пиголкина. – М.: Городец, 2003. – 544 с.

- 170.** Теория государства и права: курс лекций [Текст] / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрист, 2007. – 768 с.
- 171.** У истоков финансового права: М.М. Сперанский, Н.И. Тургенев, М.Ф. Орлов [Текст] / сост. А.А. Ялбулганов; под ред. А.Н. Козырина. – М.: Статут, 1998. – 432 с.
- 172.** Ушаков, Д.Н. Большой толковый словарь русского языка: современная редакция [Текст] / Д.Н. Ушаков. – М.: Дом Славянской книги, 2008. – 959 с.
- 173.** Фейт, Н. Тайная деятельность швейцарских банков [Текст] / Н. Фейт; пер. на рус. яз., вступ. ст. и примеч. редакции издательства «Прогресс». – М.: Прогресс, 1986. – 317 с.
- 174.** Финансовая грамотность: учебник [Текст] / Ю.Р. Туманян, О.А. Ищенко-Падукова, А.Н. Козлов и др. – Ростов-на-Дону: Издательство Южного федерального университета, 2020. – 212 с. [Электронный ресурс]. URL: <https://znanium.com/catalog/product/1308447> (дата обращения: 07.03.2021).
- 175.** Финансовое право: учебник [Текст] / А.С. Алимбекова, О.Ю. Бакаева, Е.Г. Беликов и др.; отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, Инфра-М, 2017. – 800 с.
- 176.** Хабриева, Т.Я. Теория современной конституции [Текст] / Т.Я. Хабриева, В.Е. Чиркин. – М.: Норма, 2019. – 320 с.
- 177.** Хаменушко, И.В. Валютное регулирование в Российской Федерации: правила, контроль, ответственность: учебно-практическое пособие [Текст] / И.В. Хаменушко. – М.: Норма, 2013. – 352 с.
- 178.** Хайнал, П.И. Группа восьми и Группа двадцати: эволюция, роль и документация [Текст] / Питер Иван Хайнал; пер. с англ. О.А. Якименко; под науч. ред. Е.М. Горбуновой. – М.: Логос, 2008. – 347 с.
- 179.** Цечоев, В.К. Теория государства и права: учебник [Текст] / В.К. Цечоев, А.Р. Швандерова. – М.: Прометей, 2017. – 330 с.

180. *Цинделиани, И.А.* Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: научно-практическое пособие [Текст] / И.А. Цинделиани, А.В. Чуряев. – М.: Проспект, 2017. – 528 с.

181. *Черник, Д.Г.* Теория и история налогообложения: учебник для вузов [Текст] / Д.Г. Черник, Ю.Д. Шмелев; под ред. Д. Г. Черника. – М.: Юрайт, 2020. – 364 с.

182. *Чиркин, В.Е.* Наднациональное право и государственный суверенитет (некоторые проблемы теории) [Текст] / В. Е. Чиркин. – М.: Норма, Инфра-М, 2020. – 40 с.

183. *Шахмаметьев А.А.* Международное налоговое право [Текст] / А.А. Шахмаметьев. – М.: Международные отношения, 2014. – 823 с.

184. *Шепенко, Р.А.* Международные налоговые правила: в 2 ч. [Текст] / Р.А. Шепенко. – М.: Юрлитинформ, 2012. – Ч. 2. – 528 с.

185. Юридический словарь: в 2 т. [Текст] / глав. ред. П.Н. Кудрявцев. – 2-е изд. – М.: Госюриздат, 1956. – Т. 2: О-Я. – 663 с.

186. *Эбзеев, Б.С.* Личность и государство в России: взаимная ответственность и конституционные обязанности [Текст] / Б.С. Эбзеев. – М.: Норма, 2011. – 384 с.

Научные статьи

187. *Абрамова, А.И.* Кодификация российского законодательства: современность и перспективы развития [Текст] / А.И. Абрамова // Журнал российского права. – 2016. – № 12. – С. 27-38.

188. *Андриченко, Л.В.* Конституционные основы российского федерализма [Текст] / Л.В. Андриченко, Е.А. Юртаева // Журнал российского права. – 2013. – № 6. – С. 5-16.

189. *Андреев, Н.Ю.* К вопросу о соотношении государства и налогов [Текст] / Н.Ю. Андреев // Финансовое право. – 2017. – № 6. – С. 24-26.

190. *Андреева, Г.Н.* Экономическая конституция, финансовая конституция и приватизация в зарубежных странах [Текст] / Г.Н. Андреева // Финансовое право. – 2011. – № 8. – С. 2-6.

- 191.** *Антонов, М.В.* О системности права и «системных» понятиях в правоведении [Текст] / М.В. Антонов // Правоведение. – 2014. – № 1. – С. 24-42.
- 192.** *Беликов, Е.Г.* Тенденции социально и инновационно направленного развития налогового законодательства в условиях цифровой экономики [Текст] / Е.Г. Беликов // Налоги. – 2019. – № 4. – С. 23-26.
- 193.** *Болдырев, О.Ю.* Конституционное право и экономика: поиск методологии и бегство от идеологии [Текст] / О.Ю. Болдырев // Конституционное и муниципальное право. – 2015. – № 4. – С. 9-14.
- 194.** *Брук, Б.Я.* Налоговое резидентство иностранных организаций в России: критический анализ новелл российского законодательства [Текст] / Б.Я. Брук // Закон. – 2015. – № 2. – С. 73-84.
- 195.** *Брызгалин, А.В.* Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2020 году [Текст] / А.В. Брызгалин, О.С.Федорова, М.В. Королева и др. // Налоги и финансовое право. – 2020. – № 1. – С. 10-123.
- 196.** *Волков, А.М.* О юридической конструкции понятия «публичное администрирование» [Текст] / А.М. Волков // Административное и муниципальное право. – 2014. – № 6. – С. 503-510.
- 197.** *Вишняков, В.Г.* О методологических основах правового регулирования проблем безопасности Российской Федерации [Текст] / В.Г. Вишняков // Журнал российского права. – 2005. – № 9. – С. 27-39.
- 198.** *Вишняков, В.Г.* Правовые проблемы становления Евразийского экономического сообщества [Текст] / В.Г. Вишняков // Журнал российского права. – 2001. – № 10. – С. 121-132.
- 199.** *Горбунова, О.Н.* К вопросу об эффективности использования НДС (налога на добавленную стоимость) [Текст] / О.Н. Горбунова // Финансовое право. – 2015. – № 12. – С. 9-11.
- 200.** *Грекова, И.Ю.* FATCA: новые трудности контроля [Текст] / И.Ю. Грекова // Внутренний контроль в кредитной организации. – 2012. – № 3. – С. 93-102.

201. *Гриценко, В.В.* Российское налоговое государство и правотворчество: к вопросу о руководящих началах взаимосвязи // Актуальные проблемы современного финансового права России: сб. науч. тр., посвящ. 80-летию доктора юридических наук, профессора, академика МАН ВШ Н.И. Химичевой [Текст] / под ред. Е.В. Покачаловой. – Саратов: Изд-во СГАП, 2008. – С. 74-75.

202. *Гриценко, В.В.* Ставка налога на доходы физических лиц в контексте принципа справедливости налогообложения [Текст] / В.В. Гриценко // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 3. – С. 64-71.

203. *Гриценко Е.В.* Организация публичной власти в городах федерального значения: в поиске оптимальной модели [Текст] / Е.В. Гриценко // Конституционное и муниципальное право. – 2007. – № 15. – С. 28-36.

204. *Гройзберг, А.И.* Развитие теории суверенитета Ж.-Ж. Руссо в годы Французской буржуазной революции [Текст] / А.И. Гройзберг // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2015. – Вып. 1 (27). – С. 8-17.

205. *Дегтярева, М.И.* Разработка понятия суверенитета Жаном Боденом [Текст] / М.И. Дегтярева // Полис. – 2000. – № 3. – С. 139-148.

206. *Демин, А.В.* К вопросу об ограничении подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов [Текст] / А.В. Демин // Финансовое право. – 2009. – № 11. – С. 30-33.

207. *Демин, А.В.* Трансформация доктрины бенефициарной собственности в Модельной конвенции ОЭСР 2014 года [Текст] / А.В. Демин // Финансовое право. – 2019. – № 2. – С. 28-31.

208. *Джалилова, Е.А.* Проблемы определения понятия и сущности института права [Текст] / Е.А. Джалилова // Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищева. – 2018. – № 2. – С. 22-31.

209. *Еременко, Е.А.* Специальные налоговые режимы и концепция справедливости налогообложения [Текст] / Е.А. Еременко // Финансы. – 2015. – № 9. – С. 76-80.

210. *Заметина, Т.В.* Этнические факторы российского федерализма / Т.В. Заметина // Конституционное право и политика: сб. матер. междунар. науч. конф. (юрид. фак-т МГУ им. М.В. Ломоносова, 28-30 марта 2012 г.) [Текст] / С.А. Авакьян, Д.С. Агапов, Н.И. Акуев и др.; отв. ред. С.А. Авакьян. – М.: Юрист, 2012. – С. 182-188.

211. *Зарипов, В.М.* Пределы дискреции законодателя в сфере налогообложения: в поисках золотой рыбки [Текст] / В.М. Зарипов // Закон. – 2016. – № 10. – С. 35-43.

212. *Землянская, Н.И.* Правовые проблемы использования транспортного налога в финансировании дорожной деятельности в России / Н.И. Землянская [Текст] // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 22-25.

213. *Зорькин, В.Д.* Интеграция европейского конституционного пространства: вызовы и ответы [Текст] / В.Д. Зорькин // Журнал российского права. – 2006. – № 12. – С. 14-23.

214. *Кажлаев, С.А.* О межотраслевых связях финансового права с учетом практики Конституционного Суда Российской Федерации / С.А. Кажлаев [Текст] // Право и экономика. – 2020. – № 1. – С. 8-79.

215. *Козырин, А.Н.* Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза [Текст] / А.Н. Козырин // Реформы и право. – 2015. – № 4. – С. 34-41.

216. *Козырин, А.Н.* Пеня по российскому налоговому праву: способ обеспечения исполнения налоговой обязанности или мера ответственности за нарушение налоговых правил? [Текст] / А.Н. Козырин // Закон. – 2018. – № 7. – С. 148-159.

217. *Копина, А.А.* К вопросу об автоматическом обмене налоговой информацией: общие условия, реализация в России, способы

стимулирования налогоплательщиков к добровольному раскрытию информации [Текст] / А.А. Копина // *Налоги*. – 2018. – № 12. – С. 3-7.

218. *Копина, А.А.* Установление налогов и сборов субъектами России и муниципальными образованиями: проблемы соблюдения принципа единства налоговой системы [Текст] / А.А. Копина // *Финансовое право*. – 2020. – № 1. – С.19-24.

219. *Красинский, В.В.* Государственный суверенитет: гносеологический аспект проблемы [Текст] / В.В. Красинский // *Современное право*. – 2015. – № 7. – С. 5-10.

220. *Крохина, Ю.А.* Принцип сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве [Текст] / Ю.А. Крохина // *Финансовое право*. – 2012. – № 5. – С. 8-11.

221. *Кузнецов, Л.Д.* Правовая характеристика налоговой системы США [Текст] / Л.Д. Кузнецов // *Вопросы российского и международного права*. – 2017. – Т. 7, № 9А. – С. 222-231.

222. *Кукелко, Д.В.* Перспективы развития системы местных сборов как источников доходов местных бюджетов [Текст] / Д.В. Кукелко // *Финансовое право*. – 2017. – № 9. – С. 17-21.

223. *Кулапов, В.Л.* Соотношение целей, задач и функций государства [Текст] / В.Л. Кулапов // *Вестник Саратовской государственной юридической академии*. – 2014. – №2. – С. 30-35.

224. *Кучеров, И.И.* Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) [Текст] / И.И. Кучеров // *Финансовое право*. – 2009. – № 4. – С. 24-29.

225. *Милушева, Т.В.* К вопросу о легитимности государственной власти в России [Текст] / Т.В. Милушева // *Правовая культура*. – 2014. – № 2. – С. 14-21.

226. *Муравлева, Т. В.* От налоговой грамотности к налоговой культуре [Текст] / Т.В. Муравлева // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. – 2017. – № 2. – С. 70-71.

227. *Осипова, Е.С.* Прогрессивное налогообложение доходов как условие социальной справедливости [Текст] / Е.С. Осипова // *Налоги.* – 2016. – № 1. – С. 10-16.

228. *Пешкова Х.В.* Налогово-бюджетный федерализм и его влияние на содержание категории «бюджетное устройство государства» [Текст] / Х.В. Пешкова // *Налоги.* – 2010. – № 6. – С. 20-24.

229. *Покачалова, Е.В.* Публичный (государственный, муниципальный) и частный (банковский) кредит как элемент финансовой системы и сфера императивного влияния государства [Текст] / Е.В. Покачалова // *Банковское право.* – 2011. – № 4. – С. 30-41.

230. *Поленина, С.В.* Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права [Текст] / С.В. Поленина // *Правоведение.* – 1975. – № 3. – С. 71-79.

231. *Пономарева, К.А.* Промежуточные результаты и пределы гармонизации прямых налогов в Европейском союзе [Текст] / К.А. Пономарева // *Правоприменение.* – 2017. – Т. 1, № 1. – С. 38-47.

232. *Попов, В.В.* Об отдельных аспектах налогово-правового статуса банков / В.В. Попов // *Банковское право.* – 2013. – № 6. – С. 42-46.

233. *Пугина, О.А.* Федерализм внутригосударственный и региональный: политико-правовой аспект // Конституционное право и политика: сб. матер. междунар. науч. конф. (юрид. фак-т МГУ им. М.В. Ломоносова, 28-30 марта 2012 г.) [Текст] / С.А. Авакьян, Д.С. Агапов, Н.И. Акуев и др.; отв. ред. С.А. Авакьян. – М.: Юрист, 2012. – С. 142-144.

234. *Пустовайтова, Е.* Европа пытается «усмирить» Google, Amazon и Facebook [Электронный ресурс]. URL: <https://news-front.info/2020/10/26/evropa-pytaetsya-usmirit-google-amazon-i-facebook> (дата обращения: 07.06.2021).

235. *Пьянов, Н.А.* Консультации по теории государства и права. Тема: «Система права» [Текст] / Н.А. Пьянов // Сибирский юридический вестник. – 2003. – № 3. – С. 3-11.

236. *Разгильдиева, М.Б.* Ущерб, причиненный совершением налогового преступления: теоретико-правовые проблемы взыскания [Текст] / М.Б. Разгильдиева // Налоги. – 2015. – № 2. – С. 39-42.

237. *Рыбаков, О.Ю.* Правовая политика как юридическая категория: понятие и признаки [Текст] / О.Ю. Рыбаков // Журнал российского права. – 2002. – № 3. – С. 71-78.

238. *Садчиков, М.Н.* Иностраннный элемент в отечественном налоговом праве [Текст] / М.Н. Садчиков // Налоги. – 2015. – № 2. – С. 43-45.

239. *Садчиков, М.Н.* Контроль как критерий налогово-правового статуса контролируемой иностранной компании [Текст] / М.Н. Садчиков // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2016. – № 5 (112). – С. 142-146.

240. *Садчиков, М.Н.* Налоговая культура как гарантия налогового суверенитета [Текст] / М.Н. Садчиков // Налоги. – 2019. – № 5. – С. 12-14.

241. *Садчиков, М.Н.* Налоговый суверенитет государства в условиях цифровизации международной экономической деятельности [Текст] / М.Н. Садчиков // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2020. – № 3 (134). – С. 216-224.

242. *Садчиков, М.Н.* Понятие налогового суверенитета [Текст] / М.Н. Садчиков // Налоги. – 2016. – № 1. – С. 16-18.

243. *Садчиков, М.Н.* Правовая культура в сфере налогообложения как обязательное условие эффективного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками [Текст] / М.Н. Садчиков // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2013. – № 2 (20). – С. 80-83.

244. *Садчиков, М.Н.* Принцип баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях как гарантия налогового

суверенитета государства [Текст] / М. Н. Садчиков // *Налоги*. – 2020. – № 1. – С. 23-25.

245. *Садчиков, М.Н.* Принцип справедливости налогообложения с позиций налогового суверенитета и народовластия [Текст] / М.Н. Садчиков // *Налоги*. – 2021. – №1. – С.13-16.

246. *Садчиков, М.Н.* Самообложение граждан, местные налоги и налоговый суверенитет Российской Федерации: к вопросу об источниках финансирования дефицитов местных бюджетов [Текст] / М.Н. Садчиков // *Налоги*. – 2016. – № 3. – С. 9-11.

247. *Сапир, Ж.* Основы экономического суверенитета и вопрос о формах его реализации [Текст] / Жак Сапир // *Проблемы прогнозирования*. – 2020. – № 2. – С. 3-12.

248. *Смирнов, Д.А.* Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования [Текст] / Д.А. Смирнов, Н.Н. Лайченкова // *Налоги*. – 2007. – № 5. – С. 11-13.

249. *Смирнов, Д.А.* Развитие принципа федерализма в налоговых отношениях // *Финансовый механизм и его правовое регулирование: матер. междунар. науч.-практ. конф. (24–25 апреля 2003 г.): в 2 ч.* [Текст] / под ред. Е.В. Покачаловой, О.Ю. Бакаевой. Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2003. – Ч. 2. – С. 30-33.

250. *Сухарев, А.С.* Проблемы формирования понятийного аппарата в теории административного права [Текст] / А.С. Сухарев // *Административное право и процесс*. 2009. – № 3. – С. 10-14.

251. *Туманов, С.Н.* Формы, методы и способы осуществления внешних функций Российского государства: проблема понятия и соотношения [Текст] / С.Н. Туманов // *Конституционное и муниципальное право*. – 2013. – № 1. – С. 25-28.

252. *Федоров (Дементьев), И.В.* Правовое регулирование обязательных публично-правовых платежей в России [Текст] / И.В. Федоров (Дементьев) // *Право и экономика*. – 2014. – № 10. – С. 46-49.

253. *Хаванова, И.А.* Виртуальное и реальное: теория потоков в контексте налогово-правового регулирования [Текст] / И.А. Хаванова // Финансовое право. – 2017. – № 4. – С. 35-40.

254. *Хаванова И.А.* О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) [Текст] / И.А. Хаванова // Журнал российского права. – 2015. – № 5. – С. 111-124.

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

256. *Хижняк, В.С.* Защита государственного суверенитета как основной национальный интерес Российской Федерации [Текст] / В.С. Хижняк // Правовая культура. – 2011. – №1 (10). – С. 30-37.

257. *Химичева, Н.И.* Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц [Текст] / Н.И. Химичева, Е.Г. Беликов // Налоги. – 2016. – № 2. – С. 45-48.

258. *Хомяков, А.П.* К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования [Текст] / А.П. Хомяков // Финансовое право. – 2011. – № 4. – С. 34-38.

259. *Цыбулевская, О.И.* Справедливость в праве: аксиологический подход [Текст] / О.И. Цыбулевская, Т.В. Милушева // Вестник Поволжского института управления. – 2017. – № 5. – С. 52-59.

260. *Червонюк, В. И.* Юридические конструкции в структуре права [Текст] / В. И. Червонюк // Юридическая техника. – 2013. – № 7-2. – С. 818-831.

261. *Черданцев, А.Ф.* Юридические конструкции, их роль в науке и практике [Текст] / А.Ф. Черданцев // Правоведение. – 1972. – № 3. – С. 12-19.

262. *Шаукенов, А.Т.* Критика одностороннего установления налога в контексте формирования науки налогового права (политико-правовое эссе) / А.Т. Шаукенов [Текст] // Правоведение. – 2011. – № 4. – С. 150-163.

263. *Шахмаматьев, А.А.* Резидентство в правовом регулировании налогообложения физических лиц в Российской Федерации [Текст] / А.А. Шахмаматьев // Современное право. – 2008. – № 9. – С. 89-91.

264. *Шашкова, А.В.* FATCA как фактор столкновения интересов государства и корпораций [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

265. *Шевелева, Н.А.* Бюджетное выравнивание в России как способ гармонизации межбюджетных отношений (2000–2015) [Текст] / Н.А. Шевелева // Сравнительное конституционное обозрение. – 2015. – № 2. – С. 32-44.

266. *Шепенко, Р.А.* О международных налоговых соглашениях [Текст] / Р.А. Шепенко // Российский внешнеэкономический вестник. – 2011. – № 6. – С. 54-59.

267. *Шепенко, Р.А.* Конституционное регулирование отдельных налогов и их аналогов [Текст] / Р.А. Шепенко // Налоги. – 2014. – № 6. – С. 31-35.

268. *Шепенко, Р.А.* Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения [Текст] / Р.А. Шепенко // Право и экономика. – 2014. – № 7. – С. 48-55.

269. *Шепенко, Р.А.* История модельной конвенции ОЭСР о налогах на доходы и капитал [Текст] / Р.А. Шепенко // Финансовое право. – 2014. – № 1. – С. 32-35.

270. *Широбоков, С.А.* Правовая мотивация взаимодействия граждан и государства в Российской Федерации [Текст] / С.А. Широбоков // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2012. – № 1. – С. 53-59.

271. *Шмакова, С.А.* Конституционно-правовые проблемы регулирования межбюджетных и налоговых отношений в Российской Федерации [Текст] / С.А. Шмакова // Финансовое право. – 2014. – № 2. – С. 10-14.

272. Югов, А.А. Единство и дифференциация публичной власти: система разделения властей [Текст] / А.А. Югов // Российская юстиция. – 2017. – № 9. – С. 5-8.

273. Ядрихинский, С.А. Принцип приоритета публичных интересов в финансовой деятельности государства: поиск компромисса [Текст] / С.А. Ядрихинский // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – Т. 15, № 1. – С. 62-71.

Диссертации, авторефераты диссертации

274. Алебастрова, И.А. Принцип социальной солидарности в конституционном праве: автореф. Дис. ... д-ра юрид. [Текст] наук [Текст] / И.А. Алебастрова. – М., 2017. – 43 с.

275. Антонюк, М.А. Регулирование инновационно-инвестиционного процесса в условиях «суверенизации» финансовой системы России: автореф. дис. ... канд. экон. наук [Текст] / М.А. Антонюк. – Волгоград, 2008. – 27 с.

276. Беликов, Е.Г. Проблемы финансово-правового обеспечения развития Российской Федерации как социального государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е.Г. Беликов. – Саратов, 2016. – 46 с.

277. Белова, Т.А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Т.А. Белова. – Саратов, 2015 – 29 с.

278. Бова, И.А. Финансово-правовые основы института банковской тайны в Российской Федерации: проблемы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / И.А. Бова. – Саратов, 2013 – 22 с.

279. Волков, С.А. Роль государства в формировании суверенной банковской системы: автореф. дис. ... канд. экон. наук [Текст] / С.А. Волков. – М., 2010. – 28 с.

280. Грачев, А.В. Правовой статус банков как участников налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.В. Грачев. – М., 2009. – 22 с.

281. *Грачев, Н.И.* Государственное устройство и суверенитет в современном мире: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Н.И. Грачев. – М., 2009. – 43 с.

282. *Гриценко, В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В.В. Гриценко. – Саратов, 2005. – 53 с.

283. *Демин, А.В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. д-ра юрид. наук [Текст] / А.В. Демин. – Екатеринбург, 2014. – 452 с.

284. *Ефремова, Н.А.* Международно-правовые механизмы регулирования экономической интеграции и суверенитет государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Н.А. Ефремова. – М., 2010. – 45 с.

285. *Жирнова, Н.А.* Банковская и налоговая тайны как объекты финансово-правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н.А. Жирнова. – Саратов, 2013. – 27 с.

286. *Жутаев, А.С.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.С. Жутаев. – Саратов, 2011. – 19 с.

287. *Ким, Ю.В.* Федеративная государственность: сущность, генезис, проблемы развития (теоретико-методологические основы): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Ю.В. Ким. – Тюмень, 2009. – 44 с.

288. *Киримова, Е.А.* Правовой институт: теоретико-правовое исследование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.А. Киримова. – Саратов, 1998. – 23 с.

289. *Кораблин, В.В.* Уполномоченный банк как субъект валютного контроля: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.В. Кораблин. – М., 2015. – 35 с.

290. *Колодезная, М.А.* Финансово-правовое регулирование отношений в сфере налоговой тайны: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.А. Колодезная. – Саратов, 2011. – 27 с.

291. *Манелис, Б.Л.* Проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Б.Л. Манелис. – М., 1966. – 42 с.

292. *Марченко, Ю.В.* Правовые формы осуществления государственных функций: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Ю.В. Марченко. – Саратов, 2008. – 23 с.

293. *Мещерякова, О.М.* Наднациональность в праве Европейского союза и проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / О.М. Мещерякова. – М., 2010. – 37 с.

294. *Милинчук, Д.С.* Коллизионное право как межотраслевой институт российского права: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.С. Мимнчук. – М., 2018. – 219 с.

295. *Моисеев, А.А.* Соотношение суверенитета и надгосударственности в современном международном праве (в контексте глобализации): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / А.А. Моисеев. – М., 2007. – 45 с.

296. *Морозова, О.С.* Правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.С. Морозова. – М., 2013. – 26 с.

297. *Ольшанская, Н.А.* Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н.А. Островская. – Саратов, 2004. – 22 с.

298. *Пастухова, Н.Б.* Суверенитет и федеративная организация Российского государства в условиях глобализации: конституционно-правовые аспекты: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Н.Б. Пастухова. – М., 2010. – 46 с.

299. *Петров, Д.Е.* Дифференциация и интеграция структурных образований системы российского права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д.Е. Петров. – Саратов, 2015. – 61 с.

300. *Печенкина, А.А.* Возникновение, изменение и прекращение налоговой обязанности (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.А. Печенкина. – Саратов, 2018. – 29 с.

301. *Покачалова, Е.В.* Правовое регулирование налогообложения доходов граждан от индивидуальной предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.В. Покачалова. – Саратов, 1991. – 26 с.

302. *Покачалова, Е.В.* Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е.В. Покачалова. – Саратов, 2007 – 602 с.

303. *Попов, В.В.* Банки как субъекты налогового права: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.В. Попов. – Саратов, 1998. – 190 с.

304. *Пресняков, М.В.* Конституционный принцип справедливости: юридическая природа и нормативное содержание: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М.В. Пресняков. – Саратов, 2010 – 46 с.

305. *Ржевская, Т.Г.* Развитие финансовой системы и механизмы ее регулирования в условиях рыночной трансформации: автореф. дис. ... д-ра экон. наук [Текст] / Т.Г. Ржевская. – М., 2012. – 38 с.

306. *Савин, В.И.* Диалектика процессов децентрализации и новой централизации российского федерализма конца XX – начала XXI вв. (конституционно-правовой опыт развития): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В.И. Савин. – Ростов-на-Дону, 2007. – 57 с.

307. *Синицина, М.Л.* Налоговый федерализм в Европейском союзе: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.Л. Синицина. – М., 2013. – 25 с.

308. *Тарасов, Н.Н.* Методологические проблемы современного правоведения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Н.Н. Тарасов. – Екатеринбург, 2002. – 43 с.

309. *Толстопятенко, Г.П.* Европейское налоговое право (проблемы теории и практики): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Г.П. Толстопятенко. – М., 2001. – 47 с.

310. *Тэпс, Д.* Российский федерализм: проблемы теории и конституционно-правового регулирования: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д. Тэпс. – СПб., 2005. – 54 с.

311. *Фомиченко, М.П.* Права народов в Российской Федерации (конституционно-правовые аспекты): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М.П. Фомиченко. – М., 2007. – 49 с.

312. *Хаванова, И.А.* Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / И.А. Хаванова. – М., 2016. – 38 с.

313. *Шахмаметьев, А.А.* Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / А.А. Шахмаметьев. – М., 2011. – 43 с.

314. *Шумков, Д.В.* Социально-правовые основания государственного суверенитета Российской Федерации (историко-теоретический анализ): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д.В. Шумков. – СПб., 2002. – 48 с.

315. *Юрьева, Н.П.* Национальный экономический суверенитет в условиях глобализации: автореф. дис. ... канд. экон. наук [Текст] / Н.П. Юрьева. – М., 2009. – 34 с.

Источники на иностранных языках

316. *Adam, S.* Taxing an Independent Scotland [Text] / Stuart Adam, Paul Johnson and Barra Roantree. 2013. URL: <http://www.ifs.org.uk/bns/bn141.pdf>. (дата обращения: 03.05.2020).

317. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 15.03.2019).

318. Allegro Contribution to OECD Public Consultation Document «Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy». URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible->

solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm (дата обращения 10.08.2019).

319. *Bahl, R.* Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward [Text] / Roy Bahl, Richard Bird // Public Budgeting & Finance. – 2008. – Vol. 2. – P. 1-25.

320. Basic Law of the Federal Republic of Germany [Text] / Translated by: Professor Christian Tomuschat, Professor David P. Currie, Professor Donald P. Kommers, Raymond Kerr. URL: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf> (дата обращения: 07.03.2019).

321. *Bird, R.* Coordinating Federal and Provincial Sales Taxes: Lessons from the Canadian Experience [Text] / Richard Bird, Jack Mintz, Thomas Wilson // National Tax Journal. – 2006. – № 4. – P. 889-903.

322. *Brosseau A.* The Common Reporting Standard: Impact on Financial Services Institutions. 2016. URL: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2016/mar/crs-impact-on-financial-services-institutions.html> (дата обращения: 24 мая 2021 г.).

323. *Casi, E.* A Call to Action: From Evolution to Revolution on the Common Reporting Standard [Text] / E. Casi, S. Nenadic, M.D. Orlic // British Tax Review. – 2019. – № 2. – P. 166-204. URL: <https://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp18035.pdf> (дата обращения: 23.03.2020).

324. *Christians, A.* Tax Sovereignty in the BEPS Era [Text] / A. Christians. – Wolters Kluwer, 2017. – 336 p.

325. *Dagan, T.* Tax Sovereignty in an Era of Tax Multilateralism [Text] / Tsilly Daga. URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Eu-law-building-global-supranational_tax_law-book-sample.pdf (дата обращения: 07.03.2020).

326. *Guo, J* The end of banking secrecy? Comparing legal and policy convergence in Singapore and Switzerland // URL: https://www.researchgate.net/publication/254894324_Exchange_of_Tax_Informati

on_The_End_of_Banking_Secrecy_in_Switzerland_and_Singapore (дата обращения: 20.03.2019).

327. Internal Revenue Code. URL: <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance#irc> (дата обращения 15.05.2020).

328. *Hundeyin, D.* The «French Colonial Tax»: A Misleading Heuristic for Understanding Françafrique [Text] / David Hundeyin. URL: <https://www.theafricareport.com/20326/the-french-colonial-tax-a-misleading-heuristic-for-understanding-francafrique/> (дата обращения: 03.03.2021).

329. *Hintzke, D.* The Common Reporting Standard: Impact on Financial Services Institutions [Text] / Denise Hintzke, Andrea Garcia Castelao. – 2016. URL: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2016/mar/crs-impact-on-financial-services-institutions.html> (дата обращения: 23.06.2020).

330. Public Consultation Document. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. URL: [//www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf) (электронный ресурс дата обращения 15.03. 2019).

331. Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. OECD, Paris. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf> (дата обращения: 20.10. 2020).

332. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. OECD. Paris. 2019. URL: www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-aconsensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm (дата обращения: 2 февраля 2020 г.).

333. *Rogers-Glabush, J.* IBFD International Tax Glossary [Text] / Julie Rogers-Glabush. 7th Ed. – 2009. – 552 p. URL: <https://www.ibfd.org/IBFD->

Products/IBFD-International-Tax-Glossary-7th-Edition (дата обращения: 15.03.2019).

334. *Rocha S.A.* Tax Sovereignty in the BEPS Era, 2017. URL: <https://ssrn.com/abstract=3048852> (дата обращения: 20.05.2021).

335. *Seligman, E.* The Theory of Progressive Taxation [Text] / Edwin Seligman // Political Science Quarterly. – 1893. – Vol. 8, № 2. – P. 220-251. [Электронный ресурс]. URL: <https://archive.org/details/jstor-2485590> (дата обращения: 20.03.2020).

336. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. Second Edition. OECD Publishing. Paris. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en> (дата обращения: 12 мая 2021 г.).

337. Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 10th anniversary report of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. URL: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>. (дата обращения: 10 мая 2021 г.).

338. *Weber, D.* EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid [Text] / D. Wber. – 2017. – 324 p. URL: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/EU-Law-and-Building-Global-Supranational-Tax-Law-EU-BEPS-and-State-Aid> (дата обращения: 18.02.2019).

Информационные ресурсы сети «Интернет»

339. Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru>

340. Официальный сайт Евразийского экономического союза [Электронный ресурс]. URL: <http://www.eaeunion.org>

341. Официальный сайт Евразийской экономической комиссии [Электронный ресурс]. URL: <http://www.eurasiancommission.org>

342. Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс]. URL: <http://www.oecd.org>

343. Официальный сайт Конгресса Соединенных Штатов Америки [Электронный ресурс]. URL: [https:// www.congress.gov](https://www.congress.gov)

344. Официальный сайт Правительства Шотландии [Электронный ресурс]. URL: [http:// www.scotland.gov.uk](http://www.scotland.gov.uk)

345. Русскоязычный сайт Всемирной торговой организации [Электронный ресурс]. URL: [https:// wto.ru](https://wto.ru)

346. Англоязычный сайт Всемирной торговой организации [Электронный ресурс]. URL: [https:// www.wto.org](https://www.wto.org)

347. Сайт Международного агентства по гарантиям инвестиций [Электронный ресурс]. URL: [https:// www.miga.org/about/management](https://www.miga.org/about/management)

348. Сайт Международной группы по борьбе с финансированием терроризма и отмыванием доходов, полученных преступным путем [Электронный ресурс]. URL: [https:// www.fatf-gafi.org](https://www.fatf-gafi.org)

349. Сайт Росфинмониторинга [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fedsfm.ru/>

350. Электронный музей конституционной истории России [Электронный ресурс]. URL: [http:// www.rusconstitution.ru](http://www.rusconstitution.ru)

351. Сайт Международного информационного агентства «Россия сегодня» [Электронный ресурс]. URL: [https:// ria.ru/20200325/1569140863.html](https://ria.ru/20200325/1569140863.html)

352. Интернет-версия ежедневной деловой газеты РБК [Электронный ресурс]. URL: [https:// www.rbc.ru/finances/24/05/2019/5ce65c1b9a79477e01ba658c](https://www.rbc.ru/finances/24/05/2019/5ce65c1b9a79477e01ba658c)

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1.

Структура института налогового суверенитета государства

<p>Налоговый суверенитет государства как институт права представляет собой межотраслевой функциональный институт, объединяющий нормы конституционного, международного публичного и налогового права, регулирующие воздействие которых направлено на обеспечение верховенства и независимости государства в отправлении налоговой функции.</p>	
<p>Нормы конституционного права</p>	<p>Определяют основы налогового суверенитета, вопросы его истоков (народовластие), налогового федерализма, основания налоговой обязанности и другие вопросы фундаментального характера</p>
<p>Нормы международного публичного права</p>	<p>Отражают внешнее направление налогового суверенитета: вопросы международного сотрудничества, регулирования налогообложения международной экономической деятельности и регулирования других отношений, осложненных иностранным элементом</p>
<p>Нормы налогового права</p>	<p>регулируют отношения, посредством которых государство реализует налоговую функцию исключительно и независимо от других субъектов.</p>

Приложение 2.**Проект статьи 3.1 «Налоговый суверенитет Российской Федерации»
Налогового кодекса Российской Федерации****Статья 3.1 Налоговый суверенитет Российской Федерации**

1. Российская Федерация обладает верховенством и независимостью в вопросах установления, введения в действие и отмены налогов и сборов, осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений в пределах своей территории.

2. Организации и физические лица, признаваемые налоговыми резидентами в соответствии с настоящим Кодексом, обязаны уплачивать налоги и сборы, предусмотренные Кодексом, независимо от места получения дохода, если иное не предусмотрено международным договором.

3. Международный договор Российской Федерации утрачивает приоритет перед настоящим Кодексом, если его применение направлено исключительно на уменьшение суммы налога, подлежащей уплате или получение иных льгот, предусмотренных настоящим Кодексом, без достижения целей заключения соответствующего международного договора.