

**Налоги и налогообложение***Правильная ссылка на статью:*

Поярков С.Ю. Налоговый конституционализм в условиях трансформации парадигмы конституционализма: противоречия, тенденции и перспективы институционализации на национальном и наднациональном уровнях // Налоги и налогообложение. 2025. № 4. С. 57-78. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.4.75209 EDN: UNJANF URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=75209](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75209)

## **Налоговый конституционализм в условиях трансформации парадигмы конституционализма: противоречия, тенденции и перспективы институционализации на национальном и наднациональном уровнях**

**Поярков Сергей Юрьевич**

кандидат педагогических наук

Ученый секретарь; ФГУП "Всероссийский научно-исследовательский институт физико-технических и радиотехнических измерений"

140570, Россия, Московская область, пгт. Менделеево, промзона ВНИИФТРИ, 11

 psu70@bk.ru[Статья из рубрики "Теория и история налогообложения"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2025.4.75209

**EDN:**

UNJANF

**Дата направления статьи в редакцию:**

18-07-2025

**Дата публикации:**

05-09-2025

**Аннотация:** Актуальность исследования обусловлена глубокими изменениями, происходящими в парадигме современного конституционализма, особенно в условиях глобализации, цифровизации и утраты однозначной нормативной определённости публичной власти. Одним из наименее изученных, но одновременно ключевых элементов этой трансформации становится феномен налогового конституционализма. В условиях растущего фискального давления, асимметрии налоговых режимов и усиления наднационального влияния на налоговую политику обостряется вопрос о пределах допустимого с точки зрения конституции вмешательства государства в экономическую

свободу граждан. Исторически сформировавшийся как форма выражения социального договора и легитимации публичной власти через налогообложение, налоговый конституционализм приобретает новое значение в эпоху кризиса представительной демократии и роста исполнительной дисcretionии. Предметом настоящего исследования выступают конституционно-правовые основания, правоприменительная практика и перспективы институционализации налогового конституционализма в условиях трансформации основополагающих принципов современного конституционного строя. В методологической основе исследования лежит системный подход, предполагающий рассмотрение налогового конституционализма в качестве сложного правового института, находящегося на стыке публичного и конституционного права. Применяются сравнительно-правовой, аксиологический и институциональный методы анализа для выявления эволюции норм и механизмов налоговой легитимации в различных юрисдикциях. Научная новизна исследования состоит в обосновании налогового конституционализма как самостоятельного концепта, отражающего адаптацию принципов конституционного порядка к новым вызовам публичного управления. В статье впервые предпринята попытка систематизировать признаки и модели налогового конституционализма с учётом различий между национальными и наднациональными фискальными системами. Автор показывает, что современный налоговый конституционализм предполагает не только соблюдение формальных процедур, но и реализацию ценностей справедливости, пропорциональности и фискальной устойчивости. Обоснована необходимость конституционного контроля за фискальными инновациями, включая цифровые налоги, климатические сборы и платформенные режимы обложения. Сделан вывод о том, что дальнейшее развитие налогового конституционализма возможно только в условиях институционального закрепления механизмов публичного участия и правовой транспарентности. Преодоление существующих противоречий требует выработки сбалансированных моделей фискального суверенитета, совместимых с принципами конституционной идентичности. Исследование направлено на развитие теории адаптивного конституционализма как основы устойчивого налогового порядка в XXI веке.

### **Ключевые слова:**

Конституционализм, Налоговый конституционализм, Фискальный суверенитет, Адаптивный конституционализм, Конституционная идентичность, Публичные финансы, Налоговая справедливость, Наднациональное регулирование, Цифровое налогообложение, Конституционный контроль

### **Введение**

В условиях углубляющейся трансформации парадигмы современного конституционализма особое значение приобретает проблема обеспечения конституционной легитимности публичных финансов, в частности – налоговой сферы, в которой в настоящее время пересекаются ключевые векторы изменений как на уровне национальных правопорядков, так и в наднациональных юрисдикциях. Традиционная доктрина конституционного права, долгое время воспринимавшая налог как исключительно внутренний инструмент государственного управления, оказывается недостаточной для объяснения и регуляции новых фискальных реалий, связанных с цифровизацией экономики, трансграничной мобильностью капитала, международной координацией налоговой политики и усиливающимся расхождением между формальным правом и

реальным распределением власти в бюджетной сфере.

Суть проблемы заключается в том, что прежнее понимание фискального суверенитета, базирующееся на концепции абсолютной государственной власти в пределах национальной территории, оказывается подорванным как глобальными трансформациями — например, действиями ОЭСР в рамках инициативы BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), так и внутренними политико-правовыми вызовами. Это приводит к возникновению принципиально новых конфликтов в конституционно-правовом поле: между национальным правом и обязательствами в рамках международных налоговых соглашений, между публичной властью и налогоплательщиком, между фискальной необходимостью и конституционными принципами справедливости, равенства и правовой определенности. Указанные противоречия в совокупности поднимают вопрос о необходимости переосмыслиния самого понятия налогового конституционализма и выявления его институционального содержания в условиях изменений самой природы конституционного порядка.

Выбор темы обусловлен ростом институциональной конфликтности в сфере налогообложения, прежде всего в отношении налогообложения цифровой экономики, которая демонстрирует нарастающий разрыв между экономической реальностью и юридической формой. Попытки регулирования таких процессов как цифровая коммерция, использование данных в целях налогообложения, трансграничное перемещение цифровых услуг, часто происходят без достаточного обсуждения на публичных площадках и вне конституционно гарантированных процедур парламентского контроля. По мнению Е.Л. Васяниной [\[1\]](#), современное российское налогообложение всё в большей степени утрачивает черты конституционно оформленного публичного согласия и принимает черты управляемого фискального администрирования, где решения принимаются в кулуарной бюрократической среде при минимальной вовлеченности общества и парламентского представительства.

На этом фоне актуализируется концепт налогового конституционализма, призванного обеспечить устойчивое согласование налоговой политики с фундаментальными ценностями конституционного строя. Суть данного подхода заключается не только в юридическом оформлении налоговых обязательств, но и в закреплении процедурных и материальных гарантий участия общества в фискальном процессе, транспарентности и обоснованности налоговых решений, а также в институционализации механизмов публичного контроля за формированием и расходованием бюджета. Такие идеи находят поддержку в работах зарубежных исследователей, например, M. Daunton [\[2\]](#) и J. Jaakkola [\[3\]](#), которые подчеркивают необходимость включения принципов подотчетности и транспарентности в архитектуру фискального регулирования как условие подлинной демократической легитимности налогов.

Отсюда вытекает и цель настоящего исследования — определить сущностные характеристики налогового конституционализма, понять его роль в поддержании баланса между государственными фискальными интересами и правами налогоплательщиков в изменяющемся конституционном контексте, а также проследить возможности его институционализации на различных уровнях публичной власти. Здесь важным становится не только выявление теоретических оснований налогового конституционализма, но и конкретизация его проявлений в правовых нормах, судебной практике и механизмах фискального участия граждан.

Методологическую основу анализа составляют системный подход, позволяющий

рассматривать налог как элемент целостной конституционной конструкции, институциональный подход, направленный на изучение устойчивости и воспроизводимости фискальных институтов, сравнительно-правовой метод, необходимый для сопоставления различных моделей конституционного контроля в сфере налогообложения, а также аксиологический подход, акцентирующий внимание на ценностной природе налога как проявления социальной справедливости и взаимных обязательств государства и граждан.

Применение системного метода позволяет выявить, что налог в современном правопорядке выходит за пределы сугубо фискального инструментария и становится выражением глубинных общественных договоренностей о перераспределении ресурсов и формах участия в публичной власти. Это обусловлено тем, что налоговая система — это не просто механизм финансирования государства, но и правовая форма воплощения конституционного принципа социальной справедливости [\[4, 5\]](#), без которого невозможно обеспечить устойчивость конституционного порядка.

Институциональный анализ, в свою очередь, показывает, что формы налогового конституционализма варьируются от явно закрепленных в тексте конституции фискальных принципов (как, например, в п.2 ст. 14 Основного закона Германии, где признается обязанность участвовать в финансировании общих нужд: «Собственность обязывает. Ее использование должно одновременно служить общему благу») до опосредованных механизмов парламентского контроля и конституционного судопроизводства. В ряде государств наблюдается тенденция к созданию специализированных институтов фискальной подотчетности, таких как парламентские комитеты по бюджету, общественные финансовые советы, органы конституционного надзора за бюджетными актами, что усиливает демократическую легитимацию налогообложения [\[6, 7\]](#). В то же время даже в этих системах существует риск подмены подлинного народного участия формализованными процедурами, не обеспечивающими реального влияния общества на принятие фискальных решений.

Сравнительно-правовой подход даёт возможность проследить, как разные модели фискального конституционализма реализуются в рамках правопорядков, испытывающих давление цифровизации. Например, введение цифрового налога во Франции (*Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 relative à la taxation des services numériques*) сопровождалось широкой публичной дискуссией и заключением Конституционного совета, в то время как аналогичные инициативы в ряде других стран — в том числе России — реализуются в административно-бюрократической манере, зачастую без оценки их соответствия конституционным принципам, включая равенство и пропорциональность налогового бремени (см. Постановление КС РФ от 21 января 2025 г. № 2-П).

Таким образом, исследование налогового конституционализма как сложного, многоуровневого и динамичного феномена требует комплексного подхода, учитывающего как правовую природу налога, так и трансформацию публичной власти в условиях цифровой глобализации. Его сущность проявляется не только в формальных источниках права, но и в институциональной практике, в степени участия граждан в бюджетных процессах, в возможностях контроля за исполнением налоговой политики, что делает данную проблематику центральной в контексте развития современного конституционного права.

## **Эволюция и концептуальные основы налогового конституционализма**

Историческое становление налогового конституционализма как специфического правового феномена демонстрирует глубокую укоренённость фискальных норм и институтов в самой природе публичной власти и в эволюции форм её легитимации. Ещё в XIII веке идея фискального согласия становится краеугольным камнем борьбы за ограничение произвола монаршей власти: Великая хартия вольностей 1215 года (*Magna Carta Libertatum*) закрепила положение о невозможности введения новых налогов без согласия совета баронов — прообраза будущего парламента. Таким образом, налоговая сфера была первой областью, где получил закрепление принцип участия управляемых в принятии обязательных для них решений, что стало началом формирования фискального правового порядка, основанного на консенсусе между властью и обществом.

В последующие столетия эта идея эволюционировала в различных национальных традициях. Конституция США 1787 года прямо возложила на Конгресс исключительное право введения и сбора налогов (ст. I, разд. 8), сделав налогообложение делом представительных органов власти. Французская Декларация прав человека и гражданина 1789 года, в ст. 13 и 14, провозгласила право граждан участвовать в установлении и контроле налогов. Эти положения свидетельствуют о развитии общего принципа, согласно которому налоги должны быть не только выражением публичной власти, но и результатом демократического согласия, реализуемого через институты представительства. Тем самым устанавливается генетическая связь между налогами и конституционным порядком, выражаясь в аксиоме: «нет налогообложения без представительства». Эта формула в течение веков определяла контуры легитимного фискального управления и до настоящего времени служит одной из основ налогового конституционализма в его современном прочтении.

Современные концептуальные основания налогового конституционализма опираются, прежде всего, на три взаимосвязанных принципа — согласие на налогообложение, пропорциональность налогового бремени и ограниченность фискальной власти. Принцип согласия представляет собой выражение конституционного народовластия в сфере публичных финансов, предполагая, что налоговые решения должны приниматься в рамках демократически легитимных процедур. Этот принцип реализуется не только в участии избранных представителей в законотворчестве, но и в более широком смысле — через институты публичного контроля, процедуры фискальной транспарентности, доступ граждан к информации о налоговых расходах. Как определяет J. Jaakkola, процедурная легитимность налогообложения невозможна без участия народа через представителей. Налоговая система воспринимается как выражение общественного договора, а участие посредством демократических процедур — как конституционный принцип согласия в публичных финансах [\[3\]](#).

Принцип пропорциональности налогового бремени предполагает соразмерность взимаемых налогов доходам и возможностям налогоплательщиков, а также справедливое распределение фискального давления между различными социальными группами. Он связан не только с экономической рациональностью налогообложения, но и с морально-правовыми основаниями социальной справедливости. В ряде стран этот принцип получает прямое закрепление в конституциях. Например, ст. 53 Конституции Италии требует, чтобы налоговая система была построена по критерию прогрессивности. В российской конституционной системе данный принцип выводится из общего положения о равенстве всех перед законом и судом (ст. 19 Конституции РФ), а также из принципов справедливости и социальной солидарности, заложенных в преамбуле и ряде отраслевых законов. Российская Конституция напрямую не формулирует принцип пропорциональности, однако он неоднократно упоминался в решениях Конституционного

Суда РФ как производное от конституционных начал социальной государственности (см., например, Постановление КС РФ от 30 мая 2025 г. №25-П).

Ограниченнность фискальной власти представляет собой не менее значимый аспект налогового конституционализма. Он предполагает, что налоговое регулирование должно осуществляться в рамках, очерченных конституцией, с соблюдением требований законности, правовой определённости, запрета произвольного налогообложения. Это, в частности, включает требование о чёткости и предсказуемости налоговых норм, а также об их обратной неприменимости, за исключением случаев смягчения положения налогоплательщика. Исследователь A. Glogower отмечает, что чрезмерно гибкая налоговая политика без внятных конституционных ограничителей превращает фискальное регулирование в средство текущей политической манипуляции, подрывая устойчивость налоговой системы и доверие к государству в целом [\[8\]](#).

Развитие идей налогового конституционализма тесно связано с концепцией фискального суверенитета [\[9, 10\]](#), которая, в свою очередь, выступает формой реализации более широкой категории народного суверенитета. Суверенитет народа — как источник государственной власти — проявляется в праве контролировать фискальные процессы через участие в выборах, парламентский контроль над бюджетом и правовые механизмы подотчётности органов публичной власти. Именно здесь происходит фундаментальное сращивание двух видов легитимности: институциональной — закреплённой в нормах, и процедурной — реализуемой через систему представительства и контроля.

Эта взаимосвязь особенно ярко прослеживается в сравнении правовых систем, где различная степень развития налогового представительства приводит к различным моделям фискального участия. Так, в скандинавских странах действует модель «налоговой транспарентности», где каждый гражданин имеет доступ к данным о налогах и расходах, участвует в общественных слушаниях и может обжаловать решения через административные и судебные механизмы [\[11\]](#). Противоположную тенденцию демонстрируют авторитарные режимы, в которых налогообложение отрывается от представительных институтов и превращается в инструмент произвольного извлечения ресурсов, что неизбежно приводит к снижению доверия, росту «теневого» сопротивления и делегитимации фискальной системы.

С учётом этих факторов, налоговый конституционализм следует понимать как нормативную и институциональную конструкцию, обеспечивающую соразмерность, законность и демократическую легитимность фискального регулирования. Он формируется на пересечении исторического опыта, теоретических разработок и конкретных правовых решений, находящих отражение как в национальных конституциях, так и в практике конституционного правосудия. Именно в этом контексте становится особенно важной деятельность по формированию в России устойчивой системы фискального правового порядка, основанного на публичном диалоге и транспарентности.

Таким образом, концептуальные основания налогового конституционализма охватывают не только принципы фискального регулирования, но и базисные элементы политico-правового устройства, включая презентацию, публичную ответственность и справедливость. Их развитие в современных условиях требует не просто адаптации существующих институтов, но и глубокого переосмысливания самих оснований фискального суверенитета в эпоху цифровых и транснациональных вызовов.

#### **Трансформация парадигмы конституционализма: вызовы налоговому порядку**

Современная трансформация парадигмы конституционализма оказывает фундаментальное воздействие на структуру и содержание налогового порядка, особенно в условиях, когда фискальные процессы начинают отражать не столько классическую правовую рациональность, сколько совокупность контекстуальных, политico-экономических и технологических факторов, выходящих за пределы традиционного правового регулирования. Отход от либерального, прежде всего процедурного, понимания конституционализма, ориентированного на формальные гарантии ограничения власти и соблюдения процедурной законности, в сторону адаптивного, контекстного и ценностного подхода означает смещение центра тяжести с формально-юридических конструкций к содержательным параметрам справедливости, устойчивости и демократической легитимности. Это особенно ярко проявляется в сфере налогообложения, где требования конституционного порядка всё чаще сталкиваются с вызовами, не поддающимися разрешению в рамках классических юридических моделей.

Переход к адаптивному конституционализму, по нашему мнению, предполагает признание того, что сама Конституция и её принципы не являются раз и навсегда данными, а требуют постоянной переоценки с учетом изменяющейся социальной и экономической реальности [\[12\]](#). В налоговой сфере это означает, в частности, переосмысление природы налогового закона: от формально одобренного нормативного акта к выражению устойчивых договоренностей о распределении фискальной нагрузки между государством и обществом. Здесь особую актуальность приобретает идея «жизненного цикла» налогового закона, согласно которой нормативное регулирование должно не только соответствовать принципам легальности и формальной логики, но и адаптироваться к изменениям экономических моделей, технологий и форм гражданского участия.

На этом фоне происходит усиление исполнительной власти в фискальной сфере, обусловленное необходимостью быстрой реакции на кризисные и нестандартные ситуации — от пандемии COVID-19 до последствий санкционной политики и нестабильности на глобальных рынках. Подобная тенденция ведёт к изменению баланса в системе разделения властей, ослаблению парламентского контроля за бюджетным процессом и росту так называемого «исполнительного налогообложения». В условиях чрезвычайных обстоятельств налоговые решения зачастую принимаются вне рамок нормального законодательного процесса, через постановления, временные меры, директивы и инструкции исполнительных органов. Такая практика, как подчеркивает ряд исследователей, угрожает институциональной устойчивости налогового порядка, поскольку разрушает основание легитимности — принцип публичного согласия [\[13\]](#).

Особенно значимыми в этом контексте являются примеры фискальных ответов на пандемию, где даже в демократических государствах наблюдалось резкое снижение парламентского участия в принятии ключевых налогово-бюджетных решений. Например, в Италии и Франции налоговые меры поддержки бизнеса и граждан принимались в формате временных постановлений правительства, нередко без последующей парламентской ратификации. В ряде случаев эти решения вступали в противоречие с существующими нормами налогового права, но получали правовую силу в силу исключительности ситуации. В России в 2020–2022 годах наблюдался сходный тренд: Правительство РФ вводило налоговые каникулы, отсрочки, изменения в ставках без полноценного законодательного обсуждения, что формально укладывалось в рамки действующих полномочий, но фактически размывало границу между исполнительным регулированием и законодательно установленными налоговыми обязанностями. Это явление можно охарактеризовать как кризис процедурной фискальной легитимности,

когда внешняя необходимость подменяет собой внутреннюю правовую согласованность.

Эта проблема усугубляется глобальным конфликтом между универсальными фискальными нормами и локальными представлениями о налоговой справедливости. Многочисленные попытки унификации налоговых стандартов — будь то в рамках BEPS, соглашений G20, или через инициативы ОЭСР по цифровому налогообложению — вступают в противоречие с различными историко-культурными традициями регулирования фискальных отношений. Так, западноевропейская модель, основанная на идеях социальной справедливости, прогрессии и публичной подотчётности, отличается от азиатских подходов, где налог воспринимается скорее как акт лояльности по отношению к государству, чем как результат договорённости. В латиноамериканских государствах традиционно сильна роль государства как перераспределителя, но при этом налоговая дисциплина слаба, что порождает высокую степень неформальности и институционального недоверия к фискальным институтам.

На этом фоне концепт налоговой справедливости, ранее имевший универсальное нормативное значение, фрагментируется и теряет общепринятые очертания [\[14\]](#). При этом в условиях постглобализации налог перестаёт быть универсальной категорией и становится контекстуальной — привязанной к конкретным моделям государства, общества и экономики. Это приводит к напряжению между международными фискальными обязательствами государств и внутренним запросом на налоговую автономию, а в ряде случаев — к прямому конфликту: государства вынуждены выполнять соглашения, вступающие в противоречие с национальными конституциями, как это было, например, в делах, рассматриваемых Конституционным судом Германии (например, решение BVerfG от 5 мая 2020 года (решение по делу "ЕС-банковский союз").

Дополнительный вызов налоговому порядку представляет собой размывание самого понятия «налогового закона» в условиях сетевого и наднационального управления. Традиционное представление о налоге как установлении обязанности посредством закона, принятого парламентом, уже не соответствует практике регулирования цифровой экономики и транснациональных финансовых потоков. Всё чаще нормы налогового характера содержатся не в собственно законах, а в межправительственных соглашениях, рекомендациях международных организаций, разъяснениях налоговых органов, а также в «мягком праве» (soft law), не имеющем юридически обязывающего характера, но фактически определяющем поведение государств. Это затрудняет правовую квалификацию налоговых норм, усложняет доступ к справедливому судебному рассмотрению налоговых споров, а также подрывает саму идею народного представительства в налоговой политике.

В России эта тенденция проявляется, в частности, в активном развитии института соглашений о ценообразовании и налоговых преференций в специальных административных режимах, в том числе с участием крупных цифровых компаний. Такие меры принимаются зачастую в формате ведомственных актов, при этом формально не вступая в противоречие с налоговым законодательством, но по сути создавая параллельный уровень фискального регулирования, недоступный для общественного обсуждения и парламентского контроля.

Таким образом, трансформация парадигмы конституционализма выявляет глубинные противоречия в налоговом порядке, связанные с отходом от традиционного представления о налоге как праве и обязанности, закреплённой в законе, к фискальной практике, управляемой в значительной мере вне рамок демократического процесса. Это ставит под сомнение устойчивость прежних правовых механизмов и требует разработки

новых концептуальных и институциональных решений, способных обеспечить баланс между необходимостью эффективного фискального управления и соблюдением фундаментальных конституционных принципов.

## **Современные проявления и модели налогового конституционализма**

### **а) Национальный уровень**

Современные формы реализации налогового конституционализма на национальном уровне представляют собой сложное и неоднозначное сочетание нормативных установлений, судебной практики, административной динамики и общественно-политических ожиданий. Несмотря на кажущуюся устойчивость конституционных положений, определяющих пределы фискальной власти государства, конкретные механизмы защиты налоговой справедливости, обеспечения подотчётности и предупреждения произвола в сфере налогообложения всё чаще подвергаются испытаниям в условиях растущей сложности финансовых систем, цифровизации экономики и изменения баланса между ветвями власти. Национальные правовые порядки оказываются в ситуации, когда требуется не только сохранить нормативную силу конституционных гарантий, но и придать им действенное институциональное наполнение, способное противостоять эрозии налогового суверенитета и подмене публичного налогообложения административным регулированием.

Одним из ключевых ориентиров в этом контексте является закреплённая в конституциях ряда государств гарантия налоговой справедливости. В российской правовой системе центральным положением здесь выступает ст. 57 Конституции Российской Федерации, устанавливающая обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы. Несмотря на лаконичность данной формулы, она вмещает в себя несколько важных конституционно-правовых принципов: законность, определённость, всеобщность и справедливость налогообложения. Кроме того данная норма, хотя и не содержит впрямую термина «справедливость», предполагает его через системное толкование в сочетании с положениями ст. 19 (равенство) и 55 (ограничение прав исключительно законом) Конституции РФ. Однако проблема заключается в том, что без эффективных правовых механизмов и независимого судебного контроля эти положения рискуют остаться декларативными.

В германской конституционно-правовой доктрине налоговая справедливость имеет более развёрнутое содержание. Основной закон ФРГ (Grundgesetz) напрямую не содержит отдельной статьи о налогах, но положения о правовом государстве (ст. 23), равенстве (ст. 3) и защите человеческого достоинства (ст. 1) интерпретируются Федеральным конституционным судом Германии как основание для строгой оценки фискальных мер с точки зрения соразмерности, предсказуемости и справедливости. В ряде своих решений, включая постановление от 9 марта 2004 года (BVerfGE 110), суд подчеркнул необходимость учета объективной способности налогоплательщика нести налоговое бремя и запрет конфискационного эффекта налога, что стало формированием самостоятельного принципа налогового равновесия. Данный подход является примером активной судебной защиты налоговых прав как составной части конституционного порядка.

Французская правовая традиция в лице Конституционного совета (Conseil Constitutionnel) также демонстрирует значительный уровень судебного вмешательства в налоговую сферу. Принцип равенства перед налогами, вытекающий из преамбулы Конституции 1958 года и Декларации прав человека и гражданина 1789 года, нередко

используется Советом для оценки конституционности фискальных норм. Так, в решении № 2012-662 DC от 29 декабря 2012 г., Совет признал противоречащей Конституции попытку установить специальный налог в 75 % на высокие доходы, сославшись на нарушение принципов справедливости и правовой определённости. Эта практика указывает на то, что даже в системах с мощной исполнительной властью судебный налоговый контроль может выступать эффективным инструментом сдерживания фискального произвола и поддержания конституционного баланса.

Тем не менее, с расширением круга фискальных механизмов, выходящих за пределы традиционного налогообложения, перед национальными правопорядками встаёт новая и пока слабо институционализированная проблема — проблема так называемого «невидимого» налогового бремени. В отличие от классических налогов, такие механизмы, как экологические сборы, цифровые пошлины, обязательные платежи в фонды развития или регулирования, формально могут не подпадать под определение налога, но по своей сути являются средствами обязательного изъятия части дохода. Отсутствие чёткого разграничения между налогами, сборами и квазиналогами затрудняет как юридическую квалификацию таких изъятий, так и возможность их оспаривания в судах [\[15\]](#). Однако, введение новых фискальных механизмов под иными названиями не снимает с государства обязанности соблюдать конституционные стандарты законности, равенства и справедливости, и уклонение от них через правовую форму представляет собой подмену существа правового регулирования.

В условиях развития цифровой экономики данная проблема усугубляется отсутствием устойчивой правовой терминологии и сложностью оценки цифровых транзакций. Например, взимание пошлин за трансграничную передачу данных, как это предлагалось в некоторых государствах в рамках инициатив «налогов на Метавселенные», может не подпадать под определение налога в национальном законодательстве, но фактически влияет на налогооблагаемую базу и распределение доходов. В России аналогичные тенденции проявляются в практике взимания обязательных отчислений за использование цифровой платформенной инфраструктуры (речь идёт о обязательных платежах (отчислениях), связанных с использованием цифровых платформ, например, маркетплейсов, онлайн-площадок, сервисов облачного хранения и пр.), которая не охватывается Налоговым кодексом РФ, но оказывает прямое влияние на поведение хозяйствующих субъектов и конечных потребителей.

Наконец, особое значение приобретает проблема демократического дефицита в налоговом процессе, особенно в части контроля за формированием и исполнением бюджета. Хотя формально в большинстве государств законодательные органы сохраняют за собой право утверждения бюджета и налоговых законов, на практике этот процесс становится всё более процедурным, сужая реальное влияние представителей граждан на принятие фискальных решений.

Следует признать, что отсутствие прозрачности в бюджетной политике, недостаток общественного обсуждения, ускоренные процедуры принятия фискальных актов и дефицит аналитической и прогностической экспертизы приводят к снижению качества налогового законодательства и утрате доверия граждан к фискальной политике государства. В условиях, когда налоговая нагрузка становится всё более распределённой и скрытой, способность парламента обеспечить подлинную подотчётность и защиту интересов граждан оказывается ограниченной. На этом фоне актуальным является создание специализированных парламентских институтов фискального аудита, независимых финансовых советов при органах законодательной

власти, а также внедрения механизмов цифровой отчетности и общественной экспертизы бюджета.

Тем самым, современные проявления налогового конституционализма на национальном уровне характеризуются с одной стороны — сохранением формальных гарантий налоговой справедливости и судебной защиты, а с другой — нарастающим отставанием этих гарантий от сложной, многослойной и подвижной реальности фискального управления. Это создаёт двойственное положение, в котором правовые институты сохраняют внешнюю стабильность, но испытывают внутреннюю эрозию, требующую нового осмыслиения роли конституционных принципов в обеспечении справедливого и подотчётного налогообложения в XXI веке.

## **6) Наднациональный и глобальный уровень**

На наднациональном и глобальном уровнях современный налоговый конституционализм приобретает качественно новые черты, характеризующиеся формированием устойчивых тенденций к перераспределению суверенных фискальных полномочий от национальных государств к международным организациям, специализированным структурам и неформальным сетям принятия решений. В результате традиционная модель налогового суверенитета, ранее воспринимавшаяся как неотъемлемая часть государственной власти, начинает подвергаться трансформации в направлении всё более выраженной фрагментации, многоуровневости и функционального перераспределения компетенций. Это ведёт к появлению своеобразного феномена наднационального фискального суверенитета, который хотя и не закреплён формально в конституциях, но де-факто ограничивает свободу государств в определении налоговой политики и правовых параметров налогообложения.

Наиболее очевидной формой этого процесса является деятельность Европейского союза, в рамках которого налоговое регулирование всё в большей степени подчиняется общеевропейским целям и приоритетам. Хотя ЕС не обладает полноценной фискальной компетенцией в области прямого налогообложения, через механизмы координации, директив (например, антиуклонительная директива ATAD), решений Европейского суда и бюджетных соглашений достигается фактическое ограничение национального фискального суверенитета. Так, решения Европейской комиссии о недопустимости предоставления налоговых льгот отдельным корпорациям (например, дело «Apple против Ирландии») стали прецедентами, в которых наднациональный орган оценивал не только законность, но и целесообразность национальной налоговой политики с позиций европейской конкуренции и недопущения государственной помощи [\[16\]](#). Данная практика фактически создаёт конституционный надзор без формального конституционного документа, в котором правила внутреннего рынка подменяют собой классические конституционные ограничения.

Подобные процессы усиливаются в связи с глобальными инициативами ОЭСР и «Группы двадцати» (G20) по реформированию международного налогообложения, прежде всего в отношении транснациональных цифровых корпораций. Проекты «Pillar I» и «Pillar II», направленные на перераспределение налоговых прав между юрисдикциями в зависимости от места осуществления экономической деятельности и на введение глобального минимального налога, представляют собой попытку выработки универсальной фискальной архитектуры, выходящей за рамки как национальных законодательств, так и традиционного международного налогового права. В соответствии с концепцией «Pillar I» государства должны отказаться от части своего налогового суверенитета в пользу новых правил распределения прибыли

транснациональных компаний, в том числе в отношении тех доходов, которые ранее не признавались подлежащими налогообложению на их территории. Введение глобального минимального налога в рамках «Pillar II» предполагает фактическое ограничение национальных налоговых ставок, включая невозможность предоставления определённых льгот.

Эти меры, будучи направленными на устранение эрозии налоговой базы и уклонения от налогообложения, вызывают серьёзные вопросы с точки зрения соответствия национальным конституциям. В частности, в Германии, Франции и Австрии уже ведутся дискуссии о необходимости ратификации подобных соглашений на уровне парламентов, а также о пределах делегирования фискальных полномочий международным организациям [\[17\]](#). Как следствие, унификация налоговой политики в глобальном масштабе может повлечь за собой трансформацию фискального конституционализма из института национального суверенитета в форму сетевого управления, подконтрольного не парламентам, а технократическим центрам.

Особую роль в формировании наднационального фискального порядка играет Европейский суд справедливости, который на протяжении последних десятилетий всё более активно интерпретирует положения Договора о функционировании ЕС (TFEU) как ограничивающие свободу государств в проведении налоговой политики. В ряде дел, таких как Marks & Spencer (2005), Cadbury Schweppes (2006) и более поздние решения в отношении схем налогового планирования, Суд устанавливает пределы допустимости национальных фискальных мер с позиций свободы передвижения капитала и равенства налогоплательщиков. Такая практика, по существу, превращает европейские правовые нормы в аналог конституционных ограничителей национальной фискальной политики, при этом без наличия у граждан реальных инструментов влияния на процесс формирования этих норм. Возникает парадокс, при котором решения, имеющие силу «конституционных прецедентов», принимаются вне национальных процедур легитимации и народного представительства.

Кроме того, в условиях цифровизации экономики и растущей взаимозависимости государств предпринимаются попытки универсализации фискальных стандартов, которые на первый взгляд могут рассматриваться как прогрессивный шаг в борьбе с агрессивным налоговыми планированием и бегством капиталов. Однако в действительности подобная универсализация сталкивается с рядом глубоких концептуальных противоречий. Одним из таких является угроза подрыва конституционной идентичности государств, особенно тех, в чьих основных законах зафиксированы уникальные принципы социальной или экономической справедливости, автономии бюджетной политики или приоритета парламентского контроля над налогообложением. Унификация налоговых норм может вступить в прямое противоречие с такими положениями, особенно если они закрепляют более прогрессивную или, напротив, более либеральную фискальную модель, чем предлагается в рамках глобальных соглашений.

Само по себе внедрение глобальных стандартов нередко сопровождается отсутствием прозрачности в процедурах их разработки и принятия. Согласно идеям S. Fung, глобальное фискальное управление развивается в условиях дефицита демократической легитимности, поскольку ключевые решения принимаются закрытыми группами экспертов и лоббистов без участия широкой общественности и национальных парламентов [\[18\]](#). В результате возникает ощущение, что налоговая политика всё более отрывается от суверенной воли народов, теряя опору в классических институтах демократии и конституционализма.

Особую обеспокоенность вызывает то, что многие государства вынуждены имплементировать положения международных соглашений в национальное законодательство без достаточной юридической адаптации к внутренней правовой системе. Это приводит к правовой коллизии, когда новые нормы вступают в противоречие с существующими конституционными установками, а попытки их судебного оспаривания наталкиваются на отсутствие ясных процедур разрешения таких конфликтов. В России аналогичная проблема может возникнуть в случае имплементации глобального минимального налога, если такая мера затронет принципы справедливости, законности и социальной направленности налоговой политики, вытекающие из Конституции РФ, прежде всего её статей 7, 8 и 57. При отсутствии чёткого механизма конституционного контроля за международными фискальными обязательствами существует риск постепенного вытеснения внутреннего налогового суверенитета и деформации баланса публичной власти.

В совокупности эти процессы свидетельствуют о том, что налоговый конституционализм на наднациональном и глобальном уровнях вступает в фазу глубокой трансформации, требующей не только пересмотра действующих моделей взаимодействия между государствами и международными структурами, но и выработки новых правовых механизмов, способных обеспечить подлинную демократическую легитимность фискальных решений в условиях многоуровневого регулирования. Отсутствие такой переоценки может привести к дальнейшему отчуждению налоговой политики от институтов народного представительства, утрате конституционного контроля над фискальной властью и, в конечном итоге, к ослаблению самой идеи налогового конституционализма как института справедливого и подотчётного распределения общественных ресурсов.

### **Противоречия и риски институционализации налогового конституционализма**

Противоречия, сопровождающие процесс институционализации налогового конституционализма в условиях современного глобального правопорядка, представляют собой не просто следствие усложнения налоговой системы, но отражают фундаментальный сдвиг в понимании природы публичной власти, её источников и механизмов легитимации. В классическом конституционно-правовом контексте налогообложение рассматривалось как прямая функция парламентского суверенитета и средство выражения общественного договора о перераспределении ресурсов. Однако в условиях трансформации экономических моделей и управленческих приоритетов, распространения цифровых технологий и роста наднационального нормотворчества данная модель всё чаще подвергается эрозии, проявляющейся в размывании конституционно закреплённых ограничений фискальной власти и подмене демократического согласия на налогообложение административно-экспертными процедурами.

Одним из ключевых и наиболее острых вопросов, обнажающих противоречия современной фискальной институционализации, становится проблема допустимости расширения налоговых полномочий вне рамок закона, в том числе посредством актов правительства, центральных банков, а также наднациональных и межгосударственных структур. В условиях чрезвычайных ситуаций, финансовых кризисов или экономической нестабильности наблюдается устойчивая тенденция к делегированию полномочий по введению или изменению налогов исполнительной власти, минуя полноценное законодательное обсуждение. Хотя в некоторых случаях такие действия находили основание в общих конституционных положениях о праве на чрезвычайное управление, в большинстве они оставались за пределами четкого конституционного контроля.

Проблема становится ещё более острой, когда фискальные обязательства вводятся в форме соглашений между государством и частными корпорациями (например, соглашения о налоговой стабильности, индивидуальные налоговые режимы), что исключает как парламентский контроль, так и полноценную судебную проверку таких механизмов на предмет соответствия конституции.

Смежной проблемой становится тенденция к деполитизации налоговой политики и её технократизации, то есть передаче полномочий по разработке и реализации фискальных решений специализированным экспертным и административным органам, находящимся вне непосредственного контроля со стороны граждан и институтов народного представительства. Такая логика усилилась в последние два десятилетия под влиянием глобальных экономических институтов, включая Международный валютный фонд, Всемирный банк и ОЭСР, продвигающих идеи фискальной устойчивости, дисциплины и независимости налоговой администрации. Данная модель исходит из предпосылки, что фискальные решения — это преимущественно вопрос экономической эффективности и макроэкономической стабильности, а не публичного выбора и социального компромисса. Однако при таком подходе налоговая политика утрачивает свой демократический смысл, становясь объектом экспертного управления, а не предметом общественной дискуссии.

Полагаем, что подобная деполитизация налогообложения несёт в себе серьёзный риск подрыва легитимности всей системы публичных финансов, особенно в условиях, когда налоговое бремя становится всё более скрытым, а распределение фискальных выгод — всё более неравномерным. В этой связи технократическое управление фискальной сферой в состоянии эффективно обеспечивать стабильность бюджетной системы, но при этом игнорировать принцип справедливости и соразмерности, закреплённые в конституции.

Особенно чётко данные риски проявляются в условиях цифровой экономики, где традиционные модели учёта дохода, собственности и экономической активности перестают быть универсально применимыми. Платформенная экономика, основанная на трансграничных потоках информации, данных и алгоритмической логике ценообразования, создает принципиально новые условия для распределения налогового бремени. При этом отсутствуют чёткие правовые механизмы, позволяющие конституционно оценивать справедливость таких изъятий. Например, использование данных пользователя в качестве экономического ресурса, монетизируемого цифровыми платформами, не облагается налогом, в то время как труд и капитал, вовлечённые в традиционное производство, остаются объектом жёсткого фискального контроля. Это ведёт к возникновению цифрового неравенства — как в горизонтальном, так и вертикальном измерении. Первыми страдают субъекты с низкой цифровой грамотностью, не имеющие доступа к новым формам экономической активности, в то время как цифровые корпорации получают конкурентные преимущества и фискальные привилегии.

В литературе отмечается, что отсутствие согласованных конституционно-юридических критериев справедливого налога на основные источники цифровой прибыли создаёт пространство, в котором крупные платформы структурируют налоговую нагрузку в свою пользу, усиливая социальные неравенства и снижая доверие к институтам [\[19\]](#). При этом отсутствие адекватной реакции со стороны национальных институтов способствует дальнейшему углублению асимметрий в налогообложении, создавая предпосылки для подрыва социальной солидарности, которая всегда была основой конституционного налогового порядка.

Дополнительный уровень сложности возникает в связи с угрозой подмены принципов

социальной справедливости критерием фискальной эффективности. В условиях дефицита государственных бюджетов, санкционного давления и растущей конкуренции за инвестиции государственные органы всё чаще ориентируются на краткосрочные цели увеличения налоговых поступлений или стимулирования экономической активности, жертвуя при этом идеями прогрессивности, перераспределения и обеспечения равного доступа к общественным благам. Налоговая система, таким образом, всё чаще служит не средством реализации социальных прав, а инструментом экономического управления, встраиваясь в парадигму «управляемой справедливости», где приоритетом становится не правовая обоснованность, а управленческая целесообразность.

В этом контексте концепция фискальной эффективности начинает конкурировать с классической идеей социальной функции налогов, вытекающей из статей 7 и 8 Конституции РФ, а также международных обязательств в области прав человека. Так, в решениях Европейского суда по правам человека отмечается, что даже законное и формально обоснованное налогообложение должно учитывать принцип пропорциональности и недопущения чрезмерного вмешательства в экономическую свободу (например, *Hentrich против Франции*, 1994). Игнорирование этих критериев может привести к нарушению основ правового государства и фискальной стабильности. В научной дискуссии всё чаще поднимается вопрос о необходимости выработки новой доктрины «конституционной фискальной справедливости», которая позволила бы восстановить баланс между эффективностью и правами, между стабильностью и справедливостью, между публичной властью и индивидуальной свободой [\[20\]](#).

Таким образом, противоречия и риски институционализации налогового конституционализма формируют напряжённое поле, в котором сталкиваются идеи национального суверенитета, глобальной координации, социальной справедливости и управленческой эффективности. Это требует не просто юридического анализа, но фундаментального переосмысливания самой природы фискальной власти в XXI веке, с учётом новых технологических, политических и правовых реалий, формирующих границы допустимого в налогообложении с точки зрения современного конституционализма.

### **Перспективы и направления развития налогового конституционализма**

Современные вызовы, с которыми сталкивается налоговый конституционализм, указывают на необходимость его переосмысливания не только как системы ограничений и гарантий в рамках действующего конституционного порядка, но и как динамично развивающегося правового феномена, способного адаптироваться к меняющимся условиям социальной, экономической и технологической среды. В этих условиях становится всё более очевидной потребность в выработке новой модели налоговой легитимации, основанной не исключительно на формальной законности, но и на расширенном участии граждан, институтах цифровой прозрачности и подотчётности, а также — на признании принципов субстантивной справедливости как основания для пересмотра отношений между государством и налогоплательщиком.

Классическая модель налоговой легитимации, сформировавшаяся в рамках либерального конституционализма XVIII–XIX вв., предполагала, что единственным основанием для налогообложения является воля народа, выраженная через парламент. Этому соответствовал формальный принцип: «никакого налога без представительства». Однако с течением времени, особенно в последние десятилетия, данная формула утратила свою универсальность. Усложнение фискальной системы, рост автоматизированных фискальных механизмов, а также переход к сетевым и наднациональным формам правотворчества привели к тому, что парламентский контроль

стал в значительной мере номинальным, а участие граждан в налоговой политике — опосредованным и фрагментарным. При этом можно отметить, что фискальная легитимация перестаёт быть следствием голосования и становится результатом доверия к институтам, процедурной прозрачности и возможности влиять на приоритеты налоговой политики в реальном времени.

В этом контексте возникает запрос на новые формы общественного участия в фискальной политике, включая механизмы цифрового аудита, «крауд-контроля» и обратной связи с налогоплательщиками. Под крауд-контролем понимается включение гражданского общества в процесс бюджетного анализа, налоговой экспертизы и контроля за расходованием средств с использованием открытых данных и цифровых платформ. Такие инициативы уже находят реализацию в некоторых странах — например, в Португалии действует Платформа фискальной прозрачности, позволяющая гражданам отслеживать в режиме реального времени исполнение бюджета, а в Индии был запущен проект «MyGov», вовлекающий пользователей в анализ фискальных приоритетов. В России, несмотря на начатые процессы цифровизации налоговой сферы, полноценный механизм цифрового гражданского аудита пока отсутствует, что свидетельствует о недоработанности институциональных предпосылок для развития новой модели налоговой легитимации.

Кроме того, развитие налогового конституционализма невозможно без закрепления в конституционном правопорядке субстантивных принципов, отражающих не только процедурные аспекты налогообложения, но и его материальную справедливость. Такими принципами становятся справедливость, соразмерность, устойчивость и прозрачность. Принцип справедливости, в отличие от простого равенства, требует учёта способности налогоплательщика к уплате налога и обеспечения перераспределения, направленного на компенсацию социального неравенства. Соразмерность означает не только разумность налогообложения, но и его ненасильственный характер, недопустимость конфискационного эффекта и чрезмерного вмешательства в экономическую свободу. Принцип устойчивости отражает необходимость формирования системы налогообложения, способной обеспечивать долгосрочные публичные потребности без постоянных изменений, подрывающих доверие к системе. Прозрачность, наконец, требует не только открытости данных, но и ясности налоговых норм, понятности процедур и доступности инструментов контроля.

Формализация этих принципов в национальных конституциях может происходить как через прямое закрепление, так и через развитие соответствующих правовых позиций в судебной практике. Так, Конституционный суд РФ в ряде решений подчёркивал значение справедливости и соразмерности как универсальных правовых ценностей, вытекающих из ст. 1, 7, 17 и 55 Конституции РФ (например, Постановление от 20 февраля 2006 г. № 1-П). В государствах Западной Европы эти принципы закреплены либо в самой конституции (как в Нидерландах или Испании), либо выработаны судебной практикой, как это имеет место в Германии и Австрии. Развитие таких принципов требует перехода от формальной модели «налоги по закону» к содержательной модели «налоги в соответствии с Конституцией», в которой парламентская процедура не исчерпывает собой процесс легитимации.

Следующее важное направление — поиск механизмов наднациональной координации налоговых систем, не подрывающих основы национального конституционного суверенитета. В условиях глобализации налоговая конкуренция, уклонение от налогообложения и агрессивное налоговое планирование становятся проблемами, выходящими за пределы юрисдикции одного государства. Международные инициативы,

такие как BEPS, Pillar I и II от ОЭСР, являются попытками выработки согласованных фискальных рамок, однако вызывают законные опасения относительно соответствия конституционным принципам тех государств, которые обязуются следовать таким рамкам. При этом координация налоговой политики допустима лишь при наличии механизмов компенсации утраченного контроля и представительства на наднациональном уровне.

Возможной моделью решения данной проблемы может стать институт «конституционного резервирования», при котором международные налоговые обязательства сопровождаются обязательной оценкой конституционного соответствия и сохранением за национальными парламентами права на отказ от их исполнения в случае конфликта с основами конституционного строя. Это требует и институционального, и правового переосмыслиния роли Конституционных судов, которым может быть предоставлена прерогатива предварительного анализа таких соглашений и вынесения обязательных заключений о пределах допустимости их имплементации. Подобные практики уже существуют, в частности, в Германии и Италии, где участие в международных налоговых соглашениях оценивается с точки зрения Grundgesetz и Конституции Итальянской Республики соответственно.

Отдельного внимания заслуживает перспектива включения новых категорий налогообложения — таких как цифровая рента и климатические налоги — в предмет конституционного контроля. Цифровая рента, понимаемая как плата за монетизацию пользовательских данных и платформенной инфраструктуры, становится всё более значимой составляющей современной экономики, однако её правовая природа остаётся неурегулированной. С точки зрения конституционного права возникает вопрос: возможно ли налогообложение цифровой ренты без нарушения принципов соразмерности и законности, если источник ренты — нематериален, а пользователь — не является субъектом экономической деятельности в классическом понимании? Подобные проблемы уже ставились на обсуждение в правовых позициях Совета Европы и Европейского суда, хотя окончательные стандарты пока не выработаны.

В свою очередь климатические налоги, включающие углеродные пошлины, сборы за выбросы и иные фискальные инструменты «зелёного перехода», ставят под сомнение традиционное понимание налоговой нейтральности и функциональности. Они направлены не только на пополнение бюджета, но и на поведенческое регулирование, что приближает их к санкционным мерам. В конституционно-правовом ключе это означает необходимость определения пределов такой фискальной экологической инженерии.

Таким образом, перспективы развития налогового конституционализма предполагают не столько механическую адаптацию к новым фискальным реалиям, сколько формирование новой парадигмы, в которой ключевыми становятся открытость, вовлечённость, процедурная и материальная справедливость, а также способность обеспечить баланс между международной координацией и национальной автономией. Только в условиях признания этих принципов возможно создать устойчивую и легитимную фискальную систему, соответствующую требованиям современного конституционного правопорядка.

## **Заключение**

В условиях глубоких трансформаций, охватывающих как национальные, так и наднациональные правовые системы, налоговый конституционализм всё более отчётливо проявляется как ключевой индикатор зрелости и состоятельности современного конституционного порядка. Он не ограничивается лишь фискальной тематикой, но

выступает своеобразным «лакмусом» степени демократичности, транспарентности и устойчивости публичной власти. Через призму отношения к налогообложению проявляется реальное содержание таких основополагающих конституционных принципов, как верховенство права, разделение властей, участие граждан в управлении государством и подотчётность органов власти обществу. Там, где налоговая система выстраивается в обход парламентских процедур, где отсутствует контроль за расходованием средств, где налоговое бремя распределяется произвольно, а не по справедливым и соразмерным критериям, говорить о полноценной конституционной демократии невозможно — даже при наличии формальных признаков правового государства.

В этом контексте контроль над фискальной властью приобретает первостепенное значение. Его отсутствие превращает налоговую сферу в один из наиболее уязвимых для авторитарных уклонов сегментов публичной политики. История конституционализма демонстрирует, что именно налогообложение становилось предметом наиболее острых конфликтов между обществом и государством, а конституционные ограничения на фискальные полномочия были одними из первых формальных выражений идеи ограниченной власти. Современная ситуация, несмотря на технологическую и институциональную эволюцию, возвращает нас к этим фундаментальным вопросам. Сегодня, как и триста лет назад, налоги остаются пространством политического выбора, правовой борьбы и институционального самосознания государства.

При этом смысл налогового конституционализма не в том, чтобы сдерживать налоги, а в том, чтобы делать их инструментом демократического согласия, выражением коллективной воли, а не административного произвола. Подобный подход подчёркивает важность возвращения налогообложения в пространство публичной политики, что требует не только процедурных реформ, но и глубокого переосмысливания содержания фискальной демократии как такой формы управления, в которой налоги не только собираются, но и обсуждаются, распределяются и контролируются гражданами.

В целом, становление налогового конституционализма в XXI веке невозможно вне контекста адаптивного конституционализма — концепции, предполагающей не статичность правовых институтов, а их способность к эволюции в ответ на вызовы времени при сохранении основополагающих ценностей. Именно в этом ключе следует рассматривать фискальную сферу: как пространство постоянного баланса между стабильностью и изменчивостью, между традицией и инновацией, между национальным суверенитетом и международной координацией. При этом такой баланс должен быть обеспечен не только юридическими, но и институциональными и ценностными средствами.

Нормативное оформление налогового конституционализма требует как пересмотра конституционных положений о налогообложении с целью конкретизации субстантивных принципов (справедливость, пропорциональность, устойчивость), так и разработки новых процедурных гарантий — включая обязательную парламентскую экспертизу фискальных инициатив, усиление роли Конституционных судов в оценке налоговой политики, внедрение цифровых механизмов публичного аудита. Институциональное развитие предполагает переосмысление роли налоговых органов не только как администраторов, но и как участников публичного правового процесса, а также создание эффективных каналов обратной связи между государством и налогоплательщиками. Наконец, ценностная составляющая налогового конституционализма требует укрепления идеи солидарности, справедливого распределения и ответственности перед обществом — как основополагающих элементов любого современного фискального порядка.

Таким образом, налоговый конституционализм предстает не просто частью финансового или административного права, но глубоко вкоренённой в систему современного конституционного правопорядка системой принципов, институтов и процедур, обеспечивающих подлинную демократическую легитимность фискальной власти. Его развитие — это не факультативное направление модернизации права, а необходимый шаг к укреплению конституционного государства в эпоху цифровых технологий, наднациональных вызовов и растущих ожиданий граждан к справедливости и прозрачности власти.

## Библиография

1. Васянина Е.Л. Цифровая трансформация фискального администрирования: проблемы и перспективы правового регулирования // Налоги. 2023. № 2. С. 28-31.
2. Daunton M. Creating Legitimacy: Administering Taxation in Britain, 1815–1914. In: Cardoso JL, Lains P, eds. Paying for the Liberal State: The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe. Cambridge University Press; 2010. Р. 27-56.
3. Jaakkola J. A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? German Law Journal. 2019. № 20(5). Р. 660-678.
4. Угрюмов Е.С. Принцип справедливости налогообложения как основа проведения социальной политики государства // Политика, государство и право. 2014. № 1 [Электронный ресурс]. URL: <https://politika.sciencedom.ru/2014/01/1179> (дата обращения: 18.07.2025). EDN: RUCTQP
5. Гребенчук А.О. Налоги как инструмент социального взаимодействия органов государственной власти и общества // Социология власти. 2008. № 5. С. 75-84. EDN: JUHVCP
6. Debrun X., Kinda T., Currin T., Eyraud L., Harris J., Seiwald J. The functions and impact of fiscal councils. 2013. 10.13140/RG.2.1.2733.7447.
7. Fasone C. Do Independent Fiscal Institutions Enhance Parliamentary Accountability in the Eurozone? Politics & Governance. 2021. № 9(3). Р. 135-144.
8. Glogower A. The Constitutional Limits to the Taxing Power. Fordham Law Review. 2024. № 93(3). Р. 781-842.
9. Осина Д.М., Дворецкий В.М. Понятие и пределы фискального (налогового) суверенитета государства // Налоги и налогообложение. 2019. № 3. С. 1-8. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.3.29138 URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=29138](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29138)
10. Ильин И.М. Суверенная фискальная политика России как конституционно-определяющий фактор достижения её суверенитета в бюджетно-финансовой сфере // Современный ученый. 2021. № 2. С. 303-307. EDN: RUSUMD
11. Kassen M. Open Data Governance and Its Actors: Theory and Practice. 2022. 161 p.
12. Поярков С.Ю. Адаптивный конституционализм: концептуальные основания и институциональные механизмы в условиях политico-правовой турбулентности // Административное и муниципальное право. 2025. № 3. С. 67-85. DOI: 10.7256/2454-0595.2025.3.74695 EDN: OYYMQE URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=74695](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=74695)
13. Savoia A., Sen K., Tagem A.M.E. Constraints on the executive and tax revenues in the long run. Journal of Institutional Economics. 2023. № 19(3). Р. 314-331. DOI: 10.1017/s1744137422000492 EDN: WADAJQ
14. Rogan M. Tax Justice and the Informal Economy: A Review of the Debates. WIEGO Limited. 2015.
15. Bird R.M., Zolt E.M. Introduction to Tax Policy Design and Development, Draft Prepared

- for a Course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries. World Bank, Washington D.C. 2003.
16. Pistone P. (ed.). European Tax Integration: Law, Policy and Politics. IBFD, 2018. 748 p.
17. Murphy R. The European Tax Gap. A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament. 2019. [Электронный ресурс]. URL: [https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the\\_european\\_tax\\_gap\\_en\\_190123.pdf](https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the_european_tax_gap_en_190123.pdf) (дата обращения: 18.07.2025).
18. Fung S. The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project. Erasmus Law Review. 2017. № 10(2). P. 76-88.
19. Golia A.J. Taxing data as an instrument of economic digital constitutionalism: elements for a normative agenda. European Law Open. 2024. № 3(4). P. 865-889.
20. Kantorowicz J. Testing public reaction to constitutional fiscal rules violations. Constitutional Political Economy. 2022. № 34. P. 483-509.

## **Результаты процедуры рецензирования статьи**

*В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.*

*Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).*

### **РЕЦЕНЗИЯ**

на статью на тему «Налоговый конституционализм в условиях трансформации парадигмы конституционализма: противоречия, тенденции и перспективы институционализации на национальном и наднациональном уровнях».

#### **Предмет исследования.**

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам налогового конституционализма в современных социально-экономических условиях. Автором рассматриваются вопросы эволюции и концептуальных основ налогового конституционализма, трансформации парадигмы конституционализма, современных проявлений и моделей налогового конституционализма, противоречия и риски институционализации налогового конституционализма, перспективы и направления развития налогового конституционализма, делаются конкретные выводы применительно к налоговому конституционализму в современных условиях экономики и общества. В качестве предмета исследования выступили, прежде всего, нормативно-правовые акты, мнения ученых, правоприменительная практика.

#### **Методология исследования.**

Цель исследования прямо в статье заявлена: «определить сущностные характеристики налогового конституционализма, понять его роль в поддержании баланса между государственными фискальными интересами и правами налогоплательщиков в изменяющемся конституционном контексте, а также проследить возможности его институционализации на различных уровнях публичной власти». Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования. В частности, как указано в самой статье, «применение системного метода позволяет выявить, что налог в современном правопорядке выходит за пределы сугубо фискального инструментария и становится выражением глубинных общественных договоренностей о перераспределении ресурсов и формах участия в публичной власти». В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов судебной

практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства. Например, следующий вывод автора: «В российской конституционной системе данный принцип выводится из общего положения о равенстве перед законом и судом (ст. 19 Конституции РФ), а также из принципов справедливости и социальной солидарности, заложенных в преамбуле и ряде отраслевых законов. Российская Конституция напрямую не формулирует принцип пропорциональности, однако он неоднократно упоминался в решениях Конституционного Суда РФ как производное от конституционных начал социальной государственности (см., например, Постановление КС РФ от 30 мая 2025 г. № 25-П)».

Важную роль в контексте поставленной автором цели исследования сыграл сравнительно-правовой метод исследования. В частности, отмечается, что «В германской конституционно-правовой доктрине налоговая справедливость имеет более развёрнутое содержание. Основной закон ФРГ (Grundgesetz) напрямую не содержит отдельной статьи о налогах, но положения о правовом государстве (ст. 23), равенстве (ст. 3) и защите человеческого достоинства (ст. 1) интерпретируются Федеральным конституционным судом Германии как основание для строгой оценки фискальных мер с точки зрения соразмерности, предсказуемости и справедливости».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории тема налогового конституционализма в современных социально-экономических условиях сложна и неоднозначна. Развитие конституционализма, изменение подходов к конституционному праву влияет на налоговое право, для которого требуется осмысление. Сложно спорить с автором рецензируемой статьи в том, что «В условиях углубляющейся трансформации парадигмы современного конституционализма особое значение приобретает проблема обеспечения конституционной легитимности публичных финансов, в частности – налоговой сферы, в которой в настоящее время пересекаются ключевые векторы изменений как на уровне национальных правопорядков, так и в наднациональных юрисдикциях».

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать.

Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод: «Нормативное оформление налогового конституционализма требует как пересмотра конституционных положений о налогообложении с целью конкретизации субстантивных принципов (справедливость, пропорциональность, устойчивость), так и разработки новых процедурных гарантит – включая обязательную парламентскую экспертизу фискальных инициатив, усиление роли Конституционных судов в оценке налоговой политики, внедрение цифровых механизмов публичного аудита».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по обобщению законодательства различных государств в связи с налоговым конституционализмом, что может быть полезно специалистам в данной сфере.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенных интерес для научного

сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с налоговым конституционализмом в современных социально-экономических условиях.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, в целом достиг поставленной цели работы, так как в завершении сделаны авторские оригинальные выводы по поводу сущности налогового конституционализма в современном мире.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России и из-за рубежа (Васянина Е.Л., Угрюмов Е.С., Поярков С.Ю., Daunton M., Jaakkola J., Debrun X., Kinda T., Currin T., Eyraud L., Harris J., Seiwald J. и другие). Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области вопросов конституционализма.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к вопросам понимания налогового конституционализма в современных социально-экономических условиях.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»