

УДК 347.73

**ФИСКАЛЬНЫЙ СУВЕРЕНИТЕТ:  
СОДЕРЖАНИЕ И ПРЕДЕЛЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ\***

**А. В. Красюков**

*Воронежский государственный университет*

Поступила в редакцию 12 апреля 2017 г.

**Аннотация:** *статья посвящена изучению государственного суверенитета в целом и фискального суверенитета в частности. Особое внимание уделяется форме выражения суверенитета, его содержанию и пределам осуществления. Изучается воздействие фискального суверенитета на права налогоплательщика.*

**Ключевые слова:** *суверенитет, фискальный суверенитет, дискреционное полномочие, права налогоплательщика.*

**Abstract:** *the article is devoted to the study of state sovereignty in general and fiscal sovereignty in particular. Particular attention is paid to the form of expression of sovereignty, its content and limits of implementation. The impact of fiscal sovereignty on the rights of the taxpayer is studied.*

**Key words:** *sovereignty, fiscal sovereignty, discretion, taxpayer`s rights.*

Понимание суверенитета и в законодательстве, и правовой доктрине эволюционировало и изменялось с течением времени. Данную динамику в упрощенном виде можно представить как переход от понимания государственного суверенитета как всевластия или абсолютной власти государства, ничем и никем не ограниченного, до современной трактовки, основанной на определенных конституционных принципах.

Суверенитет Российской Федерации, исходя из сложившегося подхода, предполагает верховенство, независимость и самостоятельность государственной власти, полноту законодательной, исполнительной и судебной власти государства на его территории и независимость в международном общении<sup>1</sup>.

---

\* Публикация подготовлена в рамках поддержанного РФФИ научного проекта № 17-03-00702 «Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщиков: опыт ЕС и ЕАЭС».

<sup>1</sup> По делу о проверке конституционности отдельных положений Конституции Республики Алтай и Федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»: постановление Конституционного Суда РФ от 7 июля 2000 г. № 10-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 25. Ст. 2728. Подробнее о формах проявления государственного суверенитета в международных отношениях см.: *Порохов Е.* Решения международных организаций и их органов и национальное законодательство Республики Казахстан: правовая основа и соотношение // Публичные финансы и налоговое пра-

Во внутригосударственных отношениях государственный суверенитет представляет собой, прежде всего, власть, поскольку субъектов, способных ограничить или даже посягнуть на независимость и верховенство государства во внутренних отношениях, просто не существует. Власть разделяется на законодательную, исполнительную и судебную, которые в свою очередь имеют два или даже три уровня (федеральный, региональный и местный). Это порождает дополнительные трудности в понимании государственного суверенитета, поскольку не ясно, реализуется ли суверенитет всеми ветвями и уровнями государственной власти или нет.

Как указано в Конституции РФ, единственным источником власти в России и соответственно носителем суверенитета является народ. Народ может реализовать свою власть (суверенитет) двумя способами:

1) через референдум и свободные выборы – непосредственный способ, характеризующийся тем, что народ участвует в управлении делами государства самостоятельно;

2) через деятельность органов государственной власти и местного самоуправления – опосредованный способ, когда народ участвует в управлении делами государства через представителей<sup>2</sup>.

По мнению Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ), суверенная воля народа материализуется в объективных результатах выборов<sup>3</sup>. Соответственно напрашивается вывод, что народ участвует в осуществлении власти только через выборные органы государственной власти и местного самоуправления. Тем самым суверенитет также реализуется через деятельность выборных органов государства и местного самоуправления.

Если говорить об исполнительной и судебной власти, то источником данных разновидностей государственной власти является не народ непосредственно (за исключением выборных должностных лиц), а Консти-

во : ежегодник. Вып. 1 : Современные проблемы финансового и налогового права стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2010. С. 278–286 ; *Красюков А.* Устранение двойного налогообложения в странах Центральной и Восточной Европы // Там же. С. 257–269.

<sup>2</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Ковалевой Ольги Алексеевны и Парфентьевой Татьяны Юрьевны на нарушение их конституционных прав пунктом 4 статьи 4, пунктом 3 статьи 16, пунктами 4 и 6 статьи 17 Федерального закона «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации», а также пунктом 2 статьи 3 и пунктом 6 статьи 7 Закона Санкт-Петербурга «О выборах депутатов муниципальных советов внутригородских муниципальных образований Санкт-Петербурга» : определение Конституционного Суда РФ от 9 февраля 2016 г. № 337-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 4 статьи 64 Закона Ленинградской области «О выборах депутатов представительных органов местного самоуправления и должностных лиц местного самоуправления в Ленинградской области» в связи с жалобой граждан В. И. Гнездилова и С.В. Пашигорова : постановление Конституционного Суда РФ от 29 ноября 2004 г. № 17-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2004. № 49. Ст. 4948.

туция РФ, наделяющая их полномочиями, и представительные органы (выборные должностные лица), формирующие их состав. В связи с этим вряд ли можно говорить, что данные органы непосредственно реализуют государственный суверенитет.

Государственный суверенитет в научных и практических целях принято классифицировать по функциональному критерию. В практике КС РФ такая классификация имеет фрагментарный, не полный характер.

Конституционный Суд РФ выделяет экономический суверенитет государства, который реализуется за счет:

- ограничительных мер в таможенной сфере<sup>4</sup>;
- мер защиты бюджетной системы<sup>5</sup>;
- ограничения свободы предпринимательской деятельности<sup>6</sup>.

В практике КС РФ выделяется также фискальный суверенитет<sup>7</sup>, который реализуется путем:

- установления эффективных механизмов контроля и ответственности в сфере налогообложения<sup>8</sup>;

---

<sup>4</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Макарьева Виталия Александровича на нарушение его конституционных прав частью 1 статьи 16.2 и частью 2 статьи 27.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях : определение Конституционного Суда РФ от 17 ноября 2011 г. № 1621-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>5</sup> По делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 93.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации, части 6 статьи 5 Федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации» и статьи 116 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2007 год» в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации : постановление Конституционного Суда РФ от 20 июля 2011 г. № 20-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 33. Ст. 4948.

<sup>6</sup> По делу о проверке конституционности части второй статьи 5 Федерального закона «О минимальном размере оплаты труда» в связи с жалобами граждан А. Ф. Кутиной и А. Ф. Поварничиной : постановление Конституционного Суда РФ от 27 ноября 2008 г. № 11-П // Там же. 2008. № 51. Ст. 6205.

<sup>7</sup> Термин «фискальный суверенитет» превалирует в практике КС РФ, хотя следует отметить, что в некоторых актах можно встретить и термин «налоговый суверенитет», который можно считать синонимом первого (см., например: Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Федерального государственного унитарного предприятия «Российский государственный концерн по производству электрической и тепловой энергии на атомных станциях» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзацев первого и второго пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации и подпункта «а» пункта 1 постановления Правительства Российской Федерации «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам» : определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. № 334-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 5).

<sup>8</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 ста-

– установления показателей оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, необходимых для целей налогообложения<sup>9</sup>;

– законодательной формы учреждения налога<sup>10</sup>.

Тем самым фискальный суверенитет как разновидность государственного, по мнению одних ученых, находит свое выражение в установлении налогов<sup>11</sup>. По мнению других ученых, государство также реализует свой суверенитет в случае взимания налогов<sup>12</sup>.

Говоря о соотношении экономического и фискального суверенитетов государства, следует исходить из того, что государственный бюджет является выражением финансово-экономического содержания государственного суверенитета<sup>13</sup>, а бюджетные отношения выступают в качестве его экономического выражения<sup>14</sup>. Соответственно фискальный суверенитет, направленный на обеспечение пополнения доходной части бюджетов, должен быть разновидностью экономического суверенитета. Иными словами, государство, не имеющее возможности пополнять свой бюджет, не имеет экономического суверенитета в частности и государственного в целом.

Особенностью фискального суверенитета является то, что такой способ непосредственного выражения власти народа, как референдум,

---

тьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 7 декабря 2010 г. № 1572-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2011. № 3.

<sup>9</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества «Арсенал», общества с ограниченной ответственностью «Горторгкомплекс» и гражданина Захарова Александра Николаевича на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 390 и 391 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 65 и 66 Земельного кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О // Там же. 2010. № 1.

<sup>10</sup> По жалобе ТОО «Агроинвест – КБМ» на нарушение конституционных прав граждан частью второй статьи 4 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 21 декабря 1998 г. № 190-О // Там же. 1999. № 2.

<sup>11</sup> См.: *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 167 ; *Хаванова И. А.* Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал рос. права. 2013. № 11. С. 43–44.

<sup>12</sup> См.: *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 100–101 ; *Садчиков М. Н.* Понятие налогового суверенитета // Налог. 2016. № 1. С. 18.

<sup>13</sup> По делу о проверке конституционности положений абзаца четырнадцатого статьи 3 и пункта 3 статьи 10 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)» в связи с жалобой гражданина В. В. Михайлова : постановление Конституционного Суда РФ от 18 июля 2008 г. № 10-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2008. № 31. Ст. 3763.

<sup>14</sup> По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 155, пунктов 2 и 3 статьи 156 и абзаца двадцать второго статьи 283 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с запросами Администрации Санкт-Петербурга, Законодательного Собрания Красноярского края, Красноярского краевого суда и Арбитражного суда Республики Хакасия : постановление Конституционного Суда РФ от 17 июня 2004 г. № 12-П // Там же. 2004. № 27. Ст. 2803.

не применим к отношениям по установлению и отмене налогов в силу конституционной нормы. Тем самым в силу самоограничения народа в вопросах налогообложения суверенитет всегда реализуется опосредованным способом, т.е. через деятельность законодательных (представительных) органов.

Исходя из того, что законодательством предусмотрены федеральные, региональные и местные налоги, возникает вопрос: обладают ли фискальным суверенитетом субъекты РФ и муниципальные образования?

Несмотря на то что местное самоуправление не является креатурой государства, а непосредственно черпает свою власть в российском народе через представительные органы<sup>15</sup>, говорить о наличии какого-либо суверенитета не приходится. Источником суверенитета, как указывалось выше, признается народ. Если применительно к субъектам РФ в официальных источниках еще применяется выражение «народ», то в законодательных актах о муниципальных образованиях используется термин «жители». В связи с этим говорить о наличии источника суверенитета у муниципальных образований нельзя. Применительно к субъектам РФ данный вопрос также не имеет простого решения.

Из анализа ст. 71 Конституции РФ следует, что к исключительному ведению Российской Федерации отнесены лишь те вопросы, которые необходимы и достаточны для защиты суверенитета и верховенства Российской Федерации, обеспечения целостности и неприкосновенности ее территории, безопасности государства. К совместному же ведению Российской Федерации и ее субъектов в соответствии со ст. 72 отнесено все то, что не может решаться одной лишь Российской Федерацией без участия ее субъектов<sup>16</sup>.

Если буквально трактовать данную правовую позицию КС РФ исключительное ведение Российской Федерации – это защита суверенитета. Реализация суверенитета относится по отдельным направлениям (в том числе в сфере налогообложения) к совместному ведению с субъектами РФ. Означает ли это, что субъекты РФ обладают какой-то долей суверенитета?

---

<sup>15</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Ковалевой Ольги Алексеевны и Парфентьевой Татьяны Юрьевны на нарушение их конституционных прав пунктом 4 статьи 4, пунктом 3 статьи 16, пунктами 4 и 6 статьи 17 Федерального закона «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации», а также пунктом 2 статьи 3 и пунктом 6 статьи 7 Закона Санкт-Петербурга «О выборах депутатов муниципальных советов внутригородских муниципальных образований Санкт-Петербурга»: определение Конституционного Суда РФ от 9 декабря 2016 г. № 337-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>16</sup> По делу о проверке конституционности Федерального закона «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» и Федеральный закон «О собраниях, митингах, демонстрациях, шествиях и пикетированиях» в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы и жалобой гражданина Э. В. Савенко : постановление Конституционного Суда РФ от 14 февраля 2013 г. № 4-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 8. Ст. 868.

Отвечая на данный вопрос, КС РФ указал, что Конституция РФ не допускает какого-либо иного носителя суверенитета и источника власти, помимо многонационального народа России, и, следовательно, не предполагает другого государственного суверенитета, помимо суверенитета Российской Федерации, а также не допускает суверенитета ни республик, ни иных субъектов РФ. При этом полнота государственной власти субъекта РФ не означает, что такую власть она осуществляет в качестве суверенного государства, поскольку соответствующие полномочия и предметы ведения, в сфере которых они реализуются, проистекают не из волеизъявления республик, а из Конституции РФ как высшего акта суверенной власти всего многонационального народа России<sup>17</sup>.

Согласно правовой позиции КС РФ выборные органы государственной власти субъектов РФ формируются не многонациональным народом России в целом, а его частью, поэтому эти органы не могут осуществлять государственный суверенитет.

В науке принято считать, что субъекты РФ и муниципальные образования связаны суверенной властью государства, их власть не суверенна, она подчинена государственной власти, хотя они и имеют собственные предметы ведения<sup>18</sup>. Для субъектов РФ характерна несuverенная государственная власть, имеющая ограниченный и подчиненный характер<sup>19</sup>.

Согласно правовой позиции КС РФ, законы субъектов РФ выступают в качестве конкретизирующего нормативного регулятора, носят вторичный характер и производны от базового правового регулирования, устанавливаемого Конституцией РФ и федеральными законами<sup>20</sup>.

Данную правовую позицию с некоторыми коррективами можно вполне распространить на налоговое законодательство. В связи с этим нормативное регулирование налоговых отношений можно разделить на три уровня:

<sup>17</sup> По делу о проверке конституционности отдельных положений Конституции Республики Алтай и Федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»: постановление Конституционного Суда РФ от 7 июня 2000 г. № 10-П // Там же. 2000. № 25. Ст. 2728.

<sup>18</sup> См.: *Чиркин В. Е.* Юридическое лицо публичного права. М., 2007. С. 131.

<sup>19</sup> См.: Там же. С. 157.

<sup>20</sup> По делу о проверке конституционности отдельных положений федеральных законов «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации» в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы: постановление от 24 декабря 2012 г. № 32-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2012. № 53 (ч. 2). Ст. 8062; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шейхова Абдурашида Абдурахмановича на нарушение его конституционных прав положениями Закона Республики Дагестан «О выборах депутатов Народного Собрания Республики Дагестан»: определение Конституционного Суда РФ от 17 июня 2008 г. № 436-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

1. Базовый уровень правового регулирования, состоящий из Конституции РФ, Налогового кодекса РФ и принятых в его исполнение подзаконных нормативных актов.

2. Исключительный уровень, который создается международными соглашениями в сфере налогообложения. Этот уровень имеет специальный характер по субъектному составу и по содержанию. По юридической силе данный уровень превосходит НК РФ, но уступает Конституции РФ.

3. Конкретизирующий уровень правового регулирования, производный от базового, включающий нормативные акты субъектов РФ и местного самоуправления, принятые в соответствии с НК РФ.

Правовое регулирование на данном уровне имеет вторичный характер, поскольку в силу ч. 5 ст. 76 Конституции РФ законы субъектов РФ (тем более, решения представительных органов муниципальных образований) не могут противоречить федеральным законам, не должны снижать уровень федеральных гарантий, не могут вводить какие-либо ограничения конституционных прав и свобод.

Отсутствие у субъектов РФ правовой возможности ограничивать конституционные права и свободы является очевидным свидетельством отсутствия у них каких-либо суверенных полномочий. Суверенитет государства заключается именно в возможности правомерного ограничения права или свободы любого субъекта исходя из справедливого соотношения публичного и частного интереса<sup>21</sup>.

Субъекты РФ и муниципальные образования не могут самостоятельно установить даже региональные и местные налоги и сборы. К их компетенции отнесено лишь установление нескольких элементов налогообложения и только в пределах, предусмотренных НК РФ. Таким образом, их функция в установлении налогов сводится к детализации условий налогового обязательства: ставки, налоговой базы, срока уплаты и др.

В настоящее время они даже лишены возможности отказаться от установления региональных и местных налогов, поскольку в этом случае налоги будут взиматься в размерах, предусмотренных НК РФ. Некоторая самостоятельность сохраняется лишь при введении отдельных специальных налоговых режимов.

Исходя из того что суверенитет во внутригосударственных отношениях реализуется путем властного ограничения прав и свобод граждан и организаций, можно вполне обоснованно предположить, что на нормативном уровне суверенитет выражается в закреплении дискреционных полномочий, т.е. возможности государственных органов действовать по своему усмотрению в определенных ситуациях.

---

<sup>21</sup> По делу о проверке конституционности положений подпункта 1 статьи 15 Федерального закона «О порядке выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию» и статьи 24 Закона Российской Федерации «О государственной тайне» в связи с жалобой гражданина А. Н. Ильченко : постановление Конституционного Суда РФ от 7 июня 2012 г. № 14-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2012. № 28. Ст. 3977.

Помимо Конституции РФ, дискреционные полномочия законодателя могут следовать и из международных Конвенций<sup>22</sup>, а также отраслевого законодательства<sup>23</sup>. Однако только Конституция РФ является первоисточником дискреционных полномочий, все остальные источники – производны от нее и уступают ей в юридической силе. Поэтому дискреционные полномочия, вытекающие из федеральных законов, как, например, у законодательных органов субъектов РФ, не являются выражением государственного суверенитета. Это обусловлено тем, что данные полномочия не принадлежат субъектам РФ изначально, а предоставлены федеральным законодательством<sup>24</sup>. Соответственно дискреция реализуется законодательными органами субъектов РФ исключительно в рамках, предусмотренных федеральным законодательством<sup>25</sup>.

Осуществление дискреционных полномочий законодателя производится путем выбора правовых средств, механизмов и методов<sup>26</sup>, направленных на конкретизацию положений Конституции РФ<sup>27</sup>. Конституция РФ, как правило, закрепляет только общие начала и принципы осуществ-

<sup>22</sup> По делу о проверке конституционности части третьей статьи 333 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. И. Карабанова и В. А. Мартынова : постановление Конституционного Суда РФ от 20 октября 2015 г. № 27-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2015. № 44. Ст. 6194.

<sup>23</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Смирнова Сергея Григорьевича на нарушение его конституционных прав частью 9 статьи 8 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» : определение Конституционного Суда РФ от 22 декабря 2015 г. № 2999-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>24</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Иванова Вячеслава Константиновича на нарушение его конституционных прав положениями Закона Новгородской области «О выборах губернатора Новгородской области» : определение Конституционного Суда РФ от 14 января 2014 г. № 7-О. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 06.02.2014).

<sup>25</sup> По запросу Самарского областного суда о проверке конституционности положений пункта 5 статьи 8 Федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» : определение Конституционного Суда РФ от 10 марта 2005 г. № 71-О // Рос. газета. 2005. 17 мая.

<sup>26</sup> См., например: Постановления Конституционного Суда РФ: от 20 октября 2010 г. № 18-П «По делу о проверке конституционности ряда положений статьи 18 Федерального закона «О статусе военнослужащих» и статьи 1084 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с запросом Ногайского районного суда Республики Дагестан» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 43. Ст. 5578 ; от 10 февраля 2015 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности части 6 статьи 43 Федерального закона «О полиции» в связи с жалобой гражданина П. Ф. Юхименко» // Там же. 2015. № 7. Ст. 1105.

<sup>27</sup> По делу о проверке конституционности пункта 1 части третьей статьи 31 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки А. С. Лымарь : постановление Конституционного Суда РФ от 25 февраля 2016 г. № 6-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2016. № 10. Ст. 1476.

вления определенной деятельности, поэтому законодатель наделяется определенным усмотрением в их реализации путем соответствующего отраслевого регулирования<sup>28</sup>. При этом законодатель свободен в выборе мер правового регулирования, которые не должны непосредственно вытекать из Конституции РФ. Именно в этом заключается дискреция законодателя<sup>29</sup>.

Фискальный суверенитет представляет собой дискрецию в выборе конкретных направлений и содержания фискальной политики<sup>30</sup>. Фискальная дискреция состоит в выборе правовых средств<sup>31</sup> реализации фискального суверенитета. При этом конституционное право собственности и свободы экономической деятельности всегда ограничивает или нарушает осуществление фискальной дискреции. Коллизия конституционных прав и дискреционных полномочий решается КС РФ в пользу последних, если они реализуются в конституционно значимых целях.

К содержанию фискальной дискреции относится:

– определение форм налогового контроля, сроков и порядка его проведения<sup>32</sup>;

---

<sup>28</sup> См., например: По делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 93.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации, части 6 статьи 5 Федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации» и статьи 116 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2007 год» в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации : постановление Конституционного Суда РФ от 20 июля 2011 г. № 20-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 33. Ст. 4948.

<sup>29</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Снитко Юрия Николаевича на нарушение его конституционных прав положением части второй статьи 42 Закона Российской Федерации «О средствах массовой информации» : определение Конституционного Суда РФ от 9 ноября 2010 г. № 1483-О-О // Рос. газета. 2010. 24 дек.

<sup>30</sup> По делу о проверке конституционности положений статьи 31.1 Федерального закона «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», постановления Правительства Российской Федерации «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн» и статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы : постановление Конституционного Суда РФ от 31 мая 2016 г. № 14-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2016. № 24. Ст. 3602.

<sup>31</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Научно-производственный центр «Комэлектротех» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 5 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 15 июля 2010 г. № 1066-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>32</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «МП Трейдинг» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 6

- установление показателей оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, исходя из стоимостных, экономических или физических данных, характеризующих объект налогообложения<sup>33</sup>;
- установление особенностей реализации прав налогоплательщиков, связанных с формированием налоговой базы по налогу<sup>34</sup>;
- установление специального значения терминов, используемых для целей налогообложения и отражающих специфику подлежащей обложению налогом деятельности<sup>35</sup>;
- установление налогов путем определения всех элементов налоговых обязательств, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога<sup>36</sup>;
- установление неодинаковых требований в области налогообложения применительно к различным категориям налогоплательщиков<sup>37</sup>.

статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 9 ноября 2010 г. № 1434-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>33</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества «Арсенал», общества с ограниченной ответственностью «Горторгкомплекс» и гражданина Захарова Александра Николаевича на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 390 и 391 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 65 и 66 Земельного кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 1.

<sup>34</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Кузнецовой Валентины Васильевны на нарушение ее конституционных прав отдельными положениями Федерального закона от 30 мая 2001 года № 71-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (главу 23 «Налог на доходы физических лиц»)», Федерального закона от 6 июня 2005 года № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» и Федерального закона от 30 декабря 2006 года № 268-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» : определение Конституционного Суда РФ от 17 июня 2010 г. № 928-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>35</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Иванова Сергея Юрьевича на нарушение его конституционных прав абзацем восьмым статьи 346.27 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 октября 2005 г. № 405-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>36</sup> По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д. И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета) : постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 27. Ст. 3383.

<sup>37</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Финкельштейна Бориса Мошковича на нарушение его конституционных прав абзацем вторым

Таким образом, если исходить из правовых позиций КС РФ, то напрашивается вывод, что фискальный суверенитет заключается именно в установлении различных элементов налогового обязательства. Само взимание налога не рассматривается в качестве суверенного полномочия государства, а относится скорее к компетенции налоговых органов.

В различных «предметных сферах» налогового регулирования объем дискреции законодателя может быть неодинаков. При выборе объектов налогообложения, определении налоговых ставок или льгот объем дискреции законодателя шире. При применении мер юридической ответственности дискреция в большей степени должна быть ограничена конституционными принципами равенства перед законом и юридической ответственности, а также общими межотраслевыми правовыми принципами публично-правовой ответственности<sup>38</sup>.

Так, следует учитывать, что народ через Конституцию РФ предопределяет пределы дискреционных полномочий законодателя и параметры его усмотрения. Отсюда следует, в частности, что законодатель связан, прежде всего, положением Конституции РФ и не вправе легитимным образом преодолеть положение, которое является выражением воли народа-суверена<sup>39</sup>.

Обладая широкими дискреционными полномочиями в сфере налогообложения, законодатель, тем не менее, не может действовать произвольно. Конституцией РФ определена цель законодателя, которая должна быть достигнута в результате реализации дискреционных полномочий, – это создание надлежащих условий исполнения налоговой обязанности путем соблюдения требований формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства, а также учета объективных характеристик экономико-правового содержания налога<sup>40</sup>.

---

пункта 2 статьи 213.1 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 6 марта 2008 г. № 297-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>38</sup> По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2005. № 30 (ч. 2). Ст. 3200.

<sup>39</sup> По жалобе гражданина Смакова Рината Миргалимовича на нарушение его конституционных прав положениями статьи 14 Федерального конституционного закона «О судебной системе Российской Федерации» (в редакции Федерального конституционного закона от 15 декабря 2001 года), пункта 3 статьи 6.1 и абзаца второго пункта 1 статьи 11 Закона Российской Федерации «О статусе судей в Российской Федерации» (в редакции Федерального закона от 15 декабря 2001 года) : определение Конституционного Суда РФ от 11 марта 2005 г. № 3-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 5.

<sup>40</sup> По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д. И. Менделеева и Москов-

Таким образом, свобода усмотрения при реализации дискреционного полномочия не является абсолютной и имеет определенные ограничения:

- соразмерность<sup>41</sup> ограничений конституционно значимым целям<sup>42</sup>;
- необходимость соблюдения баланса публичных и частных интересов.

Данный баланс должен обеспечивать разумное согласование фискального интереса и связанных с ним иных публично значимых интересов государства, с одной стороны, и создание максимально благоприятных условий для развития экономической системы в целом на основе стабильности гражданского оборота и поддержания достаточно высокого уровня взаимного доверия между всеми его участниками – с другой<sup>43</sup>.

Кроме того, выбор средств и способов реализации дискреционного полномочия должен соответствовать:

- сложившейся системе правового регулирования;
- общим принципам отраслей права;
- социальным, экономическим и иным факторам, определяющим объективные пределы дискреционных полномочий<sup>44</sup>.

ского авиационного института (государственного технического университета) : постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 27. Ст. 3383.

<sup>41</sup> Соразмерность предполагает использование не чрезмерных, а только необходимых и обусловленных конституционно признаваемыми целями мер (см.: По делу о проверке конституционности положений пункта 5 статьи 48 и статьи 58 Федерального закона «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации», пункта 7 статьи 63 и статьи 66 Федерального закона «О выборах депутатов Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации» в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации : постановление от 14 ноября 2005 г. № 10-П // Там же. 2005. № 47. Ст. 4968).

<sup>42</sup> К этим целям традиционно относят: защиту основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечение обороны страны и безопасности государства (см.: Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Осиповой Людмилы Владиславовны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 6 статьи 90 Земельного кодекса Российской Федерации, части шестой статьи 28 и частью четвертой статьи 32 Федерального закона «О газоснабжении в Российской Федерации» : определение Конституционного Суда РФ от 6 октября 2015 г. № 2318-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»).

<sup>43</sup> По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Омскшина» : постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2013 г. № 17-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 28. Ст. 3882.

<sup>44</sup> По делу о проверке конституционности пункта 5 статьи 20 Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «СГИВ» : постановление Конституционного Суда РФ от 30 марта 2016 г. № 9-П // Там же. 2016. № 14. Ст. 2044.

Тем самым пределы реализации дискреционных полномочий разделяются:

- на объективные: социальные, экономические, соответствие конституционно значимым целям;
- субъективные: баланс частных и публичных интересов, в том числе политические цели;
- правовые: отраслевые принципы и система правового регулирования.

При определении пределов усмотрения законодателя в процессе реализации его фискальных дискреционных полномочий КС РФ проявляет определенную непоследовательность.

Так, применительно к установлению и отмене налоговых льгот КС РФ неоднократно указывал, что решение этого вопроса находится всецело в компетенции законодателя и зависит от его усмотрения<sup>45</sup>.

Вместе с тем КС РФ указывает, что, установив налоговую льготу, законодатель воспользовался своим дискреционным полномочием и в дальнейшем не вправе произвольно отказаться от уже предоставленной юридической гарантии<sup>46</sup>. Эта правовая позиция вполне коррелирует с более общим принципом недопустимости произвольного отказа государства от принятых на себя публично-правовых обязательств<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Прокопенко Геннадия Васильевича на нарушение его конституционных прав частью 7 статьи 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»: определение Конституционного Суда РФ от 29 марта 2014 г. № 1070-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге» в связи с запросом Законодательного Собрания Челябинской области: постановление Конституционного Суда РФ от 2 декабря 2013 г. № 26-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 50. Ст. 6669.

<sup>46</sup> По жалобам граждан Горбачевой Татьяны Яковлевны, Ильницкого Владимира Владленовича и Олленбергер Любови Александровны на нарушение их конституционных прав положениями статьи 3, части второй статьи 8 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» и абзаца второго части первой статьи 9 Федерального закона «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»: определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 445-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 3.

<sup>47</sup> По жалобе гражданина Апполонова Владимира Михайловича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца второго пункта 6 и абзаца двадцать второго пункта 9 статьи 44 Федерального закона от 22 августа 2004 года № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации

Более того, согласно особому мнению судьи Г. А. Гаджиева, при отмене действия налоговых льгот законодатель должен привести конституционно-правовое обоснование. Тем самым законодатель не может исходить из презумпции «я установил льготу – я ее и отменю»; он ограничен в своей дискреции принципами Конституции РФ и конституционно значимыми принципами, содержащимися в ст. 3 Налогового кодекса РФ<sup>48</sup>.

Если исходить из того, что КС РФ считает дискреционные полномочия законодателя не правом, а обязанностью<sup>49</sup>, то можно предположить, что само установление налоговых льгот – это обязанность законодателя в рамках реализации его социально-экономической политики. Фискальная дискреция проявляется в установлении конкретных льгот, а именно в выборе категорий налогоплательщиков, конкретных способов снижения налогового бремени.

Дискреционные полномочия законодателя заключаются в том, что он, исходя из специфики условий хозяйствования в определенных отраслях экономики, социальных и иных причин, вправе в разное время и на различные сроки снижать бремя налогообложения отдельных категорий плательщиков<sup>50</sup>.

Следует также отметить, что помимо социально-экономических и правовых пределов реализации фискального суверенитета государства, существенное значение имеют политические мотивы. Можно сказать, что

---

законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»: определение Конституционного Суда РФ от 17 июля 2007 г. № 624-О-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 42. Ст. 5083.

<sup>48</sup> По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге» в связи с запросом Законодательного Собрания Челябинской области: постановление Конституционного Суда РФ от 2 декабря 2013 г. № 26-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 50. Ст. 6669.

<sup>49</sup> По запросу Суда по интеллектуальным правам о проверке конституционности части 7 статьи 7 Федерального закона от 12 марта 2014 года № 35-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, вторую и четвертую Гражданского кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» и пункта 1 статьи 4 Гражданского кодекса Российской Федерации»: определение Конституционного Суда РФ от 2 июля 2015 г. № 1539-О; По делу о проверке конституционности Федерального закона «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и Федеральный закон «О собраниях, митингах, демонстрациях, шествиях и пикетированиях» в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы и жалобой гражданина Э. В. Савенко: постановление Конституционного Суда РФ от 14 февраля 2013 г. № 4-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>50</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Круглова Петра Николаевича на нарушение его конституционных прав положениями статей 333.2–333.5 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2009 г. № 1023-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

политическая обусловленность является особенностью фискальной дискреции законодателя. КС РФ неоднократно в своих решениях отмечал, что законодатель при осуществлении финансового регулирования, ориентируется на реализацию целей государственной экономической политики<sup>51</sup>, включая финансовую политику<sup>52</sup>.

Итак, в целях поддержания стабильности гражданского оборота и определенного уровня взаимного доверия его участников и государства следует более конкретно определить пределы реализации фискального суверенитета как минимум путем закрепления в НК РФ принципа недопустимости произвольного отказа государства от принятых на себя обязательств в сфере налогообложения.

---

<sup>51</sup> По делу о проверке конституционности положений частей четвертой, пятой и шестой статьи 215.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации : постановление Конституционного Суда РФ от 15 декабря 2006 г. № 10-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 2. Ст. 400.

<sup>52</sup> По делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 93.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации, части 6 статьи 5 Федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации» и статьи 116 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2007 год» в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации : постановление Конституционного Суда РФ от 20 июля 2011 г. № 20-П // Там же. 2011. № 33. Ст. 4948.

*Воронежский государственный университет*

*Красюков А. В., кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права*

*E-mail: kav@law.vsu.ru  
Тел.: 8 (473) 255-84-79*

*Voronezh State University*

*Krasyukov A. V., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Financial Law Department*

*E-mail: kav@law.vsu.ru  
Tel.: 8 (473) 255-84-79*