

**Лютова Ольга Игоревна, научный сотрудник отдела административного моделирования центра анализа деятельности органов исполнительной власти Института государственного и муниципального управления Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», кандидат юридических наук**

**Olga I. Lyutova, Researcher, Researcher, Department of Administrative Modeling, Center for the Analysis of the Activities of Executive Authorities of the Institute of State and Municipal Administration of the National Research University Higher School of Economics, candidate of legal Sciences**

olyutova@hse.ru

**ДЕФОРМАЦИЯ ПОНЯТИЯ НАЛОГОВОГО (ФИСКАЛЬНОГО)  
СУВЕРЕНИТЕТА В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ  
ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ<sup>1</sup>**

**DEFORMATION OF THE NOTION OF TAX (FISCAL) SOVEREIGNTY  
IN THE CONDITIONS OF DEVELOPMENT OF THE DIGITAL  
ECONOMY**

ББК 67.402

УДК 347.73

В настоящей статье развивается сформулированная в предыдущих публикациях автора идея существенного влияния явлений глобализации и цифровизации в целом, а также российской программы цифровой экономики в частности на исследовательскую методологию науки современного налогового права в части изменения подходов к формулированию и использованию его категориального аппарата, а также на развитие налогово-правового регулирования и применение отдельных норм российского и международного законодательства о налогах, сборах и страховых взносах. Указанное убеждение находит подтверждение в трудах современных российских ученых-налоговедов, исследующих вопросы развития налогового

---

<sup>1</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16107 мк «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации».

законодательства Российской Федерации и правового регулирования исчисления и уплаты сборов и страховых взносов, а также осуществление бухгалтерского учета в условиях цифровизации и глобализации. В этой связи анализу подвергается содержание понятия налогового (фискального) суверенитета в части его юридической составляющей. Автор обобщает основные направления деформации исследуемой категории, содержащиеся в научной литературе, а также нормативных актах, в том числе наднационального характера, на основе чего формулирует идею об изменении устоявшегося подхода к элементам налогового суверенитета, а также предпринимает попытку дальнейшего обоснования ранее высказанной исследователями в области налогового права концепции динамики налогового суверенитета с точки зрения отслеживания фактов его возникновения и особенностей развития.

**Ключевые слова:** налоговый (фискальный) суверенитет, налоговая правосубъектность, элементы налогового суверенитета, цифровизация, цифровая экономика, глобализация.

**Keywords:** tax (fiscal) sovereignty, tax legal personality, elements of tax sovereignty, digitalization, digital economy, globalization.

Цифровая экономика является причиной фундаментальных деформаций в правовом регулировании ряда государств, в том числе российского. Такие изменения должны осуществляться, как представляется, на основе формирования принципиально новых подходов не только на уровне законодательства, но и в юридической науке. Действительно, в основе существенных изменений нормативных правовых актов в какой-либо области всегда должен лежать адекватный инструментарий в виде набора правовых средств, в частности – правовой терминологии, способной объективно отражать меняющуюся правовую реальность, а также быть адекватным в использовании в конкретных жизненных условиях, которые возникают в налогово-правовой действительности.

Одним из традиционно научно-догматических понятий налогового права является категория «налоговый (фискальный) суверенитет», содержание которого при переходе к «проактивному государству» меняется с учетом одновременно двух процессов – цифровизации и глобализации. По справедливому замечанию Ю.А. Тихомирова, «усиление сотрудничества государств и масштабность интеграционных процессов приводят к вопросу о передаче ряда суверенных прав на надгосударственный уровень»<sup>2</sup>, то есть к ограничению государственного суверенитета на основе международных договоров и соглашений в пользу международных сообществ. В свою очередь, цифровизация тоже является фактором, оказывающим влияние на деформацию понятия налогового суверенитета, потому что она предполагает наряду с активным внедрением во взаимоотношения государства в лице налоговых и финансовых органов электронных сервисов также неизбежную необходимость для публично-правового субъекта в ближайшем будущем принять принципиальное решение в вопросе возможности использования криптовалют разных видов, что связано с необходимостью определения их правового статуса и места в системе объектов гражданского права и налогообложения.

Как известно, в науке налогового и финансового права не выработано единого подхода к определению содержания понятия налогового (фискального) суверенитета, что подчеркивают, в том числе, и современные ученые, например, И.А. Хаванова<sup>3</sup>. При традиционном подходе толкование содержания понятия налогового (фискального) суверенитета было основано на единстве трех составляющих – территории, населении и осуществлении власти, что фактически означает предусмотренное в правовых нормах полномочие публично-правового образования устанавливать налоги в отношении лиц, находящихся под его юрисдикцией, или, проще говоря, мотивируемое так называемым «публичным интересом» (содержание понятия

---

<sup>2</sup> Тихомиров Ю.А. Правовой суверенитет: сферы и гарантии // Журнал российского права. - 2013. - № 3. - С. 5.

<sup>3</sup> Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. - 2013. - № 11.

которого до сих пор не получило должного толкования ни в науке, ни в юридической практике, в том числе судебной) установление и взимание налогов и сборов на территории, находящейся под юрисдикцией государства.

Такой подход близок к содержанию термина (tax sovereignty), используемому в документах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), где подчеркивается, что государство суверенно при осуществлении мер в области налогообложения, формирующих доходы для покрытия государственных расходов, и эрозия налоговой базы представляет собой угрозу налоговому суверенитету.

Сходные точки зрения обнаруживаются и в ряде научных публикаций<sup>4</sup>, в результате чего налоговый суверенитет либо ассоциируется с налоговой правосубъектностью государства, либо (в более современном и развитом подходе) подлежит членению на три составляющие: юридическую, политическую и экономическую<sup>5</sup>. Во втором варианте налоговая правосубъектность выступает лишь в качестве юридической части налогового суверенитета.

С учетом происходящих в обществе процессов (появление «виртуальных» валют и операции с ними, феномен майнинга со спорной правовой природой, а также повсеместная цифровизация деятельности государственных и муниципальных органов) полагаем возможным заявить о том, что с учетом изменения характера налоговых отношений с однозначно публично-властных на партнерские в условиях развития цифрового общества и функционирования цифровой экономики с высокой долей диспозитивности, понятие налогового суверенитета должно быть представлено единством не трех, а двух составляющих – юридической и материальной (экономической). При этом политическая составляющая, суть которой выражается в принципиальной возможности принятия государственно-важных решений, на

---

<sup>4</sup> Кучеров И.И. Международное налоговое право. - М., 2007. - С. 64 - 66.

<sup>5</sup> См.: Андреев Н.Ю. О некоторых вопросах соотношения государства и налогов // Право и государство: теория и практика. - 2012. - № 3. - С. 92 - 98; Андреев Н.Ю. Соотношение фискального суверенитета и налоговой правосубъектности Российской Федерации // Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве: Сб. мат-лов II Междунар. науч.-практ. конф. аспирантов и молодых ученых. М.: МГЮА, 2012. - С. 5 - 8.

наш взгляд, утрачивает свою самостоятельность и становится единой с юридическим признаком налогового суверенитета. Можно заметить, что, например, в отдельных трудах по налоговому праву наметилась тенденция на дальнейшее расширение содержания понятия налогового (фискального) суверенитета, связывая его не только с правомочиями по установлению и взиманию обязательных платежей, но и с возможностью изыскания иных доходов публично-правового образования и осуществления расходов. В этой связи фискальный суверенитет определяется как присущее исключительно государству верховенство на всей территории страны, выражающееся, в частности, в праве вторгаться в сферу частной собственности, обращать часть такой собственности в свою пользу, аккумулировать ее в определенных фондах и перераспределять на общественные и государственные цели<sup>6</sup>. Подобные идеи, безусловно, находят подтверждение в практике российского налогообложения (например, введение к уплате новых налогов и парафискальных платежей, налоговых режимов, повышение налоговых ставок и т.д.), однако условия цифровизации дают противоположные примеры, когда ту или иную потенциально налогооблагаемую операцию весьма затруднительно «привязать» к конкретному субъекту, а также определить юрисдикцию государства, имеющего право на взимание в таком случае налога. Действительно, по справедливому замечанию Р.А. Шепенко, «в налоговом праве имеет место конкуренция. Это необходимо устранить, чтобы избежать привлечения субъектов, пользующихся свободой передвижения»<sup>7</sup>. Частные субъекты операций с криптовалютами настолько мобильны, что имеют возможность выбирать более выгодный для них налоговый режим.

Кроме того, с развитием процессов цифровизации и глобализации, которые, в частности, привели к деформации понятия налоговой правосубъектности<sup>8</sup>, актуализировался и вопрос динамики налогового

---

<sup>6</sup> Крупенин Г.Р. Современные подходы к определению налога как категории юридической науки // *Налоги*. - 2010. - № 5. - С. 6 - 9.

<sup>7</sup> Шепенко Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // *Право и экономика*. - 2014. - № 7.

<sup>8</sup> Лютова О.И. Налоговая правосубъектность участников рынка криптовалют: новые подходы // *Налогический журнал*. 2019. - № 2.

суверенитета, связанный с моментом его возникновения и изменения. Необходимо заметить, что если материальная сущность налогового суверенитета как совокупности установленных нормативными правовыми актами полномочий и соответствующего им объема финансовых ресурсов, принадлежащих конкретным публично-правовым субъектам, отражает его статистическую характеристику, то институциональная сущность налогового (фискального) суверенитета как отношений по установлению и взиманию налогов и сборов отражает его динамическую составляющую и имеет непосредственное значение для правового регулирования и для реализации верховенства государства как субъекта, способного навязывать свою волю лицам, находящимся на его территории, для целей обеспечения их определенного поведения, желаемого для властвующего субъекта<sup>9</sup>. На наш взгляд, налоговый суверенитет российского государства на так называемые «цифровые объекты» появляется исключительно при наличии соответствующих норм в налоговом законодательстве, являющихся по своей сути неким налоговым соглашением публично-правового и частных субъектов налоговых отношений, поскольку они основаны на согласии потенциальных налогоплательщиков сделать публичными сведения о соответствующих сделках. В этой ситуации налоговый суверенитет государства не безусловен, как это презюмировалось ранее как в общеправовой науке, так и в теории налогового права, поскольку возможность взимания налогов с операций с криптовалютами основана на паритетной возможности такого налогообложения, которое является вариативным для лиц, совершающих операции с криптовалютой.

---

<sup>9</sup> *Омелехина Н.В.* Финансовый суверенитет государства: к постановке проблемы исследования правовой идентификации //