

## КОНСТИТУЦИОННЫЕ ОСНОВЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА

**В. К. Ладутько**

*заведующий кафедрой государственно-правовых дисциплин  
факультета права Белорусского государственного экономического университета,  
кандидат юридических наук, доцент  
violadutska@mail.ru*

В статье поднимаются вопросы понимания налогового суверенитета, его конституционно-правового обеспечения и реализации. Предлагается законодательно закрепить понятие налогового суверенитета. Данная правовая категория предоставляет возможность разработки государственной стратегии в борьбе с такими негативными тенденциями, как размывание налоговой базы, незаконная минимизация налогообложения, в том числе путем уклонения от уплаты налогов.

**Ключевые слова:** конституционные основы; налоговый суверенитет; национальная безопасность; незаконная минимизация налогов.

Социально-экономическое развитие государств в условиях глобализации сталкивается с рядом новых вызовов и угроз, которые могут иметь прямое влияние на его устойчивость и национальную безопасность. Налоговый суверенитет является отражением нового направления реализации государственного суверенитета в области налогообложения в условиях глобализации и интеграционных процессов. Понятие налогового суверенитета как правового явления в составе государственного суверенитета обуславливает необходимость формирования теоретико-методологической базы для реализации новых подходов в налоговой политике. Данная правовая категория предоставляет возможность разработки государственной стратегии в борьбе с такими негативными тенденциями, как размывание налоговой базы, незаконная минимизация налогообложения и т.д.

В соответствии со ст. 132 Конституции финансово-кредитная система включает: бюджетную систему, банковскую систему, а также финансовые средства внебюджетных фондов, организаций и граждан. В свою очередь, бюджетную систему составляют республиканский и местные бюджеты. При этом ст. 24 Бюджетного кодекса Республики Беларусь к доходам бюджетов относит в том числе налоговые доходы.

Следует обратить внимание, что большей степени именно налоговые доходы формируют доходную часть бюджета. Например, в соответствии с Законом Республики Беларусь от 13 декабря 2024 г. № 48-З «О республиканском бюджете на 2025 год» доходы республиканского бюджета предусмотрены в размере 45 835 837 522,0 рублей, из них налоговые доходы предполагаются в размере 34 479 855 001,0 рублей, т.е. 75 % всех доходов республиканского бюджета в 2025 г. будут сформированы за счет налоговых доходов. Тем самым, формирование теоретико-правовых и законодательных основ концепции налогового суверенитета Беларуси является актуальным в условиях обеспечения национальной безопасности.

В настоящее время в Беларуси законодательное определение налогового суверенитета отсутствует. Выступая разновидностью государственного суверенитета, налоговый суверенитет обладает всеми признаками первого (верховенство, независимость

и самостоятельность государственной власти, полнота законодательной, исполнительной и судебной власти государства на его территории и независимость в международном общении) применительно к сфере налогообложения. Ученые-конституционалисты выделяют, помимо перечисленных, такой важный признак суверенитета, как единство государственной власти [1, с. 7].

Однако не следует сводить реализацию налогового суверенитета лишь к установлению и взиманию налогов и сборов на территории государства [2]. Налоговый суверенитет проявляется в признаках, в частности, в:

- установлении налогов на территории государства, а также в отношении субъектов, экономически связанных с государством [3, с. 91];
- сборе налогов, в том числе их взыскании в одностороннем порядке, а также в отказе от их взимания («налоговая амнистия») [4, с. 371];
- установлении и реализации механизмов контроля и ответственности в налоговой сфере [5, с. 10];
- разрешении споров между участниками налоговых отношений [6, с. 11–12].

Таким образом, сущностные признаки и формы реализации налогового суверенитета находятся в системной взаимосвязи.

Следует обратить внимание на российский опыт, где на уровне постановлений Конституционного Суда Российской Федерации используется понятие налогового суверенитета. Например, в своем постановлении от 25 июня 2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности п. 2 ст. 207 и ст. 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С. П. Лярского» Конституционный Суд указал, что Конституция РФ, закрепляя основы налогового суверенитета России, который, по смыслу ее ст. 3 (ч. 1), 4 (ч. 1 и 2), 8 (ч. 1) и 57, заключается в том числе в признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций, осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории, вместе с тем допускает, как это следует из ее ст. 15 (ч. 4) и 79, возможность заключения Россией международных договоров по вопросам налогообложения, в частности предусматривающих особенности – по сравнению с национальным законодательством – налогообложения доходов иностранных граждан от источников на территории РФ.

Концепция национальной безопасности Республики Беларусь в п. 29 к основным угрозам национальной безопасности относит в том числе: посягательства на независимость, территориальную целостность, суверенитет и конституционный строй Республики Беларусь; дестабилизацию национальной финансово-кредитной системы; ухудшение состояния законности и правопорядка, пропаганда или оправдание правонарушений; рост количества преступлений и иных правонарушений, особенно связанных с посягательствами на жизнь и здоровье граждан, собственность, порядок осуществления экономической деятельности, проявлениями коррупции, использованием ИКТ, трансграничной организованной преступностью, деятельностью транснациональных либо зарубежных преступных групп и организаций и др.

Стратегическими национальными интересами в соответствии с Концепцией национальной безопасности Республики Беларусь являются в том числе: обеспечение неза-

висимости, территориальной целостности и суверенитета, незыблемости конституционного строя и идеологии белорусского государства; устойчивое социально-экономическое развитие и высокая конкурентоспособность белорусской экономики.

Поскольку доходную часть бюджетов формируют именно налоговые доходы, можно говорить о том, что налоговый суверенитет выступает составной частью государственного суверенитета и влияет на устойчивое социально-экономическое развитие. Данное обстоятельство свидетельствует о стратегических национальных интересах при формировании и реализации налоговой политики.

Налоговый суверенитет любого государства непрерывно подвергается угрозам. Исходя из классического подхода к разделению таких угроз, по территории их возникновения можно классифицировать на внутренние и внешние угрозы налоговому суверенитету. Внутренние угрозы возникают на территории, находящейся под налоговой юрисдикцией государства. Источник возникновения внешних угроз находится за пределами территории государства. Это могут быть решения наднациональных образований, членство в которых имеет государство, действия и решения иных государств либо транснациональных корпораций.

Заключение международных договоров, в рамках которых государство принимает на себя обязательства в сфере налогообложения, не ограничивает налоговый суверенитет, а напротив, является одним из способов его реализации [7, с. 254]. Не исключена возможность денонсации договоров, в случае если они перестанут отвечать интересам государства и начнут создавать угрозу его налоговой безопасности. Международное сотрудничество в сфере правоприменения (обмен налоговой информацией, противодействие налоговым преступлениям, совместная деятельность налоговых служб различных государств) значительно способствует обеспечению налоговой безопасности каждого государства.

Выделение самостоятельного понятия «налоговый суверенитет» является новым направлением правового анализа реализации государственного суверенитета в области налогообложения. Значение налогового суверенитета состоит в том, что его наличие позволяет государству проводить самостоятельную налоговую политику, способную удовлетворять собственные потребности общества и отдельных граждан, проживающих на территории государства. Потому препятствия в реализации налогового суверенитета угрожают налоговой безопасности государства.

Одним из дискуссионных вопросов является место налоговой безопасности в системе национальной безопасности. Некоторые исследователи полагают, что налоговая безопасность, выступая разновидностью экономической безопасности, представляет собой «... такое состояние государства, при котором количество собираемых налогов соответствует количеству, запланированному с учетом необходимости полного финансирования всех функций задач государства и муниципальных образований как в текущем периоде, так и в перспективе» [8, с. 119].

В исследованиях также высказывается мнение о синонимичном значении терминов «экономический суверенитет» и «экономическая безопасность», а значит, и их проявлений в налоговой сфере [9, с. 72]. Полагаем, что данные понятия не могут являться синонимами.

На сегодняшний день понятие налогового суверенитета не получило надлежащего внимания в отечественной науке. Продолжительный период времени среди российских

ученых существовало мнение, что налоговый суверенитет является синонимом фискального суверенитета. Однако глобализация экономики и развитие сотрудничества стран в области контроля движения денежных потоков, предотвращения размывания налоговой базы транснациональными компаниями, перевода прибыли в низконалоговые юрисдикции стали причиной развития международного налогового сотрудничества и усиления роли налоговых систем всех стран.

В силу того, что финансовая деятельность государства осуществляется «в целях реализации задач социально-экономического развития, поддержания обороноспособности и безопасности страны» [10, с. 86], то поддержание национальной безопасности является целью и результатом деятельности государства по реализации его суверенных прав в финансовой сфере. Своевременное и полное взимание налогов и сборов – это условие надлежащего обеспечения функций государства и национальный интерес в налоговой сфере. Уклонение от уплаты налогов создает значительную угрозу для национальной безопасности. Состояние налоговой безопасности государства является целью реализации налогового суверенитета.

В последнее время в условиях глобализации экономики и интеграционных процессов выделение самостоятельного понятия налогового суверенитета становится актуальным интересом. Понятие налогового суверенитета (tax sovereignty) начало все более активно исследоваться и использоваться в зарубежной литературе [11, с. 78]. Так, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) рассматривает налоговый суверенитет с точки зрения противодействия размыванию налоговой базы и подразумевает под термином tax sovereignty такое проявление государственности, при котором государство способно самостоятельно осуществлять меры в области налогообложения и противодействовать размыванию налоговой базы с целью формирования доходов для покрытия государственных расходов [12]. Развитие данного понятия во многом связано с глобализацией экономических процессов во всем мире и стремлением стран защитить свои налоговые системы.

На развитие понятия «налоговый суверенитет» повлияли следующие мировые тенденции:

- глобализация понятия «налогоплательщик». Сегодня налоговым органам стран противостоят «глобальные налогоплательщики», которые, в первую очередь, представляют собой крупные международные компании, осуществляющие свою деятельность в различных странах мира;

- ослабление экономической и юридической связи с географическим источником дохода ввиду развития цифровой экономики и сложных финансовых инструментов;

- обострение вопросов двойного налогообложения. Страны уже не могут эффективно противостоять двойному налогообложению исключительно посредством двусторонних соглашений, что требует усиления национальных законодательств в области налогообложения и развития международной интеграции;

- усиление потребности в осуществлении обмена налоговой информацией между странами с целью уклонения от неуплаты налогов;

- недобросовестная налоговая конкуренция, т.е. стремление стран защитить и сохранить национальную налоговую базу в условиях развития недобросовестной налоговой конкуренции с целью перевода доходов в низконалоговые юрисдикции и уменьшения налоговых обязательств [12].

Таким образом, налоговый суверенитет – это право государства на проявление властных полномочий в интересах страны по установлению, контролю и взиманию налогов с доходов граждан и субъектов хозяйствования, ведущих свою экономическую деятельность на территории государства, либо лиц, относящихся к юрисдикции данного государства.

Понятие налогового суверенитета как правового явления в составе государственного суверенитета обуславливает необходимость формирования теоретико-методологической базы для реализации новых подходов в налоговой политике. Полагаем, что закрепление понятия налогового суверенитета в национальном законодательстве имеет важное значение для правового обеспечения налогового суверенитета.

### Библиографический список

1. Конституционное право: учеб. : в 2 т. / под ред. А. И. Казанника, А. Н. Костюкова. – М., 2016. – Т. 2. – 318 с.
2. Маслов, К. В. Налоговый суверенитет: понятие и место в системе обеспечения налоговой безопасности государства / К. В. Маслов // Пролог: журнал о праве. – 2016. – С. 29–33.
3. Кучеров, И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): моногр. / И. И. Кучеров. – М., 2009. – 202 с.
4. Годме, П. М. Финансовое право / П. М. Годме. – М., 1978. – 371 с.
5. Погорлецкий, А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А. И. Погорлецкий. – СПб., 2005. – 187 с.
6. Овсянников, С. В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02 / С. В. Овсянников. – СПб., 2001. – 24 с.
7. Шахмаметьев, А. А. Международное налоговое право / А. А. Шахмаметьев. – М., 2014. – 824 с.
8. Костюков, А. Н. Правовые аспекты обеспечения налоговой безопасности государства / А. Н. Костюков, К. В. Маслов // Вестн. Омск. ун-та. – 2015. – № 4 (45). – С. 117–121.
9. Болдырев, О. Ю. Вызовы глобализации и проблемы защиты экономического суверенитета государства / О. Ю. Болдырев // Конституционное и муниципальное право. – 2014. – № 5. – С. 71–75.
10. Финансовое право: учеб. / отв. ред. Н. И. Химичева. – М., 2012. – 214 с.
11. Шахмаметьев, А. А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства / А. А. Шахмаметьев // Современное право. – 2013. – № 3. – С. 76–82.
12. Боровский, А. А. Налоговый суверенитет государства в условиях глобализации экономики / А. А. Боровский, И. А. Лукьянова / Вестн. Витебск. гос. технологич. ун-та. – 2019. – № 1 (36). – С. 176–186.