

УДК 342.9

DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/2/239-248>

КОНСТИТУЦИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
И ВОПРОСЫ СУБЪЕКТОВ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

М. В. Карасева

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 10 апреля 2022 г.

Аннотация: рассматриваются проблемы субъектов финансового права в контексте изменений, внесенных в Конституцию РФ в 2020 г. Отмечается, что в этой связи возникает возможность классификации коллективных субъектов финансового права. Они могут быть подразделены на органы публичной власти и иные организации, обладающие финансовой правосубъектностью. Особое внимание уделено финансово-правовому статусу Федеральной налоговой службы.

Ключевые слова: финансовое право, коллективные субъекты, финансовая правосубъектность, органы публичной власти, Федеральная налоговая служба.

Abstract: problems of subjects of the financial law in the context of the changes made to the Constitution of the Russian Federation in 2020 are considered. It is noted that in this regard there is the possibility of classification of collective subjects of the financial law. They can be subdivided into the bodies of the public power and other organizations having financial legal personality. Special attention is paid to financial legal status of Federal Tax Service.

Key words: financial law, collective subjects, financial legal personality, bodies of the public power, Federal Tax Service.

Теория субъектов права в любой отраслевой правовой науке находится в постоянном развитии. Это естественно и обусловлено в конечном итоге как экономическим и социальным развитием общества, так и чисто правовыми причинами, так или иначе детерминированными потребностями общественного развития.

В российском финансовом праве вопрос субъектов, по определению, всегда решался, главным образом, применительно к бюджетному праву¹. Это объясняется тем, что налогово-правовые и иные сегменты финансово-правового регулирования не являлись практически активными. Актуальность проблемы постепенно начинала нарастать в конце 1990-х – начале 2000-х гг. по причине всё учащающихся налоговых споров и бы-

¹ Пожалуй, можно назвать лишь работу Н. И. Химичевой «Субъекты советского бюджетного права», изданную в Саратове в 1979 г., а также работу В. В. Бесчеревных «Компетенция Союза ССР в области бюджета». М., 1976.

строого развития финансового законодательства². Безусловно, весьма заметную роль в развитии теории субъектов финансового права сыграла Конституция РФ, принятая в 1993 г. По крайней мере, именно благодаря Конституции РФ в число субъектов финансового права, как и иных отраслей права, впервые были включены муниципальные образования. Именно это заставило правовую науку по-новому осмыслить привычные, казалось бы, правовые явления. Так, в финансово-правовой науке возникли вопросы о том, почему муниципальные образования, не являясь государством, в то же время обладают правами утверждать местные бюджеты, устанавливать налоги, хотя не имеют никакого отношения к государственному суверенитету и не реализуют его, как это делают субъекты РФ.

В целом, конечно, нельзя не понимать, что принятие Конституции РФ, как и внесение в нее изменений и дополнений, всегда дает пищу для научных размышлений. И поэтому в современных условиях, в связи с внесением изменений и дополнений в 2020 г. в Конституцию РФ, финансово-правовая наука получила материал для размышлений в плане системного осмысления и обновления архитектуры построения субъектов финансового права.

1. Прежде всего, новый взгляд на субъекты финансового права возникает исходя из анализа ст. 131 и 132 Конституции. В этих статьях вводится в оборот новое понятие – «публичная власть» и устанавливается, что органы государственной власти и местного самоуправления входят в единую систему публичной власти. В развитие этих статей Конституции РФ 14 декабря 2021 г. был принят Федеральный закон «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации», в котором отмечается (ст. 1), что «...органы государственной власти, иные государственные органы, органы местного самоуправления в их совокупности входят в единую систему публичной власти и осуществляют взаимодействие для наиболее эффективного решения задач в интересах населения, проживающего на соответствующей территории». Представляется, что понятие «публичная власть» должно быть сегодня принято во внимание в аспекте совершенствования системы коллективных субъектов финансового права.

Дело в том, что проблема субъектов финансового права является самой сложной в опции «коллективные субъекты финансового права». Число коллективных субъектов финансового права постоянно увеличивается, а критерия для их идентификации как субъектов финансового права до сих пор не выработано. Чаще всего в учебной литературе эти субъекты просто перечисляются в длинном ряду. Коллективные субъекты финансового права – это те, которые обладают финансовой правосубъектностью, причем для многих она является специальной (целевой). Таким образом, коллективные субъекты финансового права не однород-

² См.: Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997 ; Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М., 2000 ; Древаль Л. Н. Субъекты российского финансового права. М., 2008.

ны, обладают разным финансово-правовым статусом и им наделены для решения специальных задач в сфере финансов. Вместе с тем нельзя забывать, что коллективные субъекты финансового права являются в то же время и субъектами других отраслей права – гражданского, административного, трудового и т. д. Поэтому, определяя субъектов финансового права этой группы важно их идентифицировать, не прибегая к помощи их идентифицирующих признаков в других отраслях права. Другими словами, вряд ли будет верно описывать коллективные субъекты финансового права в опоре на категории «юридическое лицо», «работодатель» и т. д. Хотя, безусловно, нельзя не принимать во внимание, что правовая идентификация субъектов финансового права не отрицает их одновременного существования в статусе юридического лица, работодателя, работника и т. д.

Для того чтобы представить многообразные коллективные субъекты финансового права как целостную систему, учитывая наличие у каждого из них финансовой правосубъектности, стоит исходить из наиболее общей категории, характерной для всех коллективных субъектов, а не ограничиваться, как это часто бывает, гражданско-правовой идентификацией юридического лица. Конечно, организации, являющиеся субъектами финансового права, в то же время являются и субъектами гражданского права. Однако определение их через категорию «юридическое лицо» нецелесообразно, так как в ряде случаев они могут и не являться юридическими лицами. Кроме того, юридическое лицо – это специальная категория для идентификации именно субъекта гражданского права, т. е. лица, вступающего в гражданские правоотношения как хозяин, собственник. А в финансовых правоотношениях собственника нет, здесь есть государственные органы и муниципальные образования, обладающие финансовой компетенцией, а также прочие организации, обладающие финансовой правосубъектностью.

Категорией, позволяющей объединить всё многообразие субъектов финансового права с разной финансовой правосубъектностью, является категория «организация». Как известно, организация – это определенная структура, имеющая управление. Не случайно в п. 2 ст. 11 в целях налогообложения к числу организаций относятся и юридические лица, и международные компании, и иностранные юридические лица, и международные организации, их филиалы и представительства. Главное здесь, как очевидно из определения, не наличие у них качества юридического лица, тем более компетенции, а наличие определенной структуры, имеющей управление и обладающей правом осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли), или обладающей имуществом.

Переводя исследование в плоскость финансового права, коллективными субъектами финансового права следует считать организации, обладающие финансовой правосубъектностью и наделенные финансово-правовым статусом, т. е. определенными правами и обязанностями в сфере публичных финансов.

Соответственно, в число коллективных субъектов, исходя из их финансовой правосубъектности, следует относить следующих субъектов – организации:

а) получающие бюджетные средства:

- казенные учреждения,
- государственные корпорации,
- компании,

– государственные и муниципальные унитарные предприятия;

б) выступающие в качестве главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств;

в) выступающие в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов и СВ, налоговых агентов;

г) выступающие как главные администраторы и администраторы доходов бюджетов;

д) (государственные органы), обладающие общей компетенцией в сфере публичных финансов (Правительство РФ, администрации субъектов РФ и т. д.);

е) организации (государственные органы), обладающие специальной компетенцией в области публичных финансов (ФНС, Федеральное казначейство, Счетная палата РФ, Министерство финансов РФ и др.);

ж) прочие организации, выступающие в качестве обязанных представлять информацию в налоговые органы, а также наделенные правом выполнять отдельные функции в сфере публичных финансов.

Естественно, что в данной классификации во многих случаях опции будут пересекаться. Например, организация, обладающая статусом налогоплательщика и налогового агента, одновременно может обладать статусом и распорядителя, и главного распорядителя бюджетных средств. Однако обратная ситуация тоже имеет место, так как организация, обладающая статусом налогового агента, может и не обладать статусом главного распорядителя или распорядителя бюджетных средств. Главное здесь в том, что характеризовать коллективных субъектов финансового права надо не через их гражданско-правовое свойство юридического лица, а через их финансово-правовую правосубъектность. Хотя, раскрывая отдельного субъекта финансового права, относящегося к группе коллективных субъектов этой отрасли, иногда будет целесообразно подчеркнуть и его гражданско-правовой статус юридического лица. Например, определяя организации в качестве налогоплательщиков, ст. 11 НК РФ указывает, что ими, в частности, являются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, хотя ими являются и иностранные структуры без образования юридического лица (абз. 3 ст. 19 НК РФ, п. 2 ст. 11 НК РФ).

Очевидно, что большое число коллективных субъектов финансового права требует не только их перечисления, но и некоторой классификации, которая позволила бы глубже понять их финансово-правовую природу и, конечно, четче отделять их от одноименных субъектов иной отраслевой принадлежности.

В связи с этим представляется, что коллективными субъектами финансового права следует считать организации, обладающие публичной правосубъектностью в области публичных финансов. Однако в числе этих субъектов надо выделять особую группу – те организации, которые являются, исходя из современной редакции Конституции РФ, органами публичной власти и обладают компетенцией в области публичных финансов.

Почему эти коллективные субъекты финансового права целесообразно выделять в массе организаций, обладающих публичной финансовой правосубъектностью? Во-первых, органы публичной власти как коллективные субъекты финансового права обладают, исходя из своей финансовой правосубъектности, компетенцией в сфере публичных финансов, т. е. управляют в этой сфере. Во-вторых, органы публичной власти, обладающие компетенцией в сфере публичных финансов, не однородны. Они в теории права подразделяются на органы общей и специальной компетенции. Такая градация этих органов применительно к финансовому праву позволяет их лучше понимать и анализировать.

В-третьих, эти органы в системе коллективных субъектов финансового права следует выделять еще и затем, чтобы отделить их от тех органов публичной власти, которые выступают от имени публично-правовых образований, обеспечивая реализацию государственного суверенитета в сфере публичных финансов. Последние являются органами публичной власти, представляющими интересы государства, а не уполномоченными государством органами, входящими в систему коллективных субъектов финансового права.

Итак, можно сказать, что коллективными субъектами финансового права являются организации, обладающие публичной финансовой правосубъектностью. В их числе органы публичной власти, наделенные компетенцией в сфере публичных финансов, а также прочие организации, обладающие публичной финансовой правосубъектностью.

В связи с отмеченным следует разделить коллективные субъекты финансового права на две группы, хотя и достаточно условно.

Так, в число коллективных субъектов финансового права, являющихся органами публичной власти, следует отнести: органы публичной власти общей компетенции, обладающие полномочиями в сфере публичных финансов (Правительство РФ, органы исполнительной власти общей компетенции субъектов РФ, исполнительные органы общей компетенции местного самоуправления, исполнительно-распорядительный орган федеральной территории «Сириус»).

В число коллективных субъектов финансового права, являющихся органами публичной власти специальной компетенции в области публичных финансов, следует отнести: Счетную палату РФ, Министерство финансов РФ, Федеральную налоговую службу РФ, Федеральное казначейство, финансово-контрольные органы в субъектах РФ, органы исполнительной власти специальной компетенции в области публичных финансов в субъектах РФ, исполнительные органы специальной компе-

тенции в области публичных финансов местного самоуправления и др., в том числе органы исполнительной власти специальной компетенции не в сфере публичных финансов, но наделенные компетенцией выступать в качестве главных администраторов доходов бюджетов и главных распорядителей бюджетных средств.

К числу прочих коллективных субъектов финансового права следует отнести организации, обладающие публичной финансовой правосубъектностью, среди них: организации-налогоплательщики, налоговые агенты, государственные компании, государственные корпорации, государственные и муниципальные унитарные предприятия, организации, выступающие в качестве распорядителей бюджетных средств и не являющиеся органами публичной власти; администраторы, выступающие в качестве администраторов доходов бюджета и не являющиеся органами публичной власти; иные организации, наделенные функциями в сфере публичных финансов.

Очевидно, что среди организаций этой группы всегда есть те, которые обладают весьма широкой публичной финансовой правосубъектностью, т. е. одновременно являются налогоплательщиками, налоговыми агентами, распорядителями бюджетных средств и т. д. Кроме того, надо учесть и то, что все органы публичной власти, относящиеся к коллективным субъектам финансового права являются налоговыми агентами, а также в ряде случаев – и налогоплательщиками. Именно в силу этого факта классификация коллективных субъектов финансового права на органы публичной власти и прочие организации, обладающие публичной финансовой правосубъектностью, является достаточно условной, хотя и отчетливой доминантой сегментирования.

2. Помимо отмеченного, Конституция РФ 1993 г. в новой редакции дала импульс для корректировки взглядов на *такие субъекты финансового права, как публично-правовые образования*.

В современных условиях проблема публично-правовых образований как субъектов финансового права является актуальной с двух точек зрения: 1) с точки зрения их финансово-правовой компетенции; 2) с точки зрения дифференциации финансово-правовой компетенции публично-правовых образований и государственных органов, выступающих в финансовых правоотношениях от собственного имени, т. е. уполномоченных государством органов, а не выступающих от имени государства. По крайней мере, судебная практика дает сегодня богатый материал для эффективного осмысления этого вопроса.

В настоящее время виды публично-правовых образований как субъектов финансового права разнообразились. На протяжении многих лет в науке финансового права отмечалось, что публично-правовыми образованиями являются: Российская Федерация, субъекты РФ и муниципальные образования. Однако в связи с внесением в Конституцию РФ изменений в 2020 г. (ст. 67) была создана федеральная территория «Сириус», которая согласно Федеральному закону от 9 декабря 2020 г. «О федеральной территории «Сириус» является публично-правовым образова-

ем. Соответственно, сегодня к числу субъектов финансового права стоит относить и федеральную территорию «Сириус», ибо это публично-правовое образование обладает бюджетно-правовой компетенцией. В частности ППО «Сириус» имеет право: осуществлять бюджетный процесс, т. е. составлять, рассматривать и утверждать проект бюджета федеральной территории, исполнять принятый бюджет, осуществлять контроль за его исполнением, а также утверждать отчет о его исполнении (ст. 43). Кроме того, федеральная территория «Сириус» устанавливает, вводит в действие и прекращает действие на своей территории местных налогов и сборов.

В финансовом праве, как и других отраслях права, есть доминантный субъект (субъекты), который самым непосредственным образом характеризует жесткий правовой режим финансового права. В числе этих субъектов – публично-правовые образования. Это обусловлено тем, что в силу властно-имущественного характера финансового правоотношения в подавляющем числе случаев одной из его сторон является государство, муниципальное образование или государственный орган. В последние годы в связи с расширением предмета финансового права государство, муниципальное образование и государственный орган могут и не являться стороной финансового правоотношения. Однако число таких правоотношений в общей массе финансовых правоотношений относительно невелико³. Учитывая большое число публично-правовых образований на территории РФ (РФ, 85 субъектов РФ и более 20 000 муниципальных образований), а также принимая во внимание, что число федеральных территорий как публично-правовых образований может возрастать, нет сомнений, что именно эти субъекты являются доминантными в финансовом праве. Данный тезис может вызывать несогласие, ибо очень большое число государственных органов являются участниками финансовых правоотношений. При этом не только органы законодательной власти, но и органы исполнительной власти как общей, так и специальной компетенции. Однако, как будет показано ниже, именно публично-правовые образования, а не государственные органы являются доминантными субъектами финансового права потому, что государственные органы, такие как законодательные органы власти, а нередко и исполнительные органы власти специальной компетенции, выступают не от своего имени, а от имени Российской Федерации и субъектов РФ. Соответственно субъектами финансового права в этих случаях являются не государственные органы, а публично-правовые образования, от имени которых они выступают.

В связи с отмеченным, на практике всё чаще возникает вопрос: в каком случае государственный орган является самостоятельным субъектом финансового права и вступает в финансовое правоотношение от своего

³ См.: Актуальные проблемы финансового и налогового права : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасевой. М., 2020. С. 22 ; Карасева М. В. О предмете финансового права в современных условиях // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2019. № 4. С. 195–196.

имени, а в каком – от имени государства и, соответственно, выступает как уполномоченный государством орган.

В науке уже неоднократно подчеркивалось, что Российская Федерация является субъектом финансового права, прежде всего, тогда, когда реализует свои суверенные права в области финансов. Категория «суверенитет» государства и вытекающие отсюда суверенные права государства, в том числе в области финансов, дают четкий критерий для того, чтобы идентифицировать государство как субъект финансового права в отличие от государственного органа, который не обладает таковым и, соответственно, не может иметь суверенные права.

Так, суверенными правами РФ в области финансов являются:

а) право устанавливать налоги;

б) право взимать налоги, т. е. требовать их уплаты; в) право утверждать бюджет, а также право на собственный бюджет, т. е. право на получение доходов, осуществление из бюджета расходов, а также движения источников финансирования дефицита бюджета.

Как известно, все эти права реализуют от имени РФ органы законодательной власти, а также Федеральная налоговая служба, осуществляющая юрисдикционные полномочия в рамках права государства на взимание налогов. В таком случае они выступают в качестве органов, представляющих интересы государства.

Что касается субъектов РФ, то они, как известно, не обладают государственным суверенитетом, а только лишь реализуют суверенные права РФ в области финансов. Они утверждают собственные бюджеты, устанавливают региональные налоги. Но субъект РФ не имеет права требовать их уплаты, ибо только РФ создает централизованную систему органов, через которую и реализует право требовать уплаты налогов путем установления ответственности за их неуплату. Соответственно, не только органы законодательной власти, но и ФНС как орган исполнительной власти в случае привлечения лица к налоговой ответственности выступает от имени РФ, реализуя юрисдикционное право на привлечение к налоговой ответственности.

3. Вместе с тем надо учесть, что федеральная налоговая служба РФ может выступать от имени государства, реализуя *не свою компетенцию в области публичных финансов, а свою общую правосубъектность.*

Практика показывает, что такое явление наблюдается в ситуациях, вытекающих из налогово-правовых. Причем, что самое примечательное, в этом случае налоговый орган выступает не от своего имени, а от имени публично-правового образования, представляя его интересы. Примером тому является ситуация с возмещением вреда, причиненного публично-правовому образованию в связи с неуплатой налогов, рассмотренная КС РФ в постановлении от 8 декабря 2017 № 39-П. Это же право налоговых органов подтверждено и в постановлении КС РФ от 5 марта 2018 г. № 14-П. Надо заметить, что впервые на общую правосубъектность налогового органа обратил внимание ВАС РФ в постановлении Президиума от 19 января 2010 г. ВАС РФ отметил, что ФНС РФ обладает не только специ-

альной компетенцией, которую реализует в рамках налогового правоотношения, но и общей правосубъектностью, которую реализует, в частности, в случае возврата в бюджет финансовых ресурсов, т. е. убытков, которые понесло государство. И действует в этом случае от имени государства.

Из отмеченного следует, что ФНС России, реализуя свою специальную правосубъектность в области публичных финансов, выступает от своего имени и является так называемым уполномоченным государством органом. В тех же случаях, когда компетенция ФНС опосредована суверенным правом государства на взимание налогов и осуществляет свои юрисдикционные полномочия, обеспечивая это взимание, ФНС выступает от имени государства, представляя его интересы.

Равным образом, когда налоговые органы в ситуациях, вытекающих из налогово-правовых, реализуют свою правосубъектность, обращаясь с иском о возмещении вреда, причиненного публично-правовому образованию, они не являются коллективными субъектами финансового права, а выступают в этих отношениях от имени государства. Иначе говоря, в этих случаях субъектом гражданского права является государство как собственник, а его интересы представляет ФНС РФ.

Что касается муниципальных образований как субъектов финансового права, то они, не обладая государственным суверенитетом, согласно ст. 132 Конституции РФ, вводят местные налоги в действие, а также утверждают местные бюджеты. В данном случае муниципальные образования обладают этими правами не как правами суверенными, а в силу наличия у них публичной власти, происходящей из законного самоуправления. Соответственно, представительные органы муниципальных образований выступают при введении местных налогов и сборов, а также утверждении бюджета не от собственного имени, а от лица муниципального образования, реализующего местное самоуправление. Однако следует обратить внимание, что Конституция РФ в ст. 132 указывает на право муниципальных образований лишь вводить налоги в действие, в то время как Налоговый кодекс РФ в ст. 12 устанавливает право муниципальных образований устанавливать налоги и вводить их в действие. Видимо, вопрос финансовой компетенции муниципальных образований требует научной дискуссии в целях обеспечения единства нормативно-правового регулирования.

Библиографический список

- Актуальные проблемы финансового и налогового права : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасевой. М., 2020 С. 22.
- Бесчеревных В. В.* Компетенция Союза ССР в области бюджета. М., 1976.
- Винницкий Д. В.* Субъекты налогового права. М., 2000.
- Древаль Л. Н.* Субъекты российского финансового права. М., 2008.
- Карасева М. В.* О предмете финансового права в современных условиях // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2019. № 4. С. 195–196.
- Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997.
- Химичева Н. И.* Субъекты советского бюджетного права. Саратов, 1979.

References

Actual problems of financial and tax law. Tutorial / Ed. M. V. Karaseva. M., 2020. P. 22.

Bescherevnykh V. V. Competence of the Union of Soviet Socialist Republics in the field of the budget. M., 1976.

Vinnitsky D. V. Subjects of tax law. M., 2000.

Dreval L. N. Subjects of Russian financial law. M., 2008.

Karaseva M. V. On the subject of financial law in modern conditions // Vestnik VSU. Series: Law. 2019. № 4. P. 195–196.

Karaseva M. V. Financial legal relationship. Voronezh, 1997.

Khimicheva N. I. Subjects of Soviet Budget Law. Saratov, 1979.

Для цитирования:

Karaseva M. V. Конституция Российской Федерации и вопросы субъектов финансового права // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2022. № 2(49). С. 239–248. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/2/239-248>

Recommended citation:

Karaseva M. V. Constitution of the Russian Federation and issues of subjects of financial law // Proceedings of Voronezh State University. Series: Law. 2022. № 2(49). P. 239–248. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/2/239-248>

Воронежский государственный университет

Карасева М. В., доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового права

E-mail: mvsentsova@gmail.com

Voronezh State University

Karaseva M. V., Doctor of Legal Sciences, Professor, Head of the Financial Law Department

E-mail: mvsentsova@gmail.com