

На правах рукописи

САДЧИКОВ Михаил Николаевич

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

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

доктора юридических наук

Саратов – 2021

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Научный консультант доктор юридических наук, профессор
Покачалова Елена Вячеславовна

Официальные оппоненты: **Рождественская Татьяна Эдуардовна**
доктор юридических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Московский государственный
юридический университет имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)», профессор

Ручкина Гульнара Флюоровна
доктор юридических наук, профессор,
ФГОБУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации», декан

Гриценко Валентина Васильевна
доктор юридических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Воронежский государственный
университет», профессор

Ведущая организация Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего
образования «**Северо-Кавказский
федеральный университет**»
(юридический институт)

Защита диссертации состоится 20 октября 2021 года в 14:00 на заседании диссертационного совета Д 212.239.01, созданного на базе федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия», по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» (<http://test.ssla.ru/dissertation/dissert/02-07-2021-1d.pdf>).

Автореферат разослан «__» июля 2021 года.

**Ученый секретарь
диссертационного совета**



Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 внутренней 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. 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. Признак 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, две из которых – в научных изданиях, индексируемых в международной базе данных Web of Science, и 23 – в рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России, а также учебных пособиях общим объемом 31,8 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.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновываются выбор и актуальность темы; характеризуется степень ее научной разработанности; определяются объект и предмет, цель и задачи диссертации; представляются методология, нормативная, теоретическая, нормативно-правовая и эмпирическая базы исследования; обосновываются научная новизна, теоретическая и практическая значимость диссертации; формулируются положения, выносимые на защиту; приводятся данные об апробации результатов исследования.

Первый раздел «Правовые аспекты налогового суверенитета Российской Федерации» состоит из трех глав и направлен на выявление правовой природы налогового суверенитета Российского государства, определение его правовой сущности и содержания.

Первая глава «Понятие и признаки налогового суверенитета» включает четыре параграфа.

В параграфе 1.1. *«Понятие налогового суверенитета»* дается теоретическое осмысление понятия налогового суверенитета и определяется его содержание.

Констатируется, что суверенитет как феномен жизни общества является предметом исследования многих гуманитарных наук, в том числе правовой науки. Для определения понятия и содержания налогового суверенитета проводится сравнительный анализ понятий суверенитета, предлагаемых социальными науками.

Анализ понятий суверенитета, представленных в экономической науке, теории государства и права, конституционном праве, международном налоговом праве, приводит диссертанта к выводу о том, что налоговый суверенитет государства можно рассматривать как функцию верховной власти, реализация которой направлена на организацию эффективного и законного налогообложения в пределах государственной территории.

Право государства на налогообложение относится к суверенным правам, осуществляется верховной властью непосредственно и не может быть передано на другие уровни власти или международным организациям без потери суверенности, однако организация налогообложения является не только правом, но и обязанностью государства.

Особое внимание уделено содержанию налогового суверенитета, которое раскрывается в направлениях реализации государством функции налогообложения. Отмечается, что выделение внутренних и внешних аспектов налогового суверенитета условно, поскольку государство, которое суверенно только в части внутренних аспектов, не обладает суверенитетом вовне, не является суверенным. Кроме того, внутренние и внешние аспекты государственного суверенитета тесно взаимосвязаны друг с другом.

На основе анализа дефиниций суверенитета, представленных социальными науками, и содержания налогового суверенитета предложено авторское определение рассматриваемого понятия.

Параграф 1.2. *«Правовые истоки налогового суверенитета и самообложения граждан»* посвящен выявлению правовой природы налогового суверенитета.

Аргументируется, что истоки налогового суверенитета могут быть различными для современных государств. Становление налогового суверенитета бывших колониальных государств обусловлено процессами приобретения независимости, а в основе налогового суверенитета государств, в которых тесно связаны религиозные и государственные начала, находятся нормы религии. Анализ понятия народного суверенитета позволил прийти к выводу о том, что для России как многонационального и светского государства со своей историей истоки налогообложения лежат в народовластии. Налоговый суверенитет принадлежит Российскому государству, однако основан он на народовластии.

Особое внимание уделяется анализу института самообложения граждан, как форме финансовой деятельности муниципальных образований.

При исследовании вопроса о соотношении права граждан на самообложение и налогового суверенитета государства, определено, что налогообложение и самообложение граждан по своей сути – выражение народовластия, только налогообложение – представительной его формы, а самообложение – непосредственной. Данные направления финансовой деятельности требуют координации друг с другом, а также с механизмами межбюджетных трансфертов и регулирующих бюджетных доходов.

В параграфе 1.3. *«Личностные границы налогового суверенитета»* исследуется вопрос о границах налогового суверенитета, которые охватывают круг лиц, пользующихся услугами государства. Личностные границы налогового суверенитета основаны на принципе налогообложения бенефициара.

Предпринят анализ понятия бенефициара для целей налогообложения. Констатируется, что понятие бенефициара закреплено в нескольких отраслях права и имеет различное содержание. Понятие бенефициара, закрепленное в законодательстве о противодействии легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, имеет практическое значение для международного налогового регулирования, поскольку механизм определения бенефициара для обоих направлений правового регулирования предполагает единый состав операторов – финансовых институтов (банки, профессиональные участники рынка ценных бумаг, страховые компании и т.п.).

Сложной задачей является согласование унифицированного подхода к определению субъекта налогообложения относительно его принадлежности к индивидуальному или коллективному субъекту (организации), поскольку 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.

Диссертант отмечает, что личностные границы налогового суверенитета тесно связаны с понятием налогового резидентства. Анализ правового статуса налогового резидента позволил выделить общие, образующие данное определение признаки, такие как устойчивость отношений между государством и налоговым резидентом, их экономико-правовой характер. Обобщив признаки налогового резидентства, диссертант приходит к выводу о том, что налоговое резидентство представляет собой устойчивую экономико-правовую связь налогоплательщика и государства, которая устанавливает правовой статус налогоплательщика применительно к конкретному государству.

В параграфе 1.4. «*Признаки налогового суверенитета*» рассмотрены характерные черты государственного суверенитета в сфере налогообложения. Исследование содержания налогового суверенитета позволило определить его признаки: исключительность, независимость, единство, производный от народного суверенитета характер, реализация в правовой форме.

Анализируя признак исключительности налогового суверенитета и Закона Соединенных Штатов Америки «О налогообложении иностранных счетов» (Foreign Account Tax Compliance Act, далее по тексту – FATCA), диссертант приходит к следующему выводу: трансграничный характер FATCA нарушает государственный суверенитет других публично-территориальных образований, так как предполагает, что содержащиеся в нем предписания относятся к лицам, имеющим более тесную связь с другими государствами.

По мнению соискателя, участие государств в соглашениях об избежании двойного налогообложения не ограничивает налоговый суверенитет государства, а, напротив, служит его проявлением.

Единство налогового суверенитета выражается в единой налоговой системе России и единой налогово-правовой политике, реализуемой на федеральном, региональном и местном уровне органами законодательной

(представительной) и исполнительной власти, а также представительными и исполнительно-распорядительными органами местного самоуправления.

Глава 2 «Особенности налогового суверенитета Российского государства» содержит три параграфа.

В параграфе 2.1. *«Формирование правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства»* проводится анализ становления налогового суверенитета Российского государства.

На основании положений исторических исследований диссертант констатирует, что с Киевской Руси до образования Советского государства финансовая деятельность характеризовалась жесткой централизацией. Данное обстоятельство обусловлено значительной территорией и необходимостью существенных расходов на военное дело. Институты кормления и земская реформа Ивана IV во многом были вызваны 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.

С образованием Советского государства трансформировалась концепция государственного суверенитета – абсолютизм был преобразован в идею народовластия. В этот период были заложены основы советской модели федерализма, предусматривающей национально-этнический принцип формирования субъектов. Положения Конституций РСФСР и СССР последовательно относили установление государственных и местных налогов, сборов и неналоговых доходов к исключительному ведению СССР.

Распад Советского Союза и переход к рыночной модели экономики обусловили необходимость преобразования деятельности государства по организации налогообложения. Положения несистематизированных многочисленных актов законодательства о налогах и сборах упорядочивались в Налоговом кодексе РФ.

Внешнее направление налогового суверенитета Российского государства также имеет свою историю становления. Заключение Союзом ССР и Российской Федерацией многочисленных международных соглашений об избежании двойного налогообложения свидетельствует о стремлении снизить негативное влияние многократного налогообложения на международную экономическую деятельность. На современном этапе более актуальной задачей является организация эффективного международного взаимодействия в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Параграф 2.2. *«Взаимосвязь налогового федерализма и налогового суверенитета Российской Федерации как элемент финансовой конституции Российского государства»* посвящен исследованию вопросов налогового федерализма.

Диссертант отмечает, что содержание принципа федерализма для каждого федеративного государства имеет свои особенности. Принцип налогового федерализма применительно к Российской Федерации заключается в распределении полномочий в сфере налогово-правового регулирования между Федерацией и ее субъектами, которое направлено на 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.

На основе анализа принципов налогового федерализма сделан вывод о том, что для России характерна концепция, согласно которой налоговый суверенитет признается за федеративным государством. Субъекты Российской Федерации не обладают налоговым суверенитетом.

Исследуя вопросы финансовой конституции, диссертант обращается к опыту других федеративных государств. Анализ изменений косвенного налогообложения в Федеративной Республике Германии и Канаде позволил констатировать, что децентрализация налогообложения в федеративных

государствах может повысить эффективность финансовой деятельности. Положительные следствия налоговой децентрализации обусловлены усилением ответственности региональных властей и органов местного самоуправления, а также их лучшей информированностью об особенностях социально-экономического развития соответствующих территорий. Однако в федеративных государствах с разным экономическим потенциалом публично-территориальных образований налоговая децентрализация может привести к значительным диспропорциям бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

В параграфе 2.3. *«Налоговое администрирование на территориях со специальными налоговыми режимами в аспекте налогового суверенитета России»* анализируется специальный порядок регулирования налоговых отношений на отдельных территориях.

Исследование особенностей налогообложения резидентов особых экономических зон, участников региональных инвестиционных проектов, участников проекта «Сколково», резидентов территорий опережающего социально-экономического развития позволило диссертанту сделать вывод о том, что регулирование указанных налоговых отношений осуществляется как на федеральном, так и на региональном уровне. 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, закреплённой за региональными бюджетами, а также по региональным налогам.

Диссертант отмечает, что реализация государством права на установление льготных налоговых режимов на отдельных территориях не должна приводить к недобросовестной налоговой конкуренции.

Третья глава «Налоговый суверенитет как элемент системы права» состоит из трех параграфов.

Параграф 3.1. *«Налоговый суверенитет как институт права»* посвящен исследованию норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в связи с реализацией государством права на налогообложение, выявлению у них признаков системности, однородности, единства, а также иных признаков, позволяющих охарактеризовать исследуемую ассоциацию норм как институт права.

Для решения данной задачи диссертант обращается к трудам ученых по общей теории права и рассматривает исследуемую правовую общность в сравнении с конструкциями института права, комплексного института права и межотраслевого института права.

Аргументируется, что налоговый суверенитет как элемент системы права представляет собой межотраслевой функциональный институт права, объединяющий нормы конституционного, международного публичного и национального налогового права, регулирующие воздействие которых направлено на обеспечение верховенства и независимости государства в отправлении налоговой функции.

Структуру налогового суверенитета как межотраслевого функционального института права соискатель приводит в приложении 1 к диссертации.

Параграф 3.2. *«Финансово-правовые основы налогового суверенитета Российской Федерации»* посвящен выявлению места норм налогового права в институте налогового суверенитета и их значения для достижения цели правового воздействия.

Исследуется вопрос о системности финансового права в аспекте обеспечения налогового суверенитета Российского государства. На основе представленных правовой наукой знаний о сущности финансового права, а также целей финансовой деятельности государства диссертант приходит к выводу о том, что 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.

Особое внимание уделяется выявлению структурных элементов финансового права, которые наряду с нормами конституционного и международного публичного права составляют институт налогового суверенитета.

Аргументируется, что в институт налогового суверенитета входят нормы налогового права. Нормы налогового права являются преобладающими в данной правовой общности. К их числу относятся нормы, формирующие правила налогового федерализма, общие принципы и нормы-дефиниции, 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.

Нормы других структурных элементов финансового права находятся в тесной взаимосвязи с рассматриваемой правовой общностью. Доказывается, что с институтом налогового суверенитета связаны институты государственного долга, финансов организаций, государственного финансового контроля (подотрасли финансового права), публичного банковского права.

В параграфе 3.3. *«Развитие финансового законодательства в аспекте обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации»* исследуется внешнее выражение института налогового суверенитета в актах финансового законодательства.

Межотраслевой характер института налогового суверенитета определяет, что как институт законодательства он представлен источниками права различных уровней: Конституцией РФ, международными источниками права, актами законодательства о налогах и сборах федерального, регионального и местного уровней.

Диссертант доказывает, что налоговый суверенитет как институт законодательства обладает признаками системности, приоритета федерального законодательства, приоритета основных начал законодательства о налогах и сборах. Аргументируется, что поскольку 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.

На основе анализа изменений финансового законодательства сделан вывод о том, что для института налогового суверенитета характерны такие тенденции развития, как интеграция, генерализация, детализация и унификация.

Второй раздел «Актуальные вопросы содержания налогового суверенитета Российского государства» посвящен исследованию актуальных вопросов правового обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации.

Четвертая глава «Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российского государства: актуальные вопросы отечественного финансового права» объединяет четыре параграфа.

В параграфе 4.1. *«Налоговая культура – необходимое условие реализации налогового суверенитета»* доказывается, что обязательным условием реализации налогового суверенитета, основанного на народовластии, является достаточный уровень налоговой культуры.

Констатируется, что налоговая культура представляет собой часть более общего понятия – финансовой культуры, что определяет необходимость их исследования в системной взаимосвязи. Анализируя содержание налоговой культуры, диссертант выделяет два взаимосвязанных компонента общего и частноправового характера. Первый предполагает понимание носителем правовой культуры роли налогов, их публичного

значения, осознанное выполнение им конституционной обязанности по уплате налогов. Второй – знание конкретных прав и обязанностей в сфере налогообложения, умение реализации их на практике.

Диссертант выделяет профессиональный уровень налоговой культуры и непрофессиональный (общий) уровень. Более глубокая классификация предусматривает выделение низкого, среднего и высокого уровней налоговой культуры.

Определяя значение налоговой культуры, диссертант делает вывод, согласно которому истоки налогового суверенитета государства, лежащие в народовласти, предполагают преимущественно взаимодействие и сотрудничество между государством и налогоплательщиком, а не императив.

Аргументируется, что налоговая культура государства имеет также свое выражение в международных отношениях. Уровень налоговой культуры государства в международных отношениях характеризуется такими параметрами, как активное участие государства в международных проектах, в том числе по вопросам международного сотрудничества в борьбе с уклонением от уплаты налогов, имплементация рекомендаций и лучших практик по налогообложению, наличие широкой сети международных налоговых соглашений, добросовестное выполнение приняты международных обязательств по вопросам налогообложения.

В параграфе 4.2. *«Право и правовая политика как инструменты обеспечения налогового суверенитета государства»* обосновывается, что право и правовая политика служат эффективными инструментами обеспечения налогового суверенитета.

Анализируя правовую политику как инструмент достижения государственных задач, диссертант приходит к выводу о том, что ведущее место в защите налогового суверенитета отводится конституционно-правовой, финансово-правовой и международно-правовой политике.

Актуальными вопросами названных направлений правовой политики являются определение справедливости прогрессивного налогообложения,

обеспечение эффективного налогового федерализма, защита суверенных интересов в международных налоговых отношениях.

Исходя из результатов анализа проводимой Российским государством налогово-правовой политики в части установления прогрессивного налогообложения, диссертант констатирует, что государство реализует принцип публичной справедливости.

Международно-правовая политика в сфере налогообложения характеризуется усилением международного взаимодействия в борьбе с уклонением от уплаты налогов, а также пересмотром положений некоторых соглашений об избежании двойного налогообложения, практика применения которых (использования налогоплательщиками) преимущественно была направлена на уклонение от уплаты налогов.

Параграф 4.3. *«Принцип баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях»* посвящен анализу названного принципа в аспекте обеспечения налогового суверенитета.

Исследуя содержание принципа баланса частных и публичных интересов, диссертант приходит к выводу о том, что с точки зрения налогового суверенитета государства названный принцип можно рассматривать в трех аспектах: баланс непосредственно публичных и частных интересов, баланс публичных интересов в отечественном налоговом праве (вопросы налогового федерализма), баланс частных и публичных интересов в международном налоговом праве.

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. Аргументируется, что на международном уровне баланс публичных интересов (баланс налоговых суверенитетов) необходим для обеспечения общего баланса частных и публичных интересов. Сбалансированное равное самоограничение налоговых суверенитетов государств – необходимое условие для эффективного налогообложения.

В параграфе 4.4. *«Особенности налогово-правового регулирования цифровой экономики»* анализируются процессы цифровизации экономических отношений в аспекте их влияния на реальную возможность Российского государства осуществлять эффективное налогообложение.

Особое внимание уделяется исследованию программ, докладов, отчетов, материалов публичных обсуждений и других документов, подготовленных Организацией экономического сотрудничества и развития (далее по тексту – ОЭСР) по вопросам налогообложения цифровой экономики: Public Consultation Document (материалам публичных обсуждений), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (программе достижения согласованного решения по вопросам налогообложения цифровой экономики), Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints (публичному консультационному документу по докладам о проектах решений по первому и второму вопросу налогообложения цифровой экономики).

По результатам исследования указанных документов диссертант делает вывод о необходимости дополнения классической конструкции элементов налогообложения положениями, учитывающими особенности цифровой экономики. Правила налогообложения международной экономической деятельности должны предусматривать право государства, на территории которого проживают потребители цифровых продуктов (юрисдикция рынка), облагать налогом прибыль цифровых компаний, полученную в связи с реализацией цифровых продуктов резидентам такого государства.

Пятая глава «Международно-правовые аспекты обеспечения налогового суверенитета Российской Федерации» состоит из шести параграфов.

Параграф 5.1. *«Внешние аспекты налогового суверенитета и принцип самоограничения налогового суверенитета»* посвящен анализу принципа

самоограничения суверенитета и его влияния на независимость государства в реализации налоговой функции.

Диссертант определяет содержание внешних аспектов налогового суверенитета и относит к ним участие государства в налоговых соглашениях по вопросам избежания двойного налогообложения; участие в налоговых соглашениях по вопросам административной помощи, а также участие в деятельности международных организаций по вопросам противодействия уклонению от уплаты налогов.

Исследуя содержание принципа самоограничения налогового суверенитета, соискатель констатирует, 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 бы интересам всех участников международных отношений.

Проблема заключается также 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.

Диссертант видит причину невозможности справедливой реализации принципа самоограничения налогового суверенитета государства в различиях налоговых систем.

В параграфе 5.2. *«Налоговый суверенитет в условиях интеграционных процессов»* исследуется влияние интеграционных процессов на налоговый суверенитет государств-участников.

Особое внимание уделяется анализу интеграционных процессов в Европейском союзе и их влияния на налоговое право государств-участников. Констатируется, что право Европейского союза предусматривает нормы, которые направлены на защиту налогового суверенитета государств-членов,

а также нормы, которые можно отнести к институту самоограничения налогового суверенитета.

Для государств-участников интеграционных процессов ограничение налогового суверенитета направлено на достижение единой цели – обеспечение функционирования единого рынка. По результатам анализа наднационального регулирования косвенного налогообложения в Европейском союзе автор делает 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.

Доказывается, что в Европейском союзе интеграционные процессы не только не ограничивают налоговый суверенитет государств-участников, но, напротив, в значительной степени способствуют развитию товарооборота между государствами с помощью гармонизации правил косвенного налогообложения.

Гармонизация прямого налогообложения ограничивает налоговый суверенитет государств-членов, так как поступление налогов в бюджет соответствующего государства в данном случае не зависит от потребительской активности, т.е. воли фактического плательщика.

Помимо исследования вопросов прямого и косвенного налогообложения в Европейском союзе диссертант анализирует регулирование налогового контроля и иных мер, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов. Делается вывод о том, что правовое регулирование охранительных отношений менее ограничивает налоговый суверенитет государств-членов, чем гармонизация прямого и косвенного налогообложения.

Исследование Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. позволило констатировать, что нормативно-правовые основы налоговой координации в Евразийском экономическом союзе значительно уже правовых основ данного процесса в Европейском союзе.

Параграф 5.3. *«Налоговый суверенитет в условиях формирования международного налогового режима»* посвящен анализу современной системы международных налоговых правил и ее влияния на налоговый суверенитет.

Анализируя понятия «правовой режим», «налоговый режим», «международный налоговый режим», изменения международных правил налогообложения, констатируя возрастание роли ОЭСР в международном налогообложении, соискатель приходит к выводу о формировании международного налогового режима. Диссертант рассматривает понятие международного налогового режима как многоаспектное и включает в него 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.

Анализ деятельности ОЭСР по вопросам налогообложения международной экономической деятельности, позволил сделать вывод о том, что институциональная основа международного налогового режима представлена соответствующими отделами ОЭСР, Комитетом по налоговым делам, Форумом по налоговому администрированию, Глобальным форумом по транспарентности и обмену налоговозначимой информацией, проектом «Налоговые инспекторы без границ».

О значительном влиянии международных налоговых правил, формируемых под эгидой ОЭСР, свидетельствует число участников автоматического обмена налоговозначимой информацией и государств, присоединившихся к Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

Диссертант аргументирует, что международный налоговый режим не нарушает налоговый суверенитет государства при условии реализации таких принципов, как: недопустимость нарушения прав и свобод человека и гражданина; недопустимость нарушения принципов международного права; гибкость и рекомендательный характер правил международных режимов; обеспечение участия всех заинтересованных лиц в формировании правил международных режимов.

В параграфе 5.4. *«Развитие международных налоговых правил»* анализируется эволюция международного регулирования налоговых отношений.

Аргументируется, что международное взаимодействие по вопросам налогообложения направлено на решение следующих задач:

- 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.

Анализируя развитие международных налоговых правил, автор приходит к выводу о том, что становление международных налоговых правил в различные периоды времени определялось несколькими предпосылками.

К таким предпосылкам относятся:

- унификация правил налогообложения на территории интеграционных образований (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.

На современном этапе к предпосылкам развития международных налоговых правил относится также необходимость справедливого налогообложения деятельности крупных международных корпораций (компаний).

Параграф 5.5. *«Современные источники международных налоговых правил: от теории к практике»* посвящен исследованию источников международных налоговых правил и их влияния на налоговый суверенитет.

Анализируя международные налоговые правила, соискатель аргументирует, что развитие наднационального налогового регулирования – преимущественно результат независимо проходящих международных экономических процессов, а не направленной деятельности отдельных государств. Роль государств в этих процессах – защита суверенных налоговых интересов, а также интересов налогоплательщиков, имеющих персональную или экономическую привязку.

Отмечается, что монополия ОЭСР в нормотворчестве по вопросам налогообложения, в частности в формировании стандартов или свода практик, создает угрозу налоговому суверенитету отдельных государств.

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.

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).

В параграфе 5.6. *«Институт противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS). Принципы построения современной системы международных налоговых правил»* исследуются Правила противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS).

Анализируя Правила BEPS, диссертант приходит к выводу о их комплексном характере и рассматривает данный институт 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».

Правила BEPS ориентированы на различные стороны налоговой деятельности государств и их реализация непосредственно связана с государственным налоговым суверенитетом.

Соискатель констатирует, что Правила BEPS составляют основу международного налогового режима – механизма международного налогового регулирования, признаваемого значительным числом государств, которые посредством проводимой ими налоговой политики обеспечивают его фактическую реализацию.

В заключении подводятся итоги проведенного исследования, формулируются основные выводы, излагаются предложения по совершенствованию финансово-правового обеспечения налогового суверенитета Российского государства.

В *приложении 1* содержится блок-схема структуры налогового суверенитета как института права; в *приложении 2* – проект статьи 3.1 «Налоговый суверенитет Российской Федерации» Налогового кодекса Российской Федерации.

**Основные положения и выводы диссертационного исследования
получили отражение в следующих публикациях автора.**

Монографии, учебные пособия, учебно-методические пособия

1. *Садчиков, М. Н.* Правовое обеспечение налогового суверенитета Российского государства в условиях формирования международного налогового режима [Текст]: [монография] / **М. Н. Садчиков**, А. С. Жутаев. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2020. – 120 с. (5,7 а.л. / 3,8 а.л.).

2. *Садчиков, М. Н.* Правовые основы косвенного налогообложения в области таможенного дела (параграф 4 главы 8 «Таможенные и иные платежи, взимаемые таможенными органами: правовое регулирование») [Текст] / М. Н. Садчиков // Таможенное право: учебник / О. Ю. Бакаева, Н. Н. Лайченкова, Ю. М. Литвинова и др. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2019. – С. 267-274 (0,33 а.л.).

3. *Садчиков, М. Н.* Таможенно-правовые споры, связанные с определением таможенной стоимости товаров (параграф 3 главы 14 «Таможенно-правовые споры» в соавторстве с Е. В. Сергеевым) [Текст] / М. Н. Садчиков // Таможенное право: учебник / О. Ю. Бакаева, Н. Н. Лайченкова, Ю. М. Литвинова и др. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2019. – С. 562-572 (0,47 а.л. / 0,3 а.л.).

4. *Садчиков, М. Н.* Налоговое право (Особенная часть) [Текст]: учебное пособие / М. Н. Садчиков. – Саратов : Наука, 2018. – 83 с. (3,9 а.л.).

5. *Садчиков, М. Н.* Налоговый суверенитет государства как категория налогового права [Текст]: [монография] / М. Н. Садчиков. – М. : Русайнс, 2018. – 98 с. (4,7 а.л.).

6. *Садчиков, М. Н.* Налоговое право [Текст]: учебно-методический комплекс / **М. Н. Садчиков**, А. С. Жутаев, А. С. Алимбекова. – Саратов : Русайнс, 2017. – 270 с. (12,8 а.л. / 4,2 а.л.).

7. *Садчиков, М. Н.* Налоговое право в вопросах и ответах [Текст]: учебное пособие / **М. Н. Садчиков**, А. С. Жутаев. – Саратов: Наука, 2017. – 111 с. (5,28 а.л. / 2,6 а.л.).

*Статьи в научных изданиях,**индексируемых в международной базе данных Web of Science*

8. 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 (0,38 а.л.).

9. Sadchikov, M. Tax Sovereignty in Russia: Preferential Taxation Regimes Provided by Sub-Central Government (Налоговый суверенитет Российской Федерации: преференциальные налоговые режимы регионального уровня) [Text] / **M. Sadchikov**, A. Zutaev // Tax Sovereignty and the Concept of Fiscal Rule-Making in the Countries of Central and Eastern Europe: Conference Proceedings Marina Sentsova (Karaseva), Eugeniusz Ruskowski, Aleksei Paul, Michal Radvan (eds.). – Voronezh: Voronezh State University, Faculty of Law, 2018. – P. 119-129 (0,4 а.л.).

*Статьи в рецензируемых научных журналах,**включенных в перечень ВАК при Минобрнауки России*

10. Садчиков, М. Н. Принцип справедливости налогообложения с позиций налогового суверенитета и народовластия [Текст] / М. Н. Садчиков // Налоги. – 2021. – № 1. – С. 13-16 (0,38 а.л.).

11. Садчиков, М. Н. Реализация налогового суверенитета Российского государства в условиях распространения новой коронавирусной инфекции [Текст] / Е. В. Покачалова, **М. Н. Садчиков** // Вестник Московского университета. Серия 26, государственный аудит. – 2021. – № 1. – С. 113-121 (0,6 а.л. / 0,32 а.л.).

12. Садчиков, М. Н. Институт таможенного представителя: проблемы правоприменительной практики в контексте уплаты фискальных платежей публичного характера (часть 1) [Текст] / Е. В. Покачалова, О. Ю. Бакаева, М. Б. Разгильдиева, **М. Н. Садчиков** // Финансовое право. – 2021. – № 6. – С. 31-36 (0,36 а.л. / 0,1 а.л.).

13. 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 (0,32 а.л.).

14. Садчиков, М. Н. К вопросу правового регулирования и обеспечения информационной безопасности при использовании технологии блокчейн в банковском секторе экономики Российской Федерации [Текст] / **М. Н. Садчиков, Н. М. Курбатов** // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2020. – № 1 (132). – С. 219-229 (0,5 а.л. / 0,25 а.л.).

15. 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 (0,3 а.л.).

16. Садчиков, М. Н. Налоговая культура как гарантия налогового суверенитета [Текст] / М. Н. Садчиков // Налоги. – 2019. – № 5. – С. 12-14 (0,4 а.л.).

17. Садчиков, М. Н. Налоговый суверенитет: преференциальные налоговые режимы регионального уровня [Текст] / М. Н. Садчиков // Налоги. – 2018. – № 3. – С. 16-18 (0,3 а.л.).

18. Садчиков, М. Н. Индивидуализация налоговой обязанности [Текст] / М. Н. Садчиков // Налоги. – 2018. – № 4. – С. 17-19 (0,3 а.л.).

19. 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 (0,5 а.л.).

20. 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 (0,3 а.л.).

21. Садчиков, М. Н. Понятие налогового суверенитета [Текст] / М. Н. Садчиков // *Налоги.* – 2016. – № 1. – С. 16-18 (0,3 а.л.).

22. Садчиков, М. Н. Иностраный элемент в отечественном налоговом праве [Текст] / М. Н. Садчиков // *Налоги.* – 2015. – № 2. – С. 43-45 (0,3 а.л.).

23. Садчиков, М. Н. Финансово-правовой механизм обеспечения прав потерпевшего при наложении ареста на безналичные денежные средства при производстве по уголовному делу [Текст] / **М. Н. Садчиков**, Д. С. Тишков // *Банковское право.* – 2015. – № 3. – С. 39-45 (0,5 а.л. / 0,2 а.л.).

24. Садчиков, М. Н. Институт налоговой тайны в системе российского права [Текст] / М. Н. Садчиков // *Налоги.* – 2014. – № 2. – С. 41-43 (0,3 а.л.).

25. 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 (0,32 а.л.).

26. Садчиков, М. Н. Институт банковской тайны в системе российского права и законодательства [Текст] / М. Н. Садчиков // *Банковское право.* – 2013. – № 6. – С. 68-71 (0,32 а.л.).

27. Садчиков, М. Н. Юридический процесс в налоговом праве [Текст] / М. Н. Садчиков // *Ленинградский юридический журнал.* – 2013. – № 3 (33). – С. 186-190 (0,4 а.л.).

28. Садчиков, М. Н. Государственный финансовый контроль как средство обеспечения финансовой безопасности: проблемы правового регулирования [Текст] / М. Н. Садчиков // *Ленинградский юридический журнал.* – 2012. – № 4(30). – С. 107-111 (0,31 а.л.).

29. Садчиков, М. Н. Налоговый контроль за сделками между взаимозависимыми лицами [Текст] / М. Н. Садчиков // *Вестник Саратовской государственной юридической академии.* – 2012. – № 6 (89). – С. 178-180 (0,3 а.л.).

30. Садчиков, М.Н. Проблемы правового регулирования сроков проведения выездной налоговой проверки [Текст] / М.Н. Садчиков // *Налоги и финансовое право*. – 2009. – № 10. – С. 85-90 (0,33 а.л.).

31. Садчиков, М. Н. Значение принципа определенности налогового обязательства в реализации прав налогоплательщиков при проведении повторных выездных налоговых проверок [Текст] / М. Н. Садчиков // *Вестник Саратовской государственной академии права*. – 2009. – № 4 (68) – С. 130-132 (0,3 а.л.).

32. Садчиков, М.Н. Практическое значение выявления различий между камеральной и выездной налоговыми проверками [Текст] / М.Н. Садчиков // *Право и экономика*. – 2007. – № 11. – С. 80-84 (0,35 а.л.).

Статьи в сборниках материалов конференций

33. Садчиков, М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета в контексте региональной интеграции [Текст] / М. Н. Садчиков // *Государство и право в XXI веке : матер. междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 95-летию юридического факультета Белорусского государственного университета (26-27 ноября 2020 г.)* / [редкол.: Т. Н. Михалева (гл. ред.) и др.]. – Минск : БГУ, 2021. С. 581-583 (0,3 а.л.).

34. Садчиков, М. Н. Право государства устанавливать критерии налогового резидентства [Текст] / М. Н. Садчиков // *Повышение финансовой грамотности и финансовой культуры: современные правовые аспекты : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч.-практ. конф. в рамках II Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н. И. Химичевой (31 мая 2018 г.)* / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2020. – С. 234-240 (0,42 а.л.).

35. Садчиков, М. Н. Цифровой налог: вопросы налогового суверенитета и налоговых доходов бюджета [Текст] / М. Н. Садчиков // *Модернизация правового регулирования бюджетных отношений в условиях цифровизации экономики : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч.-практ. конф. в рамках V Саратовских финансово-правовых чтений научной школы*

Н. И. Химичевой (23 июня 2020 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2020. – С. 226-232 (0,43 а.л.).

36. *Садчиков, М. Н.* Налоговый суверенитет: преференциальные налоговые режимы регионального уровня [Текст] / М. Н. Садчиков // Доступность банковских и иных финансовых услуг как правовой принцип эффективного функционирования публичных и частных финансов : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч.-практ. конф. (1 июня 2017 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2019. – С. 165-170 (0,35 а.л.).

37. *Садчиков, М. Н.* Налогообложение и виртуальная валюта [Текст] / М. Н. Садчиков // Безопасность в бюджетно-налоговой, таможенной и иных сферах финансовой деятельности: экономические и правовые проблемы : сб. науч. тр. по матер. всерос. науч.-практ. конф. (31 октября 2017 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов : Русайнс, 2019. – С. 297-300 (0,3 а.л.).

38. *Садчиков, М. Н.* Налоговый федерализм Российской Федерации и Федеративной Республики Германии: сравнительно-правовой анализ [Текст] / М. Н. Садчиков // Защита прав и законных интересов субъектов отношений в сфере финансово-правового регулирования: проблемы теории и правоприменения : сб. ст. по матер. всерос. науч.-практ. конф. (20 мая 2016 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2018. – С. 157-165 (0,4 а.л.).

39. *Садчиков, М. Н.* Признаки государственного суверенитета в аспекте налоговой функции государства [Текст] / М. Н. Садчиков // Финансовое правоотношение: доктринальные и правоприменительные аспекты : сб. ст. по матер. междунар. науч.-практ. конф. (28 сентября 2016 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2018. – С. 229-240 (0,5 а.л.).

40. *Садчиков, М.Н.* К вопросу о понятии фискального суверенитета государства [Текст] / М. Н. Садчиков // Бюджетное законодательство Российской Федерации: теоретические и практические проблемы

совершенствования : сб. ст. по матер. междунар. науч.-практ. конф. (22 мая 2015 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2017. – С. 148-152 (0,35 а.л.).

41. *Садчиков, М. Н.* Косвенные налоги в системе налоговых доходов региональных и местных бюджетов: к вопросу о децентрализации налоговой системы Российской Федерации [Текст] / М. Н. Садчиков // Модернизация России: актуальные вопросы налогово-финансового регулирования экономики : матер. IV междунар. науч.-практ. конф. (17 декабря 2015 г.) / отв. ред. О. С. Кириллова. – Саратов : Саратовский социально-экономический институт (филиал) ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова», 2016. – С. 192-195 (0,3 а.л.).

42. *Садчиков, М. Н.* О содержании понятия налогового учета [Текст] / М. Н. Садчиков // Законные интересы субъектов налоговых правоотношений: проблемы нормативно-правового обеспечения : сб. ст. по матер. межвуз. науч.-практ. конф. (5 июня 2014 г.) / [редкол.: Е. В. Покачалова (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2015. – С. 122-125 (0,3 а.л.).

43. *Садчиков, М. Н.* Развитие регулирующей функции финансов в аспекте теории пределов роста [Текст] / **М. Н. Садчиков**, Д. С. Тишков // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее : сб. ст. по матер. межвуз. науч.-практ. конф. (18 сентября 2013 г.) / [редкол.: Е. В. Покачалова (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2014. – С. 279-285 (0,34 а.л. / 0,2 а.л.).

44. *Садчиков, М. Н.* Государственный финансовый контроль как средство обеспечения финансовой безопасности: проблемы правового регулирования [Текст] / М. Н. Садчиков / Финансовая безопасность: экономические и правовые проблемы : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч.-практ. конф. (31 мая 2012 г.) / [редкол.: Е. В. Покачалова (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2012. – С. 173-176 (0,3 а.л.).

Статьи в иных научных изданиях, включая зарубежные

45. *Sadchikov, M.* The Historical Basis of the Property of Systematic Financial Law: Issues of Budget and Tax Federalism [Text] / **M. Sadchikov, N. Zemlyanskaya** // Current problems of our time: the relationship between man and society. Conference Proceedings, (2020). – URL: <https://www.atlantispress.com/proceedings/cpt-20/125953268> (0,9 а.л. / 0,5 а.л.).

46. *Садчиков, М. Н.* Принцип федерализма и налоговый суверенитет Российского государства [Текст] / М. Н. Садчиков // Финансовое право: проблемы теории и практики : сб. науч. ст. – М. : Проспект, 2016. – С. 183-186 (0,3 а.л.).

47. *Садчиков, М. Н.* Труды Н.И. Химичевой и налоговое право [Текст] / М. Н. Садчиков // Ученый, Наставник, Личность... / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «СГЮА», 2014. – С. 66-68 (0,2 а.л.).

48. *Садчиков, М. Н.* Налоговый процесс в российском законодательстве: вопросы теории налогового права и юридической практики [Текст] / М. Н. Садчиков // Очерки налогово-правовой науки современности / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой, Н. П. Кучерявенко. – Москва-Харьков : Право, 2013. – С. 108-113 (0,32 а.л.).

Общий объем публикаций составляет 31,8 а.л.