

Понятие и пределы фискального (налогового) суверенитета государства

Осина Дина Матвеевна

преподаватель, Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации

119454, Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 76

✉ osina_d_m@mgimo.ru



Дворецкий Владимир Михайлович

кандидат юридических наук

старший преподаватель, кафедра теории права и сравнительного правоведения, Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации

119454, Россия, г. Москва, ул. Проспект Вернадского, 76

✉ vladimir.dvoretsky@gmail.com



[Статья из рубрики "Теория и история налогообложения"](#)

Аннотация.

Данная статья посвящена общетеоретическим вопросам фискального (налогового) суверенитета государства. Авторами предпринимаются попытки разграничения понятия налоговый и фискальный суверенитет, в том числе, с учетом позиций Конституционного Суда Российской Федерации и анализа имеющихся в отечественной юридической литературе научных трудов, посвященных вопросам фискального (налогового) суверенитета. В статье также анализируется вопрос соотношения понятий налогового суверенитета и налоговой юрисдикции государства. Отдельное внимание авторы уделяют вопросу потенциальной возможности ограничения налогового суверенитета. Методологическую основу исследования составляют такие общенаучные методы, как анализ и синтез. Авторами также применены специальные методы юридической науки – формально-юридический, сравнительно- и историко-правовой. Особым вкладом авторов является систематизация и обобщение имеющихся в научной литературе и практике Конституционного Суда РФ подходов к пониманию фискального (налогового) суверенитета. По результатам проведенного исследования авторы приходят к выводу о необходимости разграничения понятий "фискального" и "налогового" суверенитета. По вопросу разграничения налогового суверенитета и налоговой юрисдикции, авторы приходят к аргументированному выводу о том, что наличие у государства налогового суверенитета является основанием для осуществления им своей налоговой юрисдикции. Относительно возможности ограничения налогового суверенитета авторы приходят к выводу, что добровольное ограничение применения норм национального права вследствие заключения налогового соглашения является скорее не ограничением суверенитета, а его проявлением, в том числе потому, что двусторонними налоговыми соглашениями не устанавливаются ни налоги, ни меры принуждения за неисполнение налоговой обязанности.

Ключевые слова: суверенитет, фискальный суверенитет, налоговый суверенитет, налоговая юрисдикция, Конституционный Суд, юрисдикция, ограничение суверенитета,

реализация суверенитета, пределы суверенитета, власть

DOI:

10.7256/2454-065X.2019.3.29138

Дата направления в редакцию:

08-03-2019

Дата рецензирования:

06-03-2019

Дата публикации:

10-03-2019

В современном мире наблюдается тенденция к расширению межгосударственного взаимодействия в налоговой сфере, в частности, в рамках ОЭСР (обмен налоговой информацией, комплекс мер по борьбе с размыванием налоговой базы и переносом прибыли и проч.). Российская Федерация не является членом ОЭСР, однако активно поддерживает международные инициативы, направленные на борьбу с налоговыми злоупотреблениями. В частности, в Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017-2018 годов указывается, что «Россия активно участвует в реализации Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting – BEPS (ОЭСР/G20)) (План BEPS)», который был одобрен главами государств и правительств «Группы двадцати» в сентябре 2013 года под председательством России. В «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» также указывается, что Россия будет продолжать реализовывать План BEPS. В 2014 году Россия ратифицировала Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам, в рамках которой с 2018 года присоединилась к автоматическому обмену налоговой информацией, первые результаты которого уже обнародованы российскими налоговыми органами [\[1\]](#).

Происходящее активно наталкивает на мысли о возможном потенциальном размывании не только налоговой базы, но и концепции суверенитета, поскольку в российском праве пока не сформировалось однозначного понимания того, является ли факт заключения международного договора ограничением суверенитета. Более того, в отечественной научной литературе используются термины «фискальный» и «налоговый» суверенитет, при этом не всегда проводятся различия между ними. Правовые позиции Конституционного Суда РФ также прямо не отвечают на вопрос о разграничении данных понятий, хотя Конституционный Суд РФ в своих решениях неоднократно указывал на наличие у государства и фискального, [\[2\]](#) и налогового [\[3\]](#) суверенитета.

В связи с изложенным изучение и анализ фискального суверенитета, его соотношения с налоговым суверенитетом и налоговой юрисдикцией приобретают всё большую актуальность. Объектом исследования в настоящей работе выступают общественные отношения, формирующиеся при осуществлении государством своих полномочий по

аккумуляции доходов казны. Цель исследования – проанализировать концепцию фискального (налогового) суверенитета. Для достижения цели исследования авторами ставятся следующие задачи: раскрыть понятия фискального и налогового суверенитета, проанализировать их соотношение между собой и со смежными терминами, осветить формы их реализации, пределы и ограничения.

Понятие и соотношение со смежными терминами

Рассматриваемые понятия неразрывно связаны с родовым для них понятием «суверенитет». Из теории государства и права [4] и разъяснений Конституционного Суда РФ [5] следует, что суверенитет является одним из признаков государства, который предполагает верховенство, независимость, самостоятельность и полноту власти государства на своей территории и его независимость от других государств в решении внутренних и внешних вопросов.

В научных публикациях обоснованно указывается, что суверенитет государства многогранен и имеет различное отраслевое содержание [6]. Прилагательные «фискальный» и «налоговый» указывают на соответствующие функциональные (отраслевые) проявления суверенитета государства.

На фискальном суверенитете основаны исключительные полномочия государства по формированию государственной казны (от лат. *fiscus*), определению источников её пополнения. При этом фискальный суверенитет предполагает не только наличие у государства полномочий по определению доходных источников казны, но и наличие с другой стороны обязанных лиц, от которых соответствующие доходы будут поступать в казну при наступлении определённых государством условий и в определённом им порядке. Это, в свою очередь, указывает на необходимость установления контроля со стороны государства над поступлением соответствующих доходов в казну и установлением мер принуждения для обязанных лиц, призванных обеспечить защиту имущественных интересов государства. Следовательно, фискальный суверенитет обуславливает право государства самостоятельно и независимо от других государств заниматься всем спектром вопросов, связанных с формированием государственных финансов и созданием условий для их поступления в казну.

Изложенное полностью согласуется с позицией Конституционного Суда РФ, который рассматривая в постановлении от 17.12.1996 № 20-П и определении от 07.12.2010 № 1572-О-О налоговые правоотношения, отметил, что с фискальным суверенитетом государства связаны обязательность и принудительность изъятия налога, в связи с чем государство, реализуя свой фискальный суверенитет, вправе и обязано устанавливать эффективные механизмы контроля и ответственности в сфере налогообложения, которые обеспечивали бы надлежащее выполнение налогоплательщиками возложенной на них налоговой обязанности и защиту публичных интересов в случаях неуплаты или неполноты уплаты налога.

Конституционный Суд РФ практически повсеместно раскрывает понятие фискального суверенитета через призму полномочий государства в сфере налогообложения. В научной литературе данный подход также крайне распространён [7]. В этой связи возникает проблема соотношения понятий фискального и налогового суверенитета.

Представляется, что отождествление данных понятий не совсем корректно. Фискальный суверенитет – понятие более широкое, чем налоговый, так как перечень установленных государством публичных платежей, поступающих в государственную казну, достаточно

широк и не ограничивается налогами. Согласно классификации доходов, приведённой в Бюджетном кодексе РФ и на официальном сайте Федерального казначейства, к таковым относятся, в частности, доходы от использования и продажи государственной собственности, доходы от внешнеэкономической деятельности государства (в т.ч. таможенные пошлины и сборы), страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, штрафы и пени за нарушение законов, государственные пошлины, административные платежи и сборы, платежи при пользовании природными ресурсами, безвозмездные поступления и т.п.

Вместе с тем, налог в настоящее время является основным источником дохода большинства государств мира, в том числе и России. Учитывая это, налоговый суверенитет составляет ядро фискального суверенитета государства.

С точки зрения Конституционного Суда РФ налоговый суверенитет государства заключается, прежде всего, *«в признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций, осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории»* [8]. Аналогичный взгляд на понятие налогового суверенитета практически дословно отражён в некоторых научных публикациях [9].

Шахматеев А.А. со ссылкой на французского исследователя Cartou L. обоснованно указывает на то, что *«под налоговым суверенитетом понимается власть, которая на определённой территории имеет исключительные полномочия создать налоговую систему и применять её»* [10].

Рассматривая понятие налогового суверенитета, нельзя оставить без рассмотрения вопрос его соотношения с понятием налоговой юрисдикции государства.

Одна из точек зрения на данный вопрос заключается в том, что налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция – это взаимозаменяемые понятия, синонимы [11]. Критики данного подхода указывают на то, что налоговая юрисдикция производна от суверенитета, является его проявлением, формой практической реализации [12].

При рассмотрении данного вопроса необходимо учитывать, что наличие у государства налогового суверенитета является основанием для осуществления им своей налоговой юрисдикции – властного регулирования соответствующих общественных отношений. По справедливому утверждению профессора Левина И.Д., суверенитет является основанием прав государства, выражая вместе с тем и характер их осуществления [13]. Учитывая это, Каюмова А.Р. указывает, что одним из прав государства, обоснованных его суверенитетом, является возможность регулировать общественные отношения при помощи издания нормативно-правовых актов и создания механизмов их соблюдения, то есть осуществлять юрисдикцию [14].

В связи с этим заслуживает также внимания ссылка Винницкого Д.В. на позицию зарубежного специалиста по данному вопросу Martha R.S.J., который отметил, что *«налоговый суверенитет и налоговую юрисдикцию следует различать, поскольку доктрина юрисдикции отвечает на вопрос, насколько и при каких обстоятельствах государство имеет право регулировать, а суверенитет – это концепция, на основании которой юрисдикция осуществляется»* [15].

Таким образом, мы приходим к выводу, что отождествление понятий «фискальный суверенитет» и «налоговый суверенитет» не вполне корректно: фискальный суверенитет

является более широким понятием, охватывающим полномочия по аккумулированию государственной казны также за счет неналоговых поступлений. Отождествление понятий «налоговый суверенитет» и «налоговая юрисдикция» также представляется не совсем правильным: суверенитет первичен, именно он даёт основание соответствующему государству осуществлять свою налоговую юрисдикцию.

Формы реализации, пределы и ограничения

Обобщённо под реализацией налогового суверенитета можно понимать исключительные полномочия государства по созданию налоговой системы и её применению, что согласуется с ранее приведённым пониманием налогового суверенитета.

Конкретные формы реализации налогового суверенитета различны и включают, в частности, следующие составляющие:

- установление налогов, определение круга налогоплательщиков, а также всех обязательных элементов налогообложения (объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления налога, порядка и сроков уплаты налога);
- установление способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и ответственности за нарушение установленного порядка;
- осуществление государством постоянного налогового контроля за соблюдением установленного им порядка;
- взаимодействие с другими государствами по вопросам налогообложения, в том числе заключение соответствующих соглашений.

Некоторые исследователи рассматривают налоги не как форму реализации фискального (налогового) суверенитета государства, а как форму его разумного ограничения [\[16\]](#).

На наш взгляд, такой подход справедлив лишь в том случае, если рассматривать понятие суверенитета государства с точки зрения подходов, которые царили в античные и средневековые времена, когда фискальный суверенитет государства был абсолютным, неограниченным и мало учитывал имущественные интересы плательщиков, которые формировали доход государства. Появление в такой ситуации в Новое время налогов, которые стали устанавливаться государством с учётом интересов, а иногда и с согласия общества (его представителей в парламентах), действительно ограничил абсолютизм фискальной власти правительств.

Однако в настоящее время как понятие суверенитета, так и роль налогов в общественной жизни кардинально поменялись. Суверенитет государства уже сложившееся понятие, которое имеет мало общего с абсолютной и ничем не ограниченной властью правителей в античные и средневековые времена. Как и налоги из достижения Нового времени превратились в основной источник дохода государств, которые в некоторых случаях конкурируют между собой за право распространить свою налоговую юрисдикцию на складывающиеся в экономической жизни отношения [\[17\]](#).

Следовательно, в настоящее время налог сложно назвать ограничением фискального (налогового) суверенитета государства. Наоборот, он является наиболее яркой формой реализации последнего.

В научных публикациях также распространена точка зрения о том, что

межгосударственное взаимодействие, в том числе заключение соответствующих соглашений, является ограничением суверенитета государства [18].

Между тем, необходимо также учитывать следующие факторы.

Во-первых, сам факт межгосударственного взаимодействия и заключения межгосударственного соглашения по вопросам налогообложения свидетельствует о признании и взаимном уважении сторонами налогового суверенитета друг друга. В связи с этим, Левин И.Д. справедливо отмечал, что *«самое право заключения договора и принятия на себя международных обязательств является одним из наиболее существенных проявлений суверенитета»* [19].

Во-вторых, взаимодействуя с другими государствами и заключая с ними соглашения по вопросам налогообложения, государство не преследует цель поделиться своими источниками дохода и ограничить свой налоговый суверенитет. Объектом данных соглашений служат, как правило, вопросы разграничения налоговой компетенции государств и сотрудничества в фискальной сфере. Цель государства в этих случаях заключается в наиболее полной реализации своего налогового суверенитета. В этой связи исследователи международного права обоснованно отмечают, что *«заключая договор, государство не ограничивает, а реализует свой суверенитет. Благодаря договору оно не только создаёт для себя обязанности, но и обретает дополнительные возможности осуществления суверенных прав»* [20].

В-третьих, Шепенко Р.А. обоснованно указывает на то, что сеть межгосударственных налоговых соглашений и установленные ими правила *«охватывают относительно ограниченный набор налоговых вопросов, государства традиционно сохранили почти полную автономию в разработке своих собственных налоговых систем и политик»* [21]. Указанная позиция полностью согласуется с утверждением Толстопятенко Г.П. о том, что налоговый суверенитет является той частью суверенитета, в отношении которой государства проявляют наибольшую сдержанность в вопросах сотрудничества [22]. В связи с изложенным также выглядит очень уместным утверждение Левина И.Д. о том, что *«если договорные обязательства не задевают самой субстанции суверенитета, если они не затрагивают существенным образом права на осуществление государством в качестве независимой и полномочной организации своих функций <...>, то, конечно, суверенитет сохраняется»* [23].

Таким образом, признавая то обстоятельство, что фактически государства, заключая двусторонние налоговые соглашения, добровольно ограничивают применение своего национального права, что потенциально ведет к сокращению поступлений в их бюджеты, важно учитывать, что соглашения об избежании двойного налогообложения не устанавливают ни налоги, ни меры ответственности за неисполнение налоговых обязательств. Иными словами, суверенитет государства в налоговой сфере так и остается неизменным, поскольку суверенитет является необходимым условием существования государства. Левин И.Д. обоснованно отмечал, что суверенитет означает *«полные право- и дееспособность государства»* [24]. Признание возможности ограничения суверенитета приводит к выводам об ограничении право- и дееспособности государства, а также о существовании частично суверенных или несuverенных государств. Вместе с тем, принцип суверенного равенства государств, согласно которому каждое государство пользуется правами, присущими полному суверенитету, общепризнан, закреплён в Декларации о принципах международного права от 24.10.1970 и не подлежит умалению.

Подводя итоги исследования, мы приходим к выводу о существовании фискального суверенитета, который подразумевает полномочия государства заниматься всем спектром вопросов, связанных с формированием государственных финансов и созданием условий для их поступления в казну. Налоговый суверенитет, как часть фискального суверенитета, в свою очередь, подразумевает полномочия государства в сфере налогообложения. При отождествлении понятий «фискального» и «налогового» суверенитета происходит фактическая подмена понятий, и фискальный суверенитет используется в очень узком значении. Также авторы отмечают необходимость разграничения понятий налогового суверенитета и налоговой юрисдикции государства: суверенитет первичен и выступает в качестве основания для осуществления налоговой юрисдикции. Относительно ограничения суверенитета авторы полагают, что суверенитет как неотъемлемый атрибут любого государства, не может быть ограничен, а решение государства участвовать в международном сотрудничестве и заключать международные договоры, в том числе, по вопросам налогообложения, может служить только доказательством осуществления государственного в целом и фискального (налогового) суверенитета в частности.

Библиография

1. РБК. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/economics/05/03/2019/5c78f4b39a794706e35338f8>, дата обращения 05.03.2019.
2. Постановления от 17.12.1996 № 20-П, от 12.10.1998 № 24-П, а также определения от 21.12.1998 № 190-О, от 10.01.2002 № 126-О, от 19.05.2009 № 1047-О-О, от 03.02.2010 № 165-О-О, от 30.09.2010 № 1258-О-О, от 07.12.2010 № 1572-О-О, от 24.10.2013 № 1616-О // СПС «КонсультантПлюс».
3. Постановление от 25.06.2015 № 16-П, а также определения от 03.04.2007 № 334-О-О, от 19.05.2009 № 757-О-О // СПС «КонсультантПлюс».
4. Левин И.Д. Суверенитет. М.: Юридическое издательство Министерства юстиции СССР, 1948. С.64; Марченко М.Н. Теория государства и права: учеб. – 2-е изд. – М: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. С.58; Оксамытный В.В. Общая теория государства и права: учеб. – 2-е изд. – М.: Юнити-Дана, 2018. С.173.
5. Постановление от 07.06.2000 № 10-П // СПС «КонсультантПлюс».
6. Остроухов Б.А. Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. 2009. № 3. С.27-32; Тихомиров Ю.А. Правовой суверенитет: сферы и гарантии // Журнал российского права. 2013. № 3. С.5-20; Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И.И. Кучерова. М.: ИЗИСП, Юриспруденция, 2016. 352 с.
7. Остроухов Б.А. Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. 2009. № 3. С.27-32; Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11. С.41-51; Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России. М.: Статут, 2018. 302 с.
8. Постановление от 25.06.2015 № 16-П // СПС «КонсультантПлюс».
9. Кучеров И.И. Международное налоговое право. М., 2007. С.64-66; Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11. С.41-51; Садчиков М.Н.

- Понятие налогового суверенитета // *Налоги*. 2016. № 1. С.16-18.
10. Шахмаматьев А.А. *Международное налоговое право*. М.: Международные отношения, 2014. С.27-59.
 11. Клейменова М.О. *Налоговое право: Учебное пособие*. М., 2013. С.287; Кудряшова М.А. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // *Финансовое право*. 2005. № 10. С.35-43.
 12. Хаванова И.А. *Налоговая юрисдикция: новое прочтение* // *Финансовое право*. 2017. № 5. С.34-38; Шахмаматьев А.А. *Международное налоговое право*. М.: Международные отношения, 2014. С.27-59; Погорлецкий А.И. *Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности*. СПб., 2006. С.24; Терентьева Л.В. Соотношение понятий "юрисдикция" и "суверенитет" // *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*. 2016. № 12 (28). С. 126-133.
 13. Левин И.Д. *Суверенитет*. М.: Юридическое издательство Министерства юстиции СССР, 1948. С.74.
 14. Каюмова А.Р. *Суверенитет и юрисдикция государства: проблемы соотношения* // *Конституционное и муниципальное право*. 2008. № 9. С.12-15.
 15. Винницкий Д.В. *Международное налоговое право: проблемы теории и практики* // М.: Статут, 2017. 463 с.
 16. Орлов М.Ю. *Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства* // *Финансовое право*. 2006. № 2. С.18-23.
 17. Черниченко О.С. *Конкуренция юрисдикций государств и порождаемые ею проблемы в межгосударственных отношениях* // *Международное публичное и частное право*. 2002. № 4. С.20-28; Хаванова И.А. *Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях* // *Журнал российского права*. 2013. № 11. С.41-51.
 18. Старженецкая Л.Н. *Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России*. М.: Статут, 2018. 302 с.; Пауль А.Г. *Реализация налогового суверенитета при налогообложении добавленной стоимости по трансграничным операциям* // *Финансовое право*. 2018. № 9. С.26-30; Дворецкий В.М. *Государственный суверенитет как правовая категория в контексте кризиса современной системы международных отношений* // *Право и политика*. 2019. № 1. С.11-19.
 19. Левин И.Д. *Суверенитет*. М.: Юридическое издательство Министерства юстиции СССР, 1948. С.78.
 20. *Международное право* / Под ред. Е.Т. Усенко. ИГП РАН. М.: Юрист, 2005. С.49.
 21. Шепенко Р.А. *Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения* // *Право и экономика*. 2014. № 7. С.48-55.
 22. Толстопятенко Г.П. *Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование*. М.: Издательство Норма, 2001. С.162.
 23. Левин И.Д. *Суверенитет*. М.: Юридическое издательство Министерства юстиции СССР, 1948. С.78-79.
 24. Левин И.Д. *Суверенитет*. М.: Юридическое издательство Министерства юстиции СССР, 1948. С.74.