

УДК 347.73

<https://doi.org/10.17816/RJLS104874>

К вопросу о субъектах финансового права

М.В. Карасева

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

Аннотация. В статье анализируются современные проблемы субъектов финансового права в контексте изменений, обусловленных поправками, внесенными в Конституцию РФ.

Подчеркивается, что в системе публично-правовых образований как субъектов финансового права появился новый субъект — публично-правовое образование федеральная территория «Сириус». Самым сложным вопросом системы субъектов финансового права являются коллективные субъекты. Их классификация всегда вызывала сложности. В современных условиях в связи с принятием ФЗ «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах РФ» появилась возможность классифицировать коллективные субъекты финансового права на органы публичной власти, наделенные компетенцией в сфере публичных финансов, и прочие организации, обладающие правосубъектностью в этой же сфере.

Специальное внимание уделено анализу правосубъектности ФНС. Подчеркивается, что ФНС как орган публичной власти обладает специальной финансовой правосубъектностью и, соответственно, специальной компетенцией в сфере публичных финансов. В этих случаях она выступает как уполномоченный государством орган от собственного имени. Вместе с тем, судебная практика дает примеры тех ситуаций, когда ФНС России выступает от лица государства в гражданско-правовых отношениях, порожденных налогово-правовыми ситуациями.

Ключевые слова: публично-правовые образования; специальная компетенция; общая компетенция; правосубъектность; государственный орган; органы публичной власти.

Как цитировать:

Карасева М.В. К вопросу о субъектах финансового права // Российский журнал правовых исследований. 2022. Т. 9. № 1. С. 85–91. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS104874>

<https://doi.org/10.17816/RJLS104874>

Subjects of Financial Law

M.V. Karaseva

Voronezh State University, Voronezh, Russia

ABSTRACT: Articles on the modern problems of financial law are analyzed in the context of changes and additions brought by the Constitution of the Russian Federation.

In the system of public legal entities, as subjects of the financial law the new subject, the public legal entity of the federal territory «Sirius» appeared. The most complicated system of subjects of the financial law is the collective subjects. Their classification always caused difficulties. In modern conditions, in connection with the adoption of the Federal Law “About the General Principles of the Organization of the Public Power in the Subjects of the Russian Federation”, new classification collective subjects of the financial law can be suggested. They can be divided into bodies of the public power allocated with competence in the field of public finance and other organizations having legal personality in the same sphere.

Special attention is paid to analyzing the legal personality of the Federal TS. FTS, as a public power body, has special financial legal personality and special competence in public finance. Thus, she acts as the representative body authorized by the state in her own name. Concurrently, court practice gives examples of those situations when the FNS of Russia acts on behalf of the state in the civil relations generated by tax and legal situations.

Keywords: public legal entities; special competence; general power; legal personality; state body; bodies of the public power.

To cite this article:

Karaseva MV. Subjects of financial law. *Russian journal of legal studies*. 2022;9(1):85–91. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS104874>

Received: 28.01.2022

Accepted: 18.02.2022

Published: 20.03.2022

Вопрос о субъектах права в каждой отрасли права является ключевым, ибо, так же как и предмет отрасли, способствует определению ее границ, благодаря указанию тех лиц, которые могут быть правосубъектны в рамках этой отрасли, т.е. иметь и приобретать отраслевые права и обязанности, а также нести отраслевую ответственность за свои действия.

Проблема субъекта финансового права всегда являлась достаточно сложной, прежде всего, в силу мобильности финансово-правового регулирования, а значит постоянной потребности в осмыслении возникающих финансовых правоотношений. Кроме того, из-за сегментированности отношений, составляющих предмет финансового права, разнородность субъектов этой отрасли права весьма велика, а потому их систематизация, как показывает научный анализ, всегда представляла некоторую сложность.

В современных условиях вопрос о субъектах финансового права опять приобретает актуальность в силу очевидного увеличения их числа и в связи с этим — назревшей потребности в их систематизации. Сегодня в науке ведутся споры как о месте новых, недавно появившихся субъектов финансового права, так и о признании тех или иных лиц в качестве субъектов права этой отрасли. В целом, нельзя не видеть, что многочисленные споры и разнородность в определении субъектов финансового права всегда порождена, в конечном итоге, отсутствием единого критерия для их идентификации и в последующем — систематизации.

Еще в советское время субъекты финансового права в силу их многочисленности и разнородности были разделены на три группы: общественно-территориальные образования, коллективные субъекты, индивидуальные субъекты финансового права¹. Фактически в этой классификации к сегодняшнему дню ничего не изменилось, разве что общественно-территориальные образования в учебниках финансового права были заменены на публично-правовые образования². Наверное, в этой классификации и менять ничего не надо, ибо коллективные субъекты финансового права настолько разнообразны, что иначе всех их объединить, кроме как через опцию «коллективные субъекты», и невозможно.

Известно, что субъектом права признается лицо, обладающее правосубъектностью. При этом, учитывая разделение права на отрасли, правосубъектность лица подразделяется на административную, финансовую, гражданскую и т.д. Соответственно, всякая отраслевая правосубъектность характеризуется особенностями прав и обязанностей, которыми наделяются субъекты этой отрасли.

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) а также 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 от имени государства. По крайней мере, судебная практика дает сегодня богатый материал для эффективного осмысления этого вопроса.

К сегодняшнему дню 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 ФЗ «О федеральной территории «Сириус» от 09.12.2020 г. является публично-правовым образованием. Соответственно, сегодня к числу субъектов финансового права стоит относить и федеральную территорию «Сириус», ибо это публично-правовое образование обладает бюджетно-правовой компетенцией. Конкретно, 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 ФЗ «О федеральной территории «Сириус»). А 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 20000 муниципальных образований), а также принимая во внимание тот факт, что число федеральных территорий как публично-правовых образований может возрасти, нет сомнений, что именно эти субъекты являются доминантными в финансовом праве. Этот тезис может

¹ Финансовое право: учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 1995. С. 39–40; М.В. Карасева. Финансовое право. Общая часть: учебник. М., 1999 С. 86.

² См.: Финансовое право РФ / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 105.

³ См.: Актуальные проблемы финансового и налогового права. Учебное пособие / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2020. С. 22.

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 все чаще возникает вопрос: в каком случае государственный орган является самостоятельным субъектом финансового права и вступает в финансовое правоотношение от своего 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 бюджет⁴. Как известно, все эти права реализуют от имени РФ органы законодательной власти. 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 Федеральная налоговая служба (далее — ФНС) как орган исполнительной власти в случае привлечения лица к налоговой ответственности выступает от имени РФ, реализуя юрисдикционное право на привлечение к налоговой ответственности.

⁴ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г.; Постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П; Постановление КС РФ от 5 марта 2018 г. № 14-П.

Что касается муниципальных образований как субъектов финансового права, то они, не обладая государственным суверенитетом, согласно ст. 132 Конституции РФ не устанавливают налоги, а вводят их 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.

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 однородны, обладают разным финансово-правовым статусом и им наделены для решения специальных задач в сфере финансов. Финансовая правосубъектность различна для разных потенциальных участников финансовых правоотношений. 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. А 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, опираясь на на категории «юридическое лицо», «работодатель» и т.д. Хотя, безусловно, нельзя не принимать во внимание тот факт, 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 субъектом 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, обладающие финансовой компетенцией, а также прочие организации, обладающие финансовой правосубъектностью.

Категорией, позволяющей объединить все 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 НК РФ 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, а там более компетенции. Главное здесь — наличие определенной структуры, имеющей управление и обладающей правом осуществлять деятельность для извлечения дохода (прибыли) или обладающей имуществом.

С учетом отмеченного, 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:

- а) организации — получатели бюджетных средств:
 - казенные учреждения,
 - государственные корпорации,
 - государственные компании,
 - государственные и муниципальные унитарные предприятия;
- б) организации, выступающие в качестве главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств;
- в) организации, выступающие в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов и страховых взносов, налоговых агентов;
- г) организации, выступающие как главные администраторы и администраторы доходов бюджетов;
- д) организации (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 и статусом распорядителя или главного распорядителя бюджетных средств. Однако обратная ситуация тоже имеет место, т.к. 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 отдельный субъект финансового права, относящийся 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, а некоторой классификации, которая позволила бы глубже понять их финансово-правовую природу и, конечно же, четче отделять их от одноименных субъектов иной отраслевой принадлежности.

В этой связи 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 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? Причин тому две. Во-первых, органы публичной власти как коллективные субъекты финансового права обладают, исходя из своей финансовой правосубъектности, компетенцией в сфере публичных финансов⁵, 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

⁵ См.: Стариков Ю.Н. Административное право. Воронеж, 2001. С. 19.

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 не являются коллективными субъектами финансового права, а как было отмечено выше, являются органами публичной власти, представляющими интересы государства.

Итак, исходя из отмеченного, 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, необходимо отнести органы публичной власти общей компетенции, но 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 относить Счетную Палату РФ, Министерство финансов РФ, ФНС РФ, Федеральное Казначейство, финансово-контрольные органы в субъектах РФ, органы исполнительной власти специальной компетенции в области публичных финансов в субъектах РФ, исполнительные органы специальной компетенции 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, организации, выступающие в качестве администраторов доходов бюджета и не являющиеся органами публичной власти, прочие организации, наделенные функциями в сфере публичных финансов.

Очевидно, что организации этой группы 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 с отчетливой доминантой сегментирования.

Коллективные субъекты финансового права, обладающие финансовой правосубъектностью, не могут рассматриваться как таковые в тех случаях, когда реализуют не финансовую, а гражданскую правосубъектность, хотя и в ситуациях, тесно связанных с финансово-правовыми.

Речь главным образом идет о ФНС РФ. Конечно, этот орган, прежде всего, относится к коллективным субъектам финансового права, а еще, более конкретно, к органам публичной власти, обладающим специальной компетенцией в сфере публичных финансов. Однако практика показывает, что в ситуациях, вытекающих из налогово-правовых, налоговые органы могут реализовывать не специальную, а общую компетенцию. Причем, что самое примечательное, в этом случае налоговый орган выступает не от своего имени, а от имени публично-правового образования, Российской Федерации, представляя ее интересы. Примером этому является ситуация с возмещением вреда, причиненного публично-правовому образованию в связи с неуплатой налогов, рассмотренная КС РФ в Постановлении от 8 декабря 2017 г. № 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 специальной компетенцией, которую реализует в рамках налогового правоотношения, но и общей правосубъектностью, осуществляемой, 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 все коллективные субъекты финансового права, реализуя свою специальную правосубъектность, выступают от своего имени и являются так называемыми уполномоченными государством органами.

В тех же случаях, когда налоговые органы в ситуациях, вытекающих из налогово-правовых, реализуют свою общую 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.

Вышеотмеченный вывод важен, потому что вооружает практику и, конечно же, правовую науку осознанием того, что всякий орган публичной власти, обладая специальной компетенцией в той или иной сфере, не свободен от общей компетенции, где он может выступать не обязательно от своего имени, но и от лица государства, т.е. реализовать государственные интересы. От своего имени он выступает, реализуя общую правосубъектность, когда хозяйствует, вступая в гражданские правоотношения по приобретению необходимого для своей деятельности имущества.

Кроме того, с практической точки зрения, этот вывод важен потому, что требует в ходе разрешения судебных

споров точно определять субъекта, который предъявляет иск или подает жалобу.

Итак, надо понимать, что современная практика правового регулирования и, прежде всего, практика прецедентного налогово-правового регулирования заставляет нас осознать, что в системе коллективных субъектов финансового права, а именно тех, которые являются органами публичной власти и обладают специальной компетенцией в области публичных финансов, можно встретить и такие органы, которые, являясь уполномоченными государством органами в области публичных финансов, одновременно могут выступать и от лица государства, реализуя свою общую правосубъектность в ситуациях, тесно связанных с финансово-правовыми.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Карасева М.В. О предмете финансового права в современных условиях // Вестник ВГУ. Серия «Право». 2019. № 4. С. 195–196.

ОБ АВТОРЕ

Марина Валентиновна Карасева (Сенцова), доктор юридических наук, профессор; e-mail: smv@law.vsu.ru

REFERENCES

1. Karasyova MV. About the subject of the financial law in modern conditions. *The Bulletin of VSU*. The series "Right". 2019;(4):195–196. (In Russ.).

AUTHOR INFORMATION

Marina V. Karaseva (Sentsova), doctor of law, professor; e-mail: smv@law.vsu.ru