

РЕАЛИЗАЦИЯ ИНТЕРЕСОВ ПУБЛИЧНОГО СУБЪЕКТА В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ

REALIZATION OF INTERESTS OF THE PUBLIC SUBJECT IN THE TAX RELATIONS

S. Bortnikov

Annotation

In article the question of a possibility of participation of the public subject in the tax relations and of availability at it own substantive subjective right is researched. The question of methods of resolution of conflicts of interests of tax authority and public subject, and also forms of their manifestation is considered. It is specified that the conflict of interest assumes availability of the rights protected by the right and it shall be satisfied with actions of other representative by the principal of the person (the attorney, the agent, the authorized body managing) and private interests of this representative". Subjects of a conflict of interest shall not be the parties which work to own advantage for lack of an obligation to act for the benefit of the third party. In the tax relations, the tax authority has an obligation to work not so much for the benefit of the budget or the public subject how many an obligation to work according to the law. From the point of view of the budget right of FNS of Russia acts as the authorized person which manages the income of the budget in a type of tax, that is acts for the benefit of the public subject.

Keywords: budget process, public subject, tax authority, conflict of interest, public obligation, authorized body, material interest, administrator of budget revenues, control of calculation of a tax, income of the budget.

Бортников Сергей Петрович

*ФГБОУ ВПО "Самарский
национальный исследовательский
университет им. академика
С.П. Королева", Самара*

Аннотация

В статье исследуется вопрос о возможности участия публичного субъекта в налоговых отношениях и о наличии у него собственного материального субъективного права. Рассматривается вопрос о способах разрешения противоречий интересов налогового органа и публичного субъекта, а также формах их проявления. Указывается, что конфликт интересов предполагает наличие защищенных правом прав и должен быть удовлетворен действиями другого уполномоченного лицом лица (поверенного, агента, уполномоченного органа, управляющего) и личными интересами этого уполномоченного". Субъектами конфликта интересов не должны быть стороны, которые действуют в собственных интересах в отсутствие обязанности действовать в интересах третьего лица. В налоговых отношениях, у налогового органа существует обязанность действовать не столько в интересах бюджета или публичного субъекта, сколько обязанность действовать в соответствии с законом. С точки зрения бюджетного права ФНС России выступает уполномоченным лицом, которое управляет доходом бюджета в виде налога, то есть действует в интересах публичного субъекта.

Ключевые слова:

Бюджетный процесс, публичный субъект, налоговый орган, конфликт интересов, публичная обязанность, уполномоченный орган, материальный интерес, администратор доходов бюджета, контроль исчисления налога, доход бюджета.

В налоговых, как и в прочих правоотношениях праву одного лица корреспондирует обязанность другого и наоборот. Субъекты – носители прав и обязанностей – оказываются связанными между собой, то есть связанными правоотношением.

В системе налоговых отношений правовые нормы устанавливают взаимные права и обязанности, которые связывают налогоплательщиков и государство в коммуникативное правовое сообщество, определяя их соотношенное друг с другом поведение, направленное на изъятие части собственности налогоплательщика в виде налога для финансирования деятельности государства.

Предполагается, что вступая в налоговые правоотношения, их участники реализуют общий интерес: налогоплательщики финансируют деятельность государства по управлению общими делами, государство – получает необходимые средства.

Причем, поведение участников налоговых отношений соотносено по своему смыслу друг с другом и ориентиро-

вано на это. Хотя М. Вебер, в частности, подчеркивал, что для социального отношения совсем не обязательно и наличие одинакового смысла, вкладываемого индивидами, соотносящими свое поведение друг с другом, в социальное отношение, так же как не обязательно внутренне принимать смысл установки своего контрагента [2, с. 630].

По самой сути налоговых отношений публичный субъект выступает в качестве налогового кредитора. Сама обязанность по уплате налогов и сборов возлагается на частного субъекта, налогоплательщика. Публичный субъект выступает в правоотношениях через свои органы, наделенные соответствующей компетенцией: МФ России, Федеральное казначейство, ФНС России.

Налогоплательщик, исполняя свою обязанность, перечисляет денежные средства в казначейство, кредитором в этих отношениях выступает публичный субъект. Все стороны данного отношения находятся в функциональной подчиненности и их действия урегулированы зако-

ном. Администратором налоговых поступлений является ФНС России и в этих "горизонтальных" или функциональных отношениях налоговый орган способствует исполнению налогоплательщиком налоговой обязанности: дает разъяснения, указывает реквизиты и коды для перечисления налога и пр.

С другой стороны, относительно указанных "горизонтальных" или функциональных отношений возникают и отношения вертикальные, отношения налогового контроля, в которых налогоплательщик и налоговый орган находятся в административной подчиненности и где налоговый орган действует директивно, как властвующий субъект, причем, не только в связях ФНС–налогоплательщик, но и ФНС–муниципалитет, ФНС–казначейство.

Причем, налоговый орган может иметь и собственные "интересы", отличные от "интересов" публичного субъекта: исполнение плана сбора налогов, толкование и порядок правоприменения и пр. Также стоит обратить внимание и на наметившуюся тенденцию наделения казначейства собственными контрольными функциями в отношениях использования бюджетных средств. Пересечение функций не чуждо и иностранным бюджетным отношениям [6].

Рассмотрим структуру отношений на примере уплаты и возврата налога на землю. Налог является местным, то есть уплачивается муниципалитету, на чьей территории находится земельный участок.

С момента государственной регистрации прав (вещных прав) на земельный участок у налогоплательщика возникает обязанность по уплате земельного налога. Служба Росреестра сообщает в налоговый орган о регистрации прав на земельный участок. ФНС России осуществляет администрирование налога, передает налогоплательщику извещение о необходимости уплаты налога. Налогоплательщик уплачивает налог в муниципальную казну. Муниципалитет как налоговый кредитор при формировании бюджета на соответствующий год учитывает потенциальный доход от поучения налоговых поступлений за данный земельный участок.

Предположим, налогоплательщик через два года обнаружил, что переплатил данный налог. Тогда он обращается в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога. ФНС России при удовлетворении заявления списывает истребуемую сумму со счетов муниципалитета в казначействе без согласия налогового кредитора. Муниципалитет лишь разводит руками и пытается залатать бюджетную дыру.

Публичный субъект может не согласиться с расчетом налога, "прощением" штрафа и пр. ФНС РФ является администратором дохода в виде налога, обладает компетенцией, но не субъективными правами, которые принадлежат публичному субъекту.

Может ли муниципалитет выразить несогласие с действиями или актами налогового органа, обжаловать их, защитить свой бюджетный интерес? В иностранной литературе не отрицается сама возможность существования и защиты интереса бюджета и даже конфликта с бюджетами иных уровней [5].

Налоговая политика является составной частью бюджетно-финансовой политики. Бюджетные законы, включая законы о федеральном бюджете, содержат предписания, относящиеся к налоговой сфере, меняющие налоговые обязательства, в том числе устанавливающие новые коэффициенты при исчислении налогов, освобождающие определенные субъекты от налоговых взносов и т.д. При этом судья КС РФ Т.Г. Морщакова в своем особом мнении к Постановлению КС РФ № 3-П от 18 февраля 1997 г. указывает, что в ряде случаев отдельные предписания включаются в законы о бюджете во изменение налоговых законов.

Иная ситуация может быть рассмотрена на примере реструктуризации налоговой задолженности. Постановление является нормативным правовым актом, регулирующим бюджетные правоотношения (пункт 2 статьи 3 Бюджетного кодекса РФ).

При принятии решения о реструктуризации задолженности налогоплательщика по налогам происходит замена налоговых правоотношений правоотношениями бюджетными, в рамках которых недоимка по налогам заменяется бюджетным кредитом. Суд в своем постановлении ФАС УО от 30.10.2003 N Ф09-3681/03-АК указывает, что после подобной реструктуризации налоговый орган уже не имеет правовых оснований для зачета суммы излишне уплаченных налогов в счет погашения бюджетного кредита, предоставленного налогоплательщику, т.к. отношения развиваются в совершенно различных отраслях права.

Налоговый кредитор не может проявить свое согласие или несогласие при возврате налога, изменении срока его уплаты т.п. При том, что бюджет муниципалитета через год-два после уплаты налога "не может даже предположить" подобный расход – возврат налога. И финансовые отношения будут здесь формироваться с учетом развития налоговых отношений.

Конфликт интересов предполагает наличие защищенных правом прав и должен быть удовлетворен действиями другого уполномоченного принципалом лица (поверенного, агента, уполномоченного органа, управляющего) и личными интересами этого уполномоченного" [3, с. 12].

Субъектами конфликта интересов не должны быть стороны, которые действуют в собственных интересах в отсутствие обязанности действовать в интересах третьего лица. В налоговых отношениях, у налогового органа существует обязанность действовать не столько в интересах бюджета или публичного субъекта, сколько обязанность действовать в соответствии с законом. С точки зрения бюджетного права ФНС России выступает уполномоченным лицом, которое управляет доходом бюджета в виде налога, то есть действует в интересах публичного субъекта.

В литературе высказывается позиция, что компетенция Российская Федерация характеризуется открытым перечнем полномочий в сфере налогообложения. При этом полномочия Российской Федерации в сфере налогообложения производны от ключевого полномочия Рос-

сийской Федерации по взиманию налогов и сборов [4, с. 7].

Несмотря на то, что конституционные нормы не изменялись, установление компетенции публичных субъектов осуществлялось несколько раз, при этом в ряде случаев перераспределение полномочий носило принципиальный характер. На наличие собственных субъективных прав публичного субъекта в налоговых отношениях указывает и судебная практика. Например, при оспаривании решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности в деле могут участвовать и публичные субъекты.

Так, Арбитражный суд Самарской области в деле А55–31489/2015 определил: "Кроме того, представитель инспекции ФНС России заявил письменное ходатайство о привлечении к участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора Департамент управления имуществом городского округа Самара и Администрации городского округа Самара, поскольку неуплата земельного налога влияет на своевременное пополнение бюджета городского округа Самара".

То есть суд признал у публичного субъекта наличие в деле о признании недействительным решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности собственного материального, субъективного права.

В другом деле, публичный субъект также ставит во главу угла субъективный интерес публичного субъекта.

В деле № 3а–159/2016 в Самарском областном суде при оспаривании кадастровой стоимости земельного участка для целей налогообложения публичный субъект указывает на следующее: спор по изменению кадастровой стоимости земельного участка затрагивает материальные интересы местного бюджета.

Муниципалитет в обоснование нарушения своего субъективного права (даже на фоне принципа публичности финансов) отмечает, что в соответствии со статьей 61.2 Налогового кодекса РФ в бюджеты городских округов зачисляются налоговые доходы от земельного налога по нормативу 100 процентов. Федеральным законом от

06.10.2003 г. № 131–ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" на органы местного самоуправления возложено множество обязанностей, решение которых осуществляется за счет доходной части бюджета. С учетом сложившейся ситуации снижение доходной части бюджета может привести к неисполнению расходных обязательств. Таким образом, снижение кадастровой стоимости повлечет нарушение прав администрации городского округа Кинель, а также жителей городского округа, поскольку в результате уменьшения кадастровой стоимости земельного участка в местный бюджет не поступят значительные денежные средства.

В соответствии со ст. 6 БК РФ администратор доходов бюджета – это тот орган государственной власти (государственный орган), который осуществляет контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов. Именно на налоговые органы в силу п. 3) ст. 9 НК РФ возложена эта функция в отношении налогов.

В настоящее время ни в законодательстве, ни в судебной практике не разрешен вопрос о самой возможности участия публичного субъекта в налоговых отношениях. Исключает ли наделение законодателем ФНС России специальными полномочиями саму возможность публичными субъектами своих субъективных прав самостоятельно?

Реализация и развитие подобного подхода ставит вопрос о формировании института материального права публичного субъекта в налоговых отношениях и применение цивилистического подхода к сфере публичных финансов, что противоречит как налоговому, так и бюджетному законодательству. Необходимо разработать и урегулировать возможные спорные отношения публичного органа и уполномоченного органа исполнительной власти вне сферы налоговых отношений, тем более, не создавая дополнительных рисков и обременений для налогоплательщика.

ЛИТЕРАТУРА

1. Болтинова О.В. К вопросу о государственном финансовом контроле в Российской Федерации // Финансовое право и управление. № 2 – М.: Nota Bene, 2013. С. 39–45
2. Вебер М. Избранные произведения: Пер. с нем./Сост., общ. ред. и послесл. Ю. Н. Давыдова; Предисл. П. П. Гайденоко.–М.: Прогресс, 1990.С –808 с.
3. Дедов Д. И. Конфликт интересов. – М.: Волтерс Клувер, 2004. – 288 с.
4. Непомнящих Е. В. Конституционные основы компетенции Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в сфере налогообложения. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.02 – конституционное право; муниципальное право. Москва. 2008. –27 с.
5. Budget theory in the public sector / edited by Aman Khan, and W. Bartley Hildreth. p. 36. – 297 p.
6. Chrystal, Alec K., ed. Public Choice Analysis of Economic Policy. New York: St. Martin's Press, 2000. 3. 24.
7. Enriques, Luca, The Law on Company Directors' Self-Dealing: A Comparative Analysis (April 1, 2000). International and Comparative Corporate Law Journal, Vol. 2, No. 3, 2000. pp. 297–333