

**Н.С. Крылова**

ведущий научный  
сотрудник Института  
государства и права РАН,  
доктор юридических наук

## Конституционные основы финансовой деятельности государства (сравнительное исследование)

*Статья носит сравнительно-правовой характер. В ней исследуется роль конституции в регулировании финансовой деятельности государства, касающейся сбора, распределения и использования денежных средств. Конституционные принципы закрепляют правила принятия основного финансового закона страны (бюджета), порядок установления и изменения налогов, распределения доходов между уровнями государства (межбюджетные отношения); формы организации и механизм контроля над расходованием государственных средств. Рассматриваются общие принципы конституции, действие которых распространяется на деятельность государства во всех сферах, включая финансовую, а также специальные нормы, касающиеся исключительно финансовых отношений. Автор подчеркивает, что в эпоху конституционализма вся деятельность государства в финансовой области облечена в правовую форму.*

**Ключевые слова:** конституция, бюджет, налогообложение, государственные финансы, контроль.

Глобальный кризис выявил актуальность исследования правовых проблем деятельности государства в области финансовых отношений, касающихся сбора, распределения и использования денежных средств. Особенность этих отношений сегодня состоит не только в беспрецедентных масштабах активности государства в рассматриваемой сфере, но и в том, что финансовые отношения — это предмет детального конституционного регулирования в большинстве государств мира.

Понятно, что главные факторы эффективного функционирования финансовой системы обусловлены общими экономическими и политическими условиями, в которых протекает жизнедеятельность того или иного общества, действующим в нем государственным режимом. Немаловажную роль в регулировании финансовых отношений играет право. Оно создает юридические рамки, оформляет основные правила, в соответствии с которыми должна осуществляться финансовая деятель-

ность государства. Фундамент, на котором основываются правовые формы организации и деятельности государства в исследуемой области, базовые принципы функционирования финансовой системы определяются основным законом страны — конституцией. Конституционные принципы закрепляют правила принятия основного финансового закона страны (бюджета), порядок установления налогов, правила распределения доходов между уровнями государства (межбюджетные отношения). В конституцию включены нормы, закрепляющие формы организации и механизм контроля над сбором и расходованием государственных средств.

В составе источников, регулирующих финансовые отношения, помимо конституции, имеются и другие нормативные акты. Среди них — обширное текущее законодательство, подзаконные акты (так называемое делегированное законодательство). В отдельных странах действуют кодифицированные законы, регулирующие бюджетные или налоговые отношения (бюджетные и налоговые кодексы в России, США, Франции).

Значительную роль в регулировании финансовых отношений играют решения высших судебных органов. Это относится главным образом к странам общего (прецедентного) права, где решения высших судов образуют самостоятельный источник права, либо к странам, где существуют специализированные органы конституционного контроля. Немаловажное значение имеют и международно-правовые договоры и соглашения. Конституция Российской Федерации, в частности, предусматривает, что общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. В финансово-налоговой области это означает признание приоритета международных соглашений над нормами национального законодательства.

При всей множественности источников главное место в их перечне принадлежит конституции. Это касается не только тех стран, в которых существуют писанные конституции (таких сегодня подавляющее большинство), но и тех, в которых не существует конституции в виде единого писаного акта<sup>1</sup>.

Роль конституции в регулировании финансовых отношений в большинстве современных государств определена ее положением основного источника национальной правовой системы в целом. Конституция наделяется высшей юридической силой, принимается и изменяется в особом порядке, отличном от порядка изменения текущего законодательства. Это правовой документ, служащий основой всего текущего законодательства. Нормы права, установленные законом и другими правовыми актами, должны соответствовать конституции. В полной мере это относится и к финансовому законодательству. Являясь гарантией стабильности жизни общества в целом, конституция обеспечивает стабильность действующей в стране финансовой системы. Гарантией такой стабильности является и установленный в большинстве современных государств порядок изменения конституции: конституционные нормы могут изменяться лишь в порядке особой, усложненной процедуры (исключение составляют некоторые страны с неписаными конституциями, в частности Великобритания<sup>2</sup>).

<sup>1</sup> Наиболее яркий пример — Великобритания. Отсутствие в ней конституции в виде единого писаного акта вовсе не означает, что в стране не существует конституционных принципов, определяющих основные начала финансовой системы. Напротив, именно эта страна и явилась прародительницей важнейших конституционных постулатов в области финансовой деятельности государства.

<sup>2</sup> Здесь не существует различия между конституционными и обычными законами, и все акты парламента изменяются в одинаковом порядке.

Конституции содержат как общие положения, действие которых распространяется на деятельность государства во всех сферах, в том числе и на отношения в области финансов, так и специальные нормы, действие которых распространяется лишь на финансовые отношения. Среди специальных норм имеются такие, которые указывают на особенности, присущие регулируемым ею конституционно-правовым отношениям в финансовой сфере, а также имеющие предметом своего регулирования исключительно финансовые отношения.

Важнейшее значение для деятельности государства в финансовой области имеют провозглашаемые большинством действующих в современном мире конституций общие принципы верховенства конституции и правового государства. Они означают подчинение всей деятельности государства в рассматриваемой области праву, вводят ее в правовые рамки.

Существенное влияние на деятельность государства в финансовой области оказывают закрепляемые в конституциях общие принципы организации государственной власти. Они определяют порядок образования органов государства, их полномочия и взаимоотношения. Финансовая деятельность государства сложной формы устройства — федерации — характеризуется своеобразными чертами по сравнению с его деятельностью в унитарном государстве. По-разному складываются взаимоотношения главы государства, правительства и парламента в финансовой области в зависимости от провозглашаемой конституцией формы правления — монархической или республиканской. То же относится и к форме правления — президентской, парламентарной или смешанной.

Определяя основы правового положения личности, конституция устанавливает общий принцип равенства. Его провозглашение обеспечивает соблюдение одного из главных принципов системы налогообложения — всеобщности налогов и равенства налогоплательщиков.

Специальные отсылки к финансовой системе содержатся в тех положениях конституции, которые предусматривают особенности конкретного вида конституционно-правовых отношений. Устанавливая, в частности, общий порядок принятия законов, конституция включает положения, касающиеся специфики законодательного процесса в финансовой области. Определяя компетенцию высших органов государства, она затрагивает вопросы ее распределения между правительством и парламентом в финансовой сфере. Говоря об общих принципах государственного устройства, конституция указывает на особенности взаимоотношений центрального правительства и составных частей государства в сфере сбора государственных средств и их расходования.

Можно привести и другие примеры специальных отсылок. Устанавливая, в частности, общие принципы действия закона во времени и пространстве, конституции отдельных стран делают специальную отсылку к действию принципа обратной силы в сфере налогообложения. В Конституцию Российской Федерации включена общая статья, согласно которой закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет (ч. 1 ст. 54). Наряду с этим в Конституции Российской Федерации имеется специальная отсылка, характеризующая действие принципа обратной силы в сфере налогообложения: «Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщика, обратной силы не имеют» (ст. 57). Это положение призвано служить дополнительной гарантией прав налогоплательщиков при исполнении ими налоговых обязанностей.

В тех странах, где существует институт референдума, в конституцию могут быть включены специальные нормы о запрете или, напротив, обязательности проведения

референдума при решении бюджетных или налоговых вопросов. Предусматривая общие начала контроля представительного органа над исполнительной властью, конституции могут содержать специальные нормы, определяющие его специфику в области контроля над сбором и расходованием государственных средств.

Обратимся к более подробному рассмотрению тех специальных норм конституции, которые касаются исключительно регулирования финансовой деятельности государства, иначе говоря — отношений по поводу сбора, распределения, использования и расходования денежных средств.

Действующие в современном мире финансовые системы опираются на прочный фундамент общепризнанных принципов. Эти принципы выработывались в ходе длительной исторической эволюции. Это относится как к их доктринальной разработке, так и к их закреплению в конституциях. Теоретическое осмысление налогов началось относительно недавно, в XVII-XVIII вв. Понятие бюджета сложилось еще позже. Оформлению в праве фундаментальных принципов, заложивших основы регулирования финансовой деятельности государства в современном мире, способствовала наступившая в период Нового времени эпоха конституционализма, ограниченного (конституционного) правления. Именно в этот период складывается фундаментальный принцип, утверждающий так называемую власть кошелька, т.е. приоритет высшего представительного и законодательного органа в решении дел, связанных со сбором и расходованием государственных средств.

Следует особо подчеркнуть тесную взаимосвязь, которая всегда существовала между теоретической разработкой общих принципов финансовой деятельности государства, их конституционно-правовым оформлением и конституционно-правовым развитием демократических институтов в отдельных странах. Налоговые сборы возникли вместе с появлением государства. Вопрос о бесконтрольном расходовании средств также сопровождал человечество на всем протяжении его истории. Разрушение абсолютистского государства с его произволом, изменение формы и принципов организации государственной власти, утверждение конституционных принципов представительной демократии, идей и практики правового государства, — все это неизменно способствовало закреплению общих принципов финансовой деятельности государства в конституционном и текущем законодательстве отдельных стран.

К настоящему времени сложилось довольно четкое понимание, что представляют собой общие принципы, лежащие в основании финансовой деятельности государства. Как уже говорилось, это деятельность, связанная со сбором налогов и расходованием средств государственного бюджета.

В области налогообложения это такие постулаты, как обязательность установления налога законом, одобренным высшим представительным и законодательным органом страны; всеобщность, равенство, справедливость налогообложения, равное налоговое бремя, платежеспособность, соразмерность. В области расходования государственных средств — требование обязательного законодательного оформления закона о бюджете. Это также контроль представительного органа над расходованием правительством средств государственного бюджета. Такие правила образуют те начала, на которых основывается правовое регулирование и практическое функционирование системы налогообложения и расходования государственных средств любой демократической страны. Наиболее важные из этих принципов возведены в ранг конституционных и закреплены основными законами государств. В промышленно развитых демократических странах они составляют основу текущего законодательства и правоприменительной практики органов государства.

Сегодня принцип, требующий обязательного законодательного оформления налогов, составляет максимум конституционного права. Суть этого принципа состоит в том, что налог должен устанавливаться законом, одобренным высшим представительным и законодательным органом страны.

Действующие конституции по-разному излагают данный принцип. Более старые конституции ограничиваются краткой формулировкой, указывающей, что налоги устанавливаются и изменяются исключительно в силу закона. Более новые по времени принятия конституции содержат развернутые положения, указывая конкретные требования к закону о налогах. Характерен в этом отношении конституционный опыт Швейцарии. Конституция 1999 г. содержит развернутые положения о принципах налогообложения. Согласно ст. 127 закон регулирует предмет налогообложения, размер налога, круг налогоплательщиков. При установлении налога должны учитываться как принцип всеобщности и равномерности налогообложения, так и экономическое положение налогоплательщика.

Конституция Российской Федерации 1993 г. также закрепила общепризнанный принцип законодательного оформления налогов и одновременно с ним принцип всеобщности налогообложения: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» (ст. 57). Таким образом, устанавливая всеобщую обязанность каждого лица платить налоги, конституция делает оговорку: такая обязанность относится лишь к «законно установленным налогам».

Довольно сложной и длительной оказалась история конституционно-правового оформления других, являющихся сегодня общепризнанными принципов налогообложения — справедливости и всеобщности, равенства и равномерного распределения налогового бремени, соразмерности налогов, платежеспособности. Идеи справедливости и равенства налогообложения, его всеобщности и соразмерности высказывались еще задолго до появления какой-либо общей теории налогов. В конституционном праве они были закреплены относительно недавно.

Первоначально эти идеи формулировались главным образом как некие правила налоговой нравственности, этики<sup>3</sup>. Первое научное обоснование таких принципов было дано в трудах А. Смита в последней четверти XVIII в. Важнейшее значение имели идеи справедливости, равномерности и соразмерности налогов. А. Смит подчеркивал, что налоги не должны быть чрезмерно обременительными. Провозглашенные им принципы называли Великой хартией вольности налогоплательщиков, Декларацией прав плательщиков<sup>4</sup>. Однако до их конституционно-правового воплощения было еще далеко. Для этого потребовались многие десятилетия бурного промышленного и экономического развития, формирования новых налоговых систем, основанных на принципах прогрессивного налогообложения и пр.

Включение названных принципов в конституции произошло в основном после окончания Второй мировой войны. Провозглашая равенство граждан перед законом в качестве общего принципа, конституции включают специальные нормы, указывающие особенности их применения в области налогообложения. Эти положения дополняются указанием на необходимость соблюдать принципы платежеспособности и учитывать экономические возможности налогоплательщиков

<sup>3</sup> О вопросах нравственности в налогообложении писали еще средневековые схоласты XIII в. (Фома Аквинский). В XVII в. Т. Гоббс писал об абсолютном праве государей облагать подданных налогами, указывая при этом на необходимость соблюдать умеренность и равномерность в распределении налогов. Проблема справедливости обложения была ключевой для французских физиократов в XVIII в. Подробно см.: Лушкарева В.А. История финансовой мысли и политики налогов. М., 1996. С. 6-18.

<sup>4</sup> См.: Там же. С. 76.

при уплате налогов. Такие специальные нормы служат дополнительной гарантией осуществления общего принципа равенства в налоговой области.

Формулировки, применяемые в конституциях при изложении содержания специальных норм, характеризуются чрезвычайным разнообразием. Конституция Италии 1947 г., устанавливая всеобщую обязанность по уплате налога, соотносит ее с экономическими возможностями лица. Конституция закрепляет принцип прогрессивности системы налогообложения: «Все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своей налоговой платежеспособностью. Налоговая система строится на началах прогрессивности» (ст. 53)<sup>5</sup>.

В Основном законе ФРГ, принятом через два года после итальянской конституции, принцип справедливости, равенства и равномерности налогообложения сформулирован как принцип ограничения налогового бремени. Определяя перечень налогов, поступающих в доход федерации или земель и распределение налоговых поступлений между ними, Основной закон делает специальную оговорку: «...потребности Федерации и земель в покрытии расходов должны быть согласованы таким образом, чтобы достичь их экономического выравнивания, избежать чрезмерной нагрузки на налогоплательщиков и обеспечить единый уровень жизни на территории Федерации»<sup>6</sup> (п. 2 абз. 3 ст. 106).

Устанавливая цели налогообложения, Конституция Португалии 1976 г. констатирует, что подоходный налог должен способствовать уменьшению неравенства, учитывать потребности и доходы членов семьи; налог на наследство и дарение — содействовать равенству между гражданами; налог на потребление — иметь целью достижение социальной справедливости (ст. 107)<sup>7</sup>.

Столь же подробно излагаются вопросы, касающиеся рассматриваемых принципов, в конституциях тех стран, которые провели радикальные конституционные реформы. Конституция Испании 1978 г. объявляет общие принципы справедливости и равенства высшими ценностями государства (ст. 1). В ней провозглашен общий принцип равенства граждан перед законом (ст. 14). В раздел об основных правах и обязанностях граждан включены специальные нормы, подтверждающие эти общие конституционные принципы применительно к налоговой системе. Конституция провозглашает принцип всеобщности налогообложения и обязывает всех испанцев вносить свой вклад в общественные расходы. При этом она исходит из принципа платежеспособности. В конституции указаны критерии, в соответствии с которыми должны осуществляться налоговые обязательства граждан. Их необходимо соотносить с экономическими возможностями налогоплательщика. Конституция закрепляет принцип равноправия и прогрессивного налогообложения. В нее включено положение о том, что налоги не должны носить конфискационный характер (ч. 1 ст. 31)<sup>8</sup>.

В отличие от других стран Конституция Российской Федерации не содержит специальной нормы, указывающей на действие принципа равенства в налоговой области. Однако закрепление этого принципа в конституции в качестве общей нормы подразумевает его применение к налоговым отношениям. Из смысла ст. 19 Конституции Российской Федерации, пишет по этому поводу Г.В. Петрова, вытекает принцип равенства налогоплательщиков перед законом<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Конституции государств Европейского Союза. М., 1999. С. 431.

<sup>6</sup> Там же. С. 218.

<sup>7</sup> Там же. С. 549.

<sup>8</sup> Там же. С. 378.

<sup>9</sup> См.: *Петрова Г.В.* Налоговое право. М., 1997. С. 21.

Наиболее регламентированной является та область финансовой деятельности государства, которая связана с принятием основного финансового закона страны — бюджета, определяющего все государственные доходы и расходы. Большинство современных конституций содержит детальные положения, характеризующие все стадии законодательного процесса, начиная с момента внесения законопроекта о бюджете в парламент и заканчивая процедурой его утверждения<sup>10</sup>.

Принятие бюджета входит в сферу исключительной компетенции парламента. Первоначально сама идея передачи парламенту исключительных полномочий в сфере финансовых отношений и облечения этой деятельности в законодательную форму обуславливалась его статусом представительного, выборного органа. Ввиду этого главная роль в решении вопросов о сборе налогов и расходовании денежных средств должна была принадлежать нижней палате. Некоторые страны до сих пор сохраняют приверженность этому принципу (Великобритания, Канада, Япония). В тех странах, где действует принцип равенства двух палат, закон о бюджете может быть внесен в любую палату (Бельгия, Италия, Швейцария)<sup>11</sup>.

В соответствии с фундаментальным принципом финансовых отношений, утверждающим приоритет высшего представительного органа страны в решении вопросов сбора и расходования государственных средств, правительство не вправе производить расходование средств государственного бюджета без согласия парламента. «Власть кошелька» и основанное на нем право принимать финансовое законодательство составляет исключительную прерогативу парламента. Право определять финансовую политику и распоряжаться государственными средствами в пределах средств, вотируемых парламентом, предоставлено правительству. Именно ему принадлежит инициатива в финансовых вопросах и право вносить в парламент законодательные предложения о расходовании денежных средств и налогообложении. Конституции, правда, устанавливают исключения из общего правила и дают правительству право расходовать государственные средства на тот случай, если закон о бюджете не был принят парламентом в установленный конституцией срок.

В странах, где существует институт делегирования правительству законодательных полномочий парламента, принятие бюджета исключается из сферы делегированных полномочий. Конституция Португалии содержит широкий перечень вопросов, решение которых относится к исключительной компетенции парламента. В этом перечне — введение налогов и система налогообложения; разработка бюджета государства, автономных областей и местных самоуправляющихся организаций (ст. 164).

В тех странах, конституции которых предусматривают право парламента делегировать принятие законопроектов комитетам и комиссиям, законопроект о бюджете составляет исключение из общего правила (Испания, Италия).

Конституции отдельных стран не допускают проведения референдума в отношении законов о налогах и бюджете (Италия). Запрет может иметь и более широкий характер. Конституция Португалии исключает референдум не только в отношении налогового или бюджетного законодательства, но и любых актов финансового содержания. Конституция Испании, где имеется институт народной законодательной

<sup>10</sup> Подробнее об этом см.: Козырин А.Н. Характеристика основных финансовых институтов зарубежных стран // Финансовое право. М., 1996. С. 75-90.

<sup>11</sup> Подробнее об этом см.: Крылова Н.С. Бюджетно-финансовые полномочия парламента // Представительные органы в системе публичной власти // Труды Ин-та гос. и права РАН. М., 2012. № 1. С. 157-184.

инициативы, предусматривает, что последняя не может иметь места по вопросам, связанным с налогообложением. В Швейцарии возможно вынесение на народное голосование вопросов финансового характера. В 1987 г. на общегосударственном уровне на голосование был поставлен вопрос о размерах военных расходов конфедерации<sup>12</sup>.

Говоря об установленных современными конституциями принципах бюджетных отношений, следует отметить чрезвычайное разнообразие организационно-правовых форм, способов и методов, свойственных процессу принятия бюджета. При этом можно выделить ряд общих принципов, действующих в рассматриваемой области. Конституции содержат развернутые положения, относящиеся к регулированию отдельных стадий бюджетного процесса, устанавливают определенные требования к срокам внесения, рассмотрения и утверждения бюджета; к его форме и содержанию; порядку изменения закона; к участию парламентских комитетов в решении финансовых вопросов и пр.

В большинстве стран действует принцип ежегодного утверждения бюджета. Согласно Конституции Японии правительство обязано составлять и представлять парламенту на обсуждение и утверждение бюджет на каждый финансовый год (ст. 86). Однако в отдельных странах допускается возможность установления бюджета и на более длительный срок. Конституция Греции устанавливает общий принцип ежегодного утверждения бюджета, но предусматривает возможность составления бюджета на двухлетний срок (ст. 79). Конституция Германии, закрепляя принцип ежегодного утверждения бюджета, допускает возможность его утверждения на несколько лет (ст. 110).

Отметим, что в ряде конституций имеются нормы, устанавливающие правила расходования правительством средств государственного бюджета на тот случай, если закон о бюджете не был принят в срок. Подробный перечень расходов, которые правительство вправе производить в этом случае, содержится в Конституции Германии (ст. 111). Согласно Конституции Франции, в случае если финансовый закон, устанавливающий доходы и расходы на бюджетный год, не внесен в срок, достаточный для его принятия до начала бюджетного года, правительство в срочном порядке должно запросить у парламента разрешение на взимание налогов и своим декретом открыть кредиты, предусмотренные уже одобренными статьями бюджета.

По форме закон о бюджете может представлять собой как единый акт, сводящий вместе доходы и расходы государства, так и несколько отдельных законов. Особое значение имеют установленные конституциями принципы, относящиеся к содержанию закона: принцип полноты бюджета, его сбалансированности, стабильности, равновесия. Конституция Германии предусматривает: все доходы и расходы федерации должны включаться в бюджет; бюджет должен быть сбалансирован по доходам и расходам (ст. 110). Принцип сбалансированности бюджета приобретает общее значение для всех стран в период глобального финансово-экономического кризиса. Однако далеко не во всех государствах этот принцип приобрел конституционное значение.

Говоря о конституционных принципах регулирования финансовых отношений, следует подчеркнуть, что в категорию финансовых входят не только те законы, основное содержание которых составляют финансы, но и любые другие законы, в которых имеются статьи финансового характера. Для принятия таких законов конституции устанавливают особую, усложненную процедуру. В некоторых стра-

<sup>12</sup> См.: *Данилов С.Ю.* Конституционная экономика. М., 2008. С. 19.

нах предложения об увеличении или уменьшении расходов требуют получения предварительного согласия от правительства (Великобритания, Ирландия, Канада). В Германии Бундестаг обязан получить согласие правительства на принятие законов, если они влекут увеличение предложенных федеральным правительством бюджетных расходов или уменьшение доходов (ст. 113 Основного закона Германии). В Конституции Российской Федерации также закреплено правило о необходимости получения заключения правительства, если в Государственную Думу внесены законопроекты о введении или отмене налогов, об освобождении от их уплаты, а также законопроекты, предусматривающие расходы за счет федерального бюджета. То же относится и к некоторым другим законопроектам, перечисленным в ч. 3 ст. 104 Конституции Российской Федерации.

Конституции некоторых стран запрещают депутатам вносить предложения о сокращении доходов или увеличении расходов. Конституция Франции предусматривает, что предложения и поправки депутатов не могут быть приняты, если они влекут сокращение доходов или увеличение государственных расходов (ст. 40). Конституции отдельных стран, не запрещая депутатам вносить предложения о доходах и расходах, требуют указания источника их финансирования. В противном случае глава государства при подписании бюджета вправе отказаться подписать соответствующую часть бюджета, даже если она уже принята парламентом, и рекомендовать правительству исполнять бюджет без указанных поправок парламента (Финляндия)<sup>13</sup>.

Следует отметить, что ограничения прав депутатов в решении бюджетно-налоговых доходов и расходов государства существуют не во всех странах. В литературе высказывается мнение о двух противоположных позициях в решении этих вопросов. Одна из них состоит в том, что демократическое государство, исходя из роли бюджета в жизни страны, обязано предоставить депутатам всю широту полномочий и абсолютное усмотрение в решении вопросов об увеличении или сокращении государственных доходов или расходов, даже если это нарушает принцип сбалансированности бюджета. Вторая позиция заключается в том, что при решении этих вопросов нужно соблюдать принцип сбалансированности бюджета, от которого зависит экономическое и социальное развитие страны.

Как пишет автор известной книги о парламентах М. Амеллер, эту настоятельную потребность не может игнорировать ни одно государство<sup>14</sup>. Со времени издания труда М. Амеллера в России прошло уже почти полвека. Но выказанное им мнение относительно важности принципа сбалансированности бюджета для экономического и социального развития любой страны с особой убедительностью звучит в новом веке. Глобальный экономический кризис со всей силой поставил вопрос о необходимости возведения принципа сбалансированности бюджета в ранг конституционного. Это предполагает его включение в состав основного закона, как в Конституции Германии.

Принадлежащая высшему законодательному органу страны «власть кошелька» предполагает не только утверждение бюджета, но и контроль над его исполнением. Традиционная форма контроля — отчетность правительства о расходовании государственного бюджета. Проверка отчетности находится в ведении специализированных контрольных финансовых органов. Обычно их называют счетными палатами. Современные конституции содержат особые разделы, определяющие

<sup>13</sup> Подробнее см.: Парламенты мира. М., 1991. С. 342.

<sup>14</sup> См.: Амеллер М. Парламенты. М., 1967. С. 392-393.

их статус, принципы организации и деятельности, компетенцию. В некоторых странах органы финансового контроля создаются парламентом и подчинены ему. В этом случае связь представительного органа с выполнением функции контроля над расходованием средств государственного бюджета выражена более отчетливо. Аудиторам предоставляются широкие права. Они могут истребовать любую нужную информацию, вызывать на свои заседания должностных лиц государства и пр. Итогом их деятельности является отчет об исполнении бюджета, который они представляют парламенту<sup>15</sup>.

Конституция, будучи основным законом государства, провозглашает базовые принципы, составляющие фундамент финансовой деятельности государства. Однако это еще не гарантирует их реализации в законодательной и правоприменительной практике. Существенную роль в обеспечении соблюдения установленных конституциями принципов призваны играть институты конституционного контроля, получившие широкое распространение в большинстве современных государств. Именно на органы конституционной юстиции возлагаются функции, связанные с проверкой соответствия конституции законов, актов или действий должностных лиц государства, иначе говоря — защита конституции от произвола государства и должностных лиц. Обычно такая проверка входит в компетенцию судов. Это могут быть суды общей юрисдикции (США) либо специализированные судебные органы (конституционные суды, конституционные советы).

В Российской Федерации механизм конституционного правосудия был создан в 1994 г. Функции конституционного контроля вверялись Конституционному Суду Российской Федерации.

Следует отметить, что потребность в создании института конституционного контроля в Российской Федерации была особенно велика. В 1993 г. в стране была принята новая Конституция. Начались радикальные изменения в экономике, вызванные переходом от централизованной плановой системы к системе, основанной на действии рыночных механизмов. Они не могли не затронуть сферу финансовых и налоговых отношений. В стране создавалась новая налоговая система. К сожалению, развитие налогового законодательства приобрело довольно хаотический характер. Законы о налогах подвергались частым изменениям, в них было много пробелов и противоречий, формулировки страдали неполнотой. Именно эти негативные явления в развитии налогового законодательства обусловили особую активность Конституционного Суда Российской Федерации в налоговой области. По словам Председателя Конституционного Суда В.Д. Зорькина, почти третья часть поступающих обращений связана с налогами<sup>16</sup>.

Конституционный Суд Российской Федерации оказал значительное влияние на развитие норм налогового права, а также на практику его применения. Его правовые позиции учитывались в ходе кодификации налогового законодательства. Особая роль Конституционного Суда в формировании принципов налогообложения была в определенной мере продиктована и тем обстоятельством, что в тексте Конституции Российской Федерации положения, относящиеся к регулированию налоговых отношений, излагались крайне лаконично. В своих постановлениях и определениях Конституционный Суд раскрыл смысл и содержание многих ключевых для налогового права понятий. Конституция упоминает, в частности, об общих принципах налогообложения, однако не раскрывает содержание этого принципа.

<sup>15</sup> Подробнее см.: *Крылова Н.С.* Бюджетно-финансовые полномочия парламента. С. 180—184.

<sup>16</sup> См.: *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года.* М., 2006. С. 28.

Конституцией установлен принцип законодательного оформления налогов, но она не объясняет, что означает формула «законно установленные налоги». То же относится к формулированию других принципов налогообложения — равенства, справедливости, соразмерности и пр.

За годы своего существования Конституционный Суд Российской Федерации выработал ряд правовых позиций, относящихся к другим аспектам финансовой деятельности государства, связанным с разграничением полномочий между федеральными органами законодательной и исполнительной власти, а также между федерацией и субъектами федерации в области налогообложения и финансов; с действием конституционных принципов разделения властей и обратной силы закона; с взаимоотношениями Конституционного Суда с верховным законодательным органом, судами общей юрисдикции и арбитражными судами. Конституционный смысл и содержание этих и многих других принципов раскрываются в постановлениях и определениях Конституционного Суда по конкретным делам<sup>17</sup>.

По удачному выражению А.С. Автономова, создание механизма конституционного контроля явилось логическим развитием идей конституционализма<sup>18</sup>. Функционирование этого института придает необходимую полноту конституционному механизму формирования финансовой политики государства, ее реализации и осуществлению эффективного контроля над сбором и расходованием средств государственного бюджета. Основная проблема сегодня сводится к соблюдению конституционных принципов в повседневной практике государственных органов, на которые возложено осуществление финансовых функций.

<sup>17</sup> Подробнее см.: Крылова Н.С. Эволюция принципов конституционализма и правовое регулирование налоговых отношений // Конституция: сравнительно-правовое исследование // Труды Ин-та гос. и права РАН. М., 2008. № 6. С. 158-183; Она же. Общеизвестный принцип законодательного установления налогов и конституционное правосудие // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2008. № 1. С. 40-51; Она же. Общеизвестный принцип равенства и конституционные гарантии защиты прав гражданина в сфере налогообложения // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2010. № 2. С. 17-35.

<sup>18</sup> См.: Автономов А.С. Конституционное (государственное) право зарубежных стран. М., 2005. С. 52.