

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПРАВОСУДИЯ»

На правах рукописи

ДОЛГОПОЛОВ ОЛЕГ ИВАНОВИЧ

**ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ,
ПРИЧИНЕННЫХ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ**

Специальность 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель
кандидат юридических наук, доцент
Писенко Кирилл Андреевич

Москва – 2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3-12
Глава 1. Теоретико-методологические основы возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, за счет средств федерального бюджета	
1. Источники и предмет правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами	13-30
2. Виды и содержание финансовых правоотношений, возникающих при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами.....	31-46
3. Финансово-правовые средства и элементы правового регулирования возмещения убытков	47-56
4. Финансово-правовой институт возмещения убытков, причиненных налоговыми органами	57-90
Глава 2. Основные направления совершенствования финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами	
1. Финансово-правовые принципы возмещения убытков, причиненных налоговыми органами	91-106
2. Субъективное финансовое право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами	107-121
3. Основания бюджетно-правовой ответственности за причиненные убытки	122-142
4. Налогообложение денежных средств, полученных в качестве возмещения убытков.....	143-148
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	149-152
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	153-178

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Взимание сумм налоговых платежей сопровождается вторжением государства в сферу финансовых прав и свобод налогоплательщика. В случаях причинения налоговыми органами неправомерного вреда налогоплательщикам, государством гарантируется возмещение убытков из федерального бюджета.

Актуальность темы исследования обусловлена, главным образом, необходимостью развития юридических знаний о финансово-правовой природе и финансово-правовом регулировании возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, и может быть обоснована рядом обстоятельств.

Во-первых, при причинении налоговыми органами налогоплательщикам неправомерного вреда, нормы финансового права приводятся в действие, наполняются содержанием и заставляют максимально служить не только нарушенным правам и законным интересам налогоплательщиков, но и реализуются в публичных интересах всего общества.

Во-вторых, в процессе возмещения присужденных налогоплательщику убытков, распределяются и расходуются публичные финансы с использованием финансово-правовых средств.

В-третьих, возмещением убытков, причиненных налоговыми органами, обеспечиваются дополнительные гарантии для реализации публичного интереса государства, связанного со своевременной и полной уплатой налогов налогоплательщиками.

Именно такой подход позволяет рассматривать возмещение убытков как взаимосвязанный и сбалансированный процесс, направленный на восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщика и защиту публичных интересов государства.

Исследование предмета финансово-правового регулирования и правоотношений, возникающих в связи с возмещением убытков, причиненных

налоговыми органами, изучение финансово-правового института и определение финансово-правовых принципов возмещения убытков дополнит науку финансового права.

Причинение убытков налоговыми органами применением несоответствующих Налоговому Кодексу Российской Федерации законов субъектов Российской Федерации либо нормативных правовых актов муниципальных образований не освобождает государство от возмещения убытков за счет федерального бюджета. В целях распределения ответственности между бюджетами нуждаются в научном осмыслении основания бюджетно-правовой ответственности государства за причиненный вред.

Дальнейшее изучение финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, послужит основой для формирования алгоритма действия норм финансового права в процессе распределения и расходования средств федерального бюджета, направляемых на восстановление нарушенных финансовых прав налогоплательщиков.

Существует правовая неопределенность относительно наличия обязанности уплачивать налоги с сумм возмещенных убытков. Решение обозначенной проблемы создаст условия для стабильности финансовых правоотношений.

Приведенные положения свидетельствуют об актуальности избранной темы диссертационной работы.

Степень научной разработанности темы.

В финансовом праве возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, исследуются фрагментарно. В частности, научные положения о налоговых спорах с позиции защиты прав налогоплательщика развивают В. Н. Гудым, В. А. Соловьев, С. А. Ядрихинский и другие авторы.

Положения о правовом регулировании налоговых и бюджетных правоотношений, а также бюджетного процесса разработаны А. В. Деминым, А. Н. Козыриным, Д. Л. Комягиным, Х. В. Пешковой и другими.

Вопросы, касающиеся производства по налоговым спорам в арбитражном суде, рассматриваются в трудах Э. Н. Нагорной, И. А. Хавановой, Е. И. Цацулиной и других авторов.

В своих исследованиях М. И. Балакирева, В. Е. Кузнеченкова выделяют налоговый процесс как особый вид юридического процесса, раскрывают отдельные его стадии. С. М. Миронова теоретически обосновывает и раскрывает понятие «механизм разрешения налоговых споров». Изучению конфликтов в сфере налоговых правоотношений в синтезе конфликтологии и права уделено внимание в трудах Д. Б. Орахелашвили, А. К. Саркисовым и другими.

Вместе с тем в науке финансового права правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, причиненных налоговыми органами, используемые при этом финансово-правовые средства и элементы правового регулирования, не исследованы.

Цель диссертационного исследования состоит в разработке научных положений о финансово-правовой природе возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами, а также в обосновании положений о финансово-правовом регулировании возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами.

Для достижения цели были поставлены следующие **задачи**:

- изучить источники правового регулирования возмещения убытков;
- определить предмет финансово-правового регулирования возмещения убытков;
- исследовать соотношение частноправового и публично-правового в регулировании возмещения убытков, причиненных налоговыми органами;
- изучить теоретические вопросы финансово-правовых категорий «вред» и «убытки»;
- изучить виды и содержание финансовых правоотношений, возникающих при возмещении убытков;

- исследовать финансово-правовые средства и элементы правового регулирования возмещения убытков;
- исследовать финансово-правовой институт возмещения убытков;
- выявить финансово-правовые принципы возмещения убытков;
- исследовать содержание субъективного финансового права налогоплательщиков на возмещение убытков;
- выявить основания возникновения бюджетно-правовой ответственности государства за причиненные налоговыми органами убытки;
- разработать предложения по совершенствованию финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

Объектом диссертационного исследования являются правоотношения, складывающиеся в связи с деятельностью государства в сфере регулирования распределения и расходования публичных финансов, посредством которых обеспечивается восстановление нарушенных финансовых прав налогоплательщиков.

Предмет диссертационного исследования составляют финансово-правовые нормы, регулирующие деятельность субъектов финансового права по возмещению причиненных убытков, распределению и расходованию средств федерального бюджета, практика их применения.

Методологическую базу исследования образуют общенаучные (описание, сравнение, синтез, анализ, аналогия, обобщение, классификация, абстрагирование) и частнонаучные (историко-правовой, сравнительно-правовой, формально-юридический) методы познания.

Эмпирической основой исследования стали результаты изучения нормативных правовых актов за период с 1950 г. по 2014 г., регламентирующих возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, Постановлений Европейского Суда по правам человека (3), актов Конституционного Суда Российской Федерации (7), Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (27) и Федеральных арбитражных окружных судов (11), актов Министерства финансов Российской Федерации,

Федеральной налоговой службы Российской Федерации и Федерального казначейства (8) за период с 1995 г. по 2014г., официальных статистических данных Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по рассматриваемой категории дел за период 2007 - 2014 гг.

Теоретическую основу исследования составили труды ведущих отечественных правоведов в области теории права: С. С. Алексеева, В. М. Корельского, О. Е. Кутафина, А. В. Малько, Н. И. Матузова, Ю. К. Толстого, Р. О. Халфиной и других.

Значительную помощь при изучении источников, предмета финансово-правового регулирования и финансово-правового института возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, оказало изучение трудов в области публичного права следующих ученых: А. Р. Батяевой, К. С. Бельского, Т. А. Вершило, Л. Г. Востриковой, Г. Р. Гафаровой, О. Н. Горбуновой, А. В. Демина, А. Н. Козырина, И. И. Кучерова, В. А. Соловьева, Э. В. Талапиной, В. Ф. Яковлева и других авторов.

При исследовании зарубежного опыта в сфере разрешения налоговых споров было уделено внимание трудам А. В. Белоусова, С. В. Берестового, А. Б. Зеленцова и других авторов.

Базовыми для исследования финансово-правовых средств и элементов финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, субъективного финансового права налогоплательщиков на возмещение убытков, финансово-правовых принципов возмещения убытков послужили труды специалистов в области финансового права: А. В. Брызгалина, К. С. Бельского, Д. В. Винницкого, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, А. В. Демина, С. В. Запольского, Н. М. Казанцева, Ю. А. Крохиной, И. И. Кучерова, В. А. Парыгина, А. Г. Пауля, С. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, С. В. Рыбаковой, А. А. Тедеева, Н. И. Химичевой и других авторов.

Научная новизна исследования состоит в выявлении финансово-правовой природы регулирования возмещения убытков, причиненных

налоговыми органами; разработке новых финансово-правовых знаний о финансово-правовых средствах обеспечения правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

Положения, выносимые на защиту:

1. Обосновывается, что правовые нормы, регламентирующие возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, в значительной своей массе имеют финансово-правовую природу. Финансово-правовые нормы закрепляют общий и специальный порядок возмещения убытков, императивно устанавливают права и обязанности участников финансовых правоотношений по распределению и расходованию средств федерального бюджета.

2. Эффективность финансово-правового регулирования достигается использованием информации, поступающей по каналам прямых и обратных связей. Использование прямых и обратных связей в регулировании отношений по возмещению причиненного налоговыми органами убытков обеспечивает в системе финансового права взаимодействие бюджетно-правовых и налогово-правовых норм. По каналам прямых связей идет информация от государства в виде принятия финансово-правовых норм, закрепляющих правила возмещения убытков за счет распределения и расходовании публичных финансов. По каналам обратных связей от налогоплательщиков поступает информация о результатах воздействия финансово-правовых норм.

3. Финансовые правоотношения по возмещению убытков возникают в связи с неправомерной деятельностью налоговых органов (их должностных лиц) при исполнении служебных обязанностей и причинением налогоплательщику убытков. Налогоплательщик наделяется законодателем субъективным финансовым правом на возмещение причиненных убытков за счет федерального бюджета. Налоговый орган (орган, причинивший вред) и ФНС России (главный распорядитель средств федерального бюджета) выступают в финансово-правовом споре о возмещении убытков в качестве ответчиков по делу. Минфин России в рамках бюджетного процесса исполняет судебный акт о возмещении убытков путем распределения и расходовании

публичных финансов. Сделан вывод, что в связи с причинением налоговыми органами (их должностными лицами) неправомерного вреда налогоплательщикам и возмещением убытков, возникают финансовые правоотношения, содержанием которых являются субъективные финансовые права и обязанности их участников.

4. Финансово-правовое регулирование возмещения убытков включает следующие финансово-правовые средства и элементы: материальные и процедурные финансово-правовые нормы, финансово-правовые принципы, субъективные финансовые права и обязанности налогоплательщиков, полномочия властных субъектов финансового права, юридический факт как основание для бюджетно-правовой ответственности. Использование финансово-правовых средств и элементов достигается цель финансово-правового регулирования возмещения убытков: реализуются субъективные финансовые права налогоплательщиков на возмещение убытков и интересы общества в сфере публичных финансов; присужденные денежные средства федерального бюджета становятся собственностью налогоплательщика в момент их зачисления на банковский счет налогоплательщика, восстанавливается способность налогоплательщиков уплачивать налоги.

5. Финансово-правовой институт возмещения убытков объединяет финансово-правовые нормы, закрепляющие права и обязанности субъектов финансового права, условия реализации права налогоплательщиков на возмещение убытков. Обосновано, что введение в правовом регулировании возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, норм об обязательном предварительном обжаловании решений налоговых органов снизит гарантии, предоставленные налогоплательщикам действующим законодательством.

6. Обоснованы основные финансово-правовые принципы возмещения убытков, причиненных налоговыми органами: принцип индивидуализации расходования средств бюджета, принцип бюджетной обеспеченности и принцип ответственности бюджета. Следование финансово-правовым

принципам при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, способствует сохранению баланса между правами и законными интересами налогоплательщиков и интересами государства.

7. Разработано понятие категории «субъективное финансовое право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами», под которым следует понимать гарантированную государством нормами финансового права меру возможного поведения налогоплательщиков и обеспеченную обязанностью властных субъектов финансовых правоотношений распределить и расходовать денежные средства федерального бюджета с целью восстановления имущественного состояния налогоплательщиков.

8. Бюджетно-правовая ответственность государства за причиненные убытки - это система финансово-правовых мер, направленных на восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков путем распределения и расходования публичных финансов. В целях распределения ответственности по возмещению убытков между бюджетами обосновано предложение о дополнении пункта 3 статьи 31 Налогового Кодекса Российской Федерации абзацем 2 следующего содержания: «При применении налоговыми органами несоответствующих Налоговому Кодексу Российской Федерации законов субъектов Российской Федерации либо нормативных правовых актов муниципальных образований, ответственность за причинение налогоплательщику убытков возлагается соответственно на бюджет субъекта Российской Федерации или бюджет муниципального образования».

9. Установлено неоднозначное толкование наличия обязанности по уплате налогов с сумм возмещенных убытков из федерального бюджета. Возмещение государством причиненных убытков по своему экономическому смыслу не является реализацией товаров (работ, услуг) или доходом налогоплательщика. В этой связи обосновано предложение о дополнении пункта 1 статьи 38 Налогового Кодекса Российской Федерации абзацем 3 следующего содержания: «Объектом налогообложения не признается

возмещение налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами (их должностными лицами)»).

Теоретическая значимость выводов и положений диссертации состоит в том, что они развивают научные знания о финансово-правовой природе возмещения убытков, причиненных налоговыми органами; обосновывают следующее:

1. использование финансово-правовых средств и элементов в правовом регулировании возмещения убытков, причиненных налоговыми органами;
2. внесение изменений в нормы Налогового Кодекса Российской Федерации, регламентирующие правила возмещения налогоплательщикам причиненных убытков.

Практическая значимость работы заключается в возможности использования положений и выводов исследования в учебном процессе при преподавании курсов «Финансовое право», «Налоговое право» и «Бюджетное право» по темам «Финансово-правовая ответственность», «Защита прав налогоплательщиков» и «Правовое регулирование расходов бюджетов».

Результаты исследования финансово-правовых средств и элементов правового регулирования возмещения убытков, финансово-правового института и финансово-правовых принципов возмещения убытков окажут содействие в толковании финансово-правовых норм о возмещении убытков, преодолении пробелов как в финансово-правовом регулировании возмещения убытков, так и в финансово-правовом регулировании бюджетных и налоговых правоотношений в целом.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические положения и выводы нашли свое отражение в 14 научных публикациях диссертанта, а также в выступлениях с докладами при участии 28 февраля 2012 г. и 19 марта 2013 г. на III и IV итоговых научно-практических конференциях аспирантов и соискателей «Общетеоретические и отраслевые проблемы российского правосудия», проводимых Федеральным государственным

бюджетным образовательным учреждением высшего профессионального образования «Российская академия правосудия» (г. Москва).

Выводы и предложения исследования использовались диссертантом с февраля 2010 года по август 2010 года при проведении занятий по дисциплинам «Финансовое право» и «Налоговое право» в Тамбовском филиале Поволжской академии государственной службы имени П. И. Столыпина (в настоящее время Тамбовский филиал ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»), используются в процессе проведения с 2009 года по настоящее время семинарских занятий по дисциплинам «Налоговое право» и «Финансовое право» в Тамбовском филиале негосударственного аккредитованного частного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Современная гуманитарная академия».

Выводы и предложения исследования используются в учебном процессе Юридического института Тамбовского государственного технического университета, а также в практической деятельности помощниками судей Арбитражного суда Тамбовской области и адвокатами Коллегии адвокатов Тамбовской области.

Структура диссертационного исследования состоит из введения, двух глав, состоящих из восьми параграфов, заключения.

Глава 1. Теоретико-методологические основы возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, за счет средств федерального бюджета

1. Источники и предмет правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами

Регулирование общественных отношений является важной и необходимой частью осуществления управления обществом. В правовом государстве взаимоотношения государства с налогоплательщиками регламентируются правовыми нормами и носят правовой характер. Это означает, что государственная политика в области регулирования правоотношений, возникающих в связи с возмещением налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами, также реализуется в правовом пространстве.

В интересующем нас плане исследуем финансово-правовую природу регулирования возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами.

В настоящее время в отечественной юридической науке интенсивно развивается теория правового регулирования¹. Правовое регулирование в теории права определяют как комплекс средств и приемов правового воздействия на деятельность субъектов права в целях упорядочения общественных отношений².

Как отмечает Р. Э. Канцеров, в научной и учебной литературе термин «финансово-правовое регулирование» трактуется неоднозначно³. С одной стороны, под финансово-правовым регулированием понимают воздействие с

¹ Жариков Ю.С. Уголовно-правовое регулирование и механизм его реализации. М., 2009. С. 7.

² Козырин А. Н. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации // Справ.-правовая система «Гарант». 2009.

³ Канцеров Р. Э. Финансово-правовое регулирование валютных отношений: понятие и сущность // Финансовое право. 2008. № 10. С. 3.

помощью метода властных предписаний и позитивных обязываний на отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства¹. С другой стороны, финансово-правовым регулированием называют всякое государственное властное воздействие на отношения, возникающие по поводу формирования и использования фондов денежных средств, составляющих финансовую систему².

С учетом указанных определений, представляется, что финансовое правовое регулирование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, - это комплекс финансово-правовых средств и приемов правового воздействия на финансовые правоотношения, возникающие при распределении и расходовании публичных финансов, направляемых на восстановление нарушенных прав налогоплательщиков.

Основание, порядок и условия возмещения убытков за счет федерального бюджета регламентируются взаимосогласованными отдельными нормами права, которые в зависимости от их роли и значения объединяются в субинституты, институты, располагаются в определенной последовательности, образуя определенную систему, что позволяет отнести правоотношения, возникающие в связи с распределением и расходованием публичных финансов, к финансовому праву.

А. В. Деминым отмечается, что правовые нормы фиксируются уполномоченными субъектами в определенных источниках – признаваемых государством внешних формах. Источники права образуют сложную, многоуровневую, иерархическую систему, включающую статусное, конвенционное, обычное и судебное право, которая характеризуется преобладанием законодательной формы³.

Таким образом, финансово-правовое регулирование упорядочивает правоотношения, возникающие при восстановлении нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков посредством распределения и

¹ Карасева М. В. Финансовое право Российской Федерации: учебник. М., 2002. С. 39.

² Шохин С.О. Финансовое право для экономических специальностей: учебник. М., 2006. С. 44.

³ Демин А. В. Общая теория налогово-правовых норм: монография. М., 2012. С. 35-36.

расходования публичных финансов, а также способствует практической реализации права на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета.

Финансовое право, являясь самостоятельной отраслью права, имеет свой предмет правового регулирования. В связи с этим считаем необходимым продолжить изучение правовой природы возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, путем исследования предмета правового регулирования.

Предмет правового регулирования возмещения убытков за счет средств федерального бюджета трактуется в научной литературе неоднозначно, эта неоднозначность негативно отражается и на правоприменении. И это не случайно, поскольку процесс возмещения одновременно регламентируются нормами частного и публичного права. Представляется, что исследование предмета финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, необходимо начать с анализа системы внутригосударственных источников.

Среди внутригосударственных источников, в которых содержатся правовые нормы, регулирующие возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, необходимо выделить Конституцию Российской Федерации.

А. В. Демин отмечает, что «вряд ли следует считать Конституцию Российской Федерации непосредственным источником налогового права, а точнее – элементом системы налогового законодательства. В лучшем случае речь может идти о признании ее источником налогового права в широком смысле, но только в том смысле, в каком этот основополагающий акт учредительного характера выступает источником любой отрасли права»¹.

Согласимся с данным утверждением в части, применительно к исследуемой проблематике, Конституция Российской Федерации в системе нормативных правовых актов, регулирующих возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, занимает особое место.

¹ Демин А. В. Законодательство о налогах и сборах: понятие, состав, проблемы // Финансовое право. 2007. №7. С. 26.

Конституция Российской Федерации в пунктах «ж», «з» статьи 71 к предмету ведения Российской Федерации относит вопросы защиты прав и свобод человека и гражданина, финансового регулирования, федерального бюджета.

Как отмечено в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.01.2001 № 1-П¹, наделяя правом на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц, статья 53 Конституции Российской Федерации гарантирует охрану законом прав каждого от преступлений и злоупотреблений властью.

Соответственно, Конституция Российской Федерации, обязывая каждого платить налоги, гарантирует, что подлежат уплате только законные налоги (ст. 57), и в случае причинения вреда незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц - право на возмещение государством вреда (ст. 53).

Таким образом, Конституцию Российской Федерации следует относить к одному из источников, регулирующих возмещение убытков, причиненных налоговыми органами. При этом право на возмещение вреда носит абсолютный характер, поскольку вытекает из общего конституционного права на защиту и не может быть ограничено ни при каких обстоятельствах.

Закрепление Конституцией Российской Федерации гарантии возмещения причиненных убытков выдвигает императивное требование к формированию последовательного и логичного правового поля защиты прав налогоплательщиков, а также защиты публичных (финансовых) интересов общества. В тоже время, Конституция Российской Федерации включает в себя основные направления политики государства, в том числе в финансовой сфере, поэтому ограничивать рассмотрение восстановления нарушенных прав налогоплательщиков за счет средств федерального бюджета исключительно изучением конституционных норм, нам представляется недостаточным.

¹ Российская газета. 2001. № 30.

Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, регламентируется, прежде всего, Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ).

Следует отметить, что проблематика возмещения причиненных убытков актуализируется при усилении элементов налогового администрирования и расширении полномочий, предоставленных налоговым органам.

Так, к примеру, в настоящее время налоговым органам предоставлено право взыскивать налоги, пени и штрафы с организаций и индивидуальных предпринимателей во внесудебном порядке.

Д. М. Щекин, изучая проблемы защиты прав налогоплательщиков, обратил внимание на данное обстоятельство, указав, что внесудебное (бесспорное) взыскание сумм налоговых платежей сокращает правовые гарантии защиты прав налогоплательщиков. «В большей степени это относится к малому бизнесу, который не может себе позволить иметь в штате юриста или нести расходы на привлечение адвокатов ...судебная процедура взыскания штрафа служила надежной защитой от необоснованного привлечения к ответственности»¹.

Таким образом, можно сделать вывод, что право взыскивать с налогоплательщиков (организаций и индивидуальных предпринимателей) сумм налоговых платежей, начисленных по результатам налоговых проверок, во внесудебном (бесспорном) порядке увеличивает риск причинения налогоплательщикам убытков.

Право налогоплательщиков на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, закреплено в подпункте 14 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации, а в статье 35 Налогового кодекса Российской Федерации определены общие условия возмещения убытков и возложения ответственности на федеральный бюджет.

¹ Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития Налогового права. М., 2007. С. 32.

Анализ положений подпункта 14 пункта 1 статьи 21, статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации, позволяет сделать следующие выводы:

- возмещению подлежат убытки, причиненные неправомерными актами, действиями (бездействием) не только налоговыми органами, их должностными лицами, но и другими работниками налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей;

- возмещение убытков рассматривается как ответственность;

- возмещение убытков производится за счет средств федерального бюджета.

Пунктом 1 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах признается налоговым контролем. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах. Это означает, что налоговые органы наделены законодателем широким спектром полномочий при осуществлении налогового контроля.

Правила возмещения убытков, причиненных налоговыми органами (их должностными лицами), при проведении мероприятий налогового контроля регламентируются статьей 103 Налогового кодекса Российской Федерации.

Как установлено в статье 103 Налогового кодекса Российской Федерации:

- при проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда;

- убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц, возмещаются в полном объеме;

- возмещению подлежит упущенная выгода (неполученный доход).

Следовательно, положения статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации регламентируют общие положения о возмещении причиненных налогоплательщикам убытков, статья 103 Налогового кодекса Российской Федерации определяет правила возмещения вреда, причиненного при проведении мероприятий налогового контроля.

Налоговый кодекс Российской Федерации не регулирует порядок расходования средств федерального бюджета, направляемых на восстановление нарушенных прав налогоплательщиков, а содержит в пункте 1 статьи 11 отсылочные нормы к «иным федеральным законам», что указывает на необходимость соотнесения положений Налогового кодекса Российской Федерации с нормами других законов.

Как указано в статье 2 Бюджетного кодекса Российской Федерации (БК РФ), бюджетное законодательство Российской Федерации состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о федеральном бюджете. Так, к примеру, Федеральным законом от 02.12.2013 № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов»¹ утвержден общий объем бюджетных ассигнований на исполнение публичных нормативных обязательств на 2014 год в сумме 621 207 332,2 тыс. рублей, на 2015 год в сумме 683 021 807,5 тыс. рублей и на 2016 год в сумме 717 646 929,1 тыс. рублей.

Статьей 239 Бюджетного кодекса Российской Федерации установлено понятие «иммунитета бюджета» - правовой режим, при котором обращение взыскания на бюджетные средства осуществляется только на основании судебного акта, за исключением случаев, предусмотренных Бюджетным кодексом Российской Федерации. Соответственно, налогоплательщику для возмещения убытков за счет средств федерального бюджета необходимо обратиться в суд с исковым заявлением. Исполнение судебных актов производится на основании исполнительных документов в валюте Российской Федерации.

¹ Российская газета. 2013. № 276.

Правила исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации закреплены в главе 24.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Таким образом, Конституция Российской Федерации устанавливает основы финансово-правового направления развития норм, регулирующих возмещение убытков, причиненных органами власти.

Публично-правовые нормы, регулирующие возмещение убытков из федерального бюджета, императивны и обособлены, что позволяет выделить среди них финансово-правовые:

- запрет на причинение неправомерного вреда (ст. 35, 103 НК РФ);
- источник возмещения (ст. 35 НК РФ);
- иммунитет бюджета и бюджетные ассигнования (ст. 69, 239 БК РФ);
- правила исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов (глава 24.1 БК РФ).

В отличие от Налогового кодекса Российской Федерации (ст. 4), в пунктах 2 и 3 статьи 3 Бюджетного кодекса Российской Федерации прямо указано, что наряду с Бюджетным кодексом и федеральными законами бюджетные отношения регулируются подзаконными нормативными правовыми актами: Указами Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, а также Федеральными органами исполнительной власти. К примеру, в письме Казначейства России от 31.05.2013 № 42-7.4-05/9.2-325 обращено внимание, что в случае возникновения ситуации, когда к исполнительному документу, направленному взыскателем в орган Федерального казначейства приложена копия судебного акта, распечатанного с официального источника опубликования судебных актов в сети Интернет, необходимо вернуть пакет документов, направленный взыскателем, на основании пункта 3 статьи 242.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, а взыскателю разъяснить о необходимости представления копии судебного акта, выданного судом.

Таким образом, необходимо сделать вывод, что возмещение убытков за счет средств федерального бюджета непосредственно регламентируется Налоговым кодексом Российской Федерации, Бюджетным кодексом Российской Федерации, федеральными законами о бюджете и иными нормативными правовыми актами, принятыми в соответствие с Бюджетным кодексом Российской Федерации.

Российское право не является прецедентным. Тем не менее, немаловажное влияние на формирование правовых норм, в том числе регулирующих вопросы расходования средств федерального бюджета, направляемых на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, оказывает судебная практика Конституционного Суда Российской Федерации, а также Верховного Суда Российской Федерации.

Как отмечает В. И. Анишина, «в российской правовой системе, как явлении многообразном и сложносоставном, все более широкое место занимает судебное правотворчество»¹.

Судебный прецедент выполняет правотворческие функции не только в случае отсутствия соответствующего закона, но и при наличии недостаточно четкой нормы.

Наличие недостаточно четких норм, регулирующих возмещение убытков за счет федерального бюджета, существование отсылочных положений «к иным федеральным законам», усиливает роль судебного прецедента при разрешении споров о восстановлении нарушенных прав налогоплательщиков.

Например, как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 04.12.2003 № 508-О², отсутствие прямого указания в законе на способ защиты деловой репутации юридических лиц не лишает их права предъявлять требования о компенсации убытков, в том числе нематериальных, причиненных умалением деловой репутации или нематериального вреда, имеющего свое собственное содержание (отличное от содержания морального

¹ Анишина В. И. Постановления Пленумов высших судов Российской Федерации: правовая природа, место и роль в правовой системе // Российский судья. 2008. № 5. С. 4.

² Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 3.

вреда, причиненного гражданину). Тем самым Конституционный Суд Российской Федерации разъяснил вопрос о праве юридическим лицам защищать деловую репутацию путем предъявления требования о компенсации убытков, в том числе нематериальных. Соответственно, государство при выделении бюджетных ассигнований должно учитывать возможность возложения обязанности по возмещению нематериальных убытков на федеральный бюджет.

Как отмечает Р. Р. Вахитов, «в настоящее время объективно растет значение наднациональных судебных инстанций. До недавнего времени о Европейском суде по правам человека как источнике судебной практики по налоговым спорам почти не было слышно. В настоящее время влияние судебной практики Европейского Суда по правам человека становится все очевиднее: в решениях национальных арбитражных судов ссылки на Европейский Суд по правам человека стали встречаться гораздо чаще»¹.

И. В. Цветков обращает внимание на отсутствие эффективного механизма возмещения вреда, причиненного организациям неправомерными действиями государства и органов местного самоуправления, отмечая, что это является одним из слабых мест отечественной правовой системы. Данное обстоятельство, по мнению И. В. Цветкова, не только препятствует развитию российской экономики, но и дискредитирует нашу страну в глазах мирового сообщества, поскольку, не найдя справедливой судебной защиты в России, возмущенные граждане инициируют многочисленные жалобы в Европейский суд по правам человека².

К примеру, в постановлении Европейского Суда по правам человека от 15.01.2009 Дело «Бурдов против России» [Burdov v. Russia] (жалоба № 33509/04)³ указано, что государство должно создать эффективное внутригосударственное средство правовой защиты или комплекс таких средств,

¹ Вахитов Р. Р. Развитие судебной практики ЕСПЧ по налоговым и связанным с ними спорам в 2007 году // Налоговед. 2007. № 10. С. 33.

² Цветков И. В. Что есть возмещение вреда? // ЭЖ-Юрист. 2008. № 25. С. 7.

³ Российская хроника Европейского Суда. 2009. № 4.

которые обеспечили бы быстрое и адекватное восстановление нарушенных прав, включая возмещение ущерба.

Как отмечено Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 05.02.2007 № 2-П¹, решения Европейского Суда по правам человека в той части, в какой ими, исходя из общепризнанных принципов и норм международного права, дается толкование содержания прав и свобод, закрепленных в Конвенции о защите прав человека и основных свобод, должны учитываться федеральным законодателем при регулировании общественных отношений и правоприменительными органами при применении соответствующих норм права.

Таким образом, полагаем, что судебная практика формирует правоприменение норм о возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, что также оказывает влияние на увеличение или уменьшения объема расходующихся государством средств федерального бюджета, направляемых на восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков.

На основании вышеизложенного сделаем вывод, что правовое регулирование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, - это система, составными элементами которой являются финансово-правовые нормы и нормативные правовые акты, целостно регламентирующие финансовые правоотношения, возникающие при распределении и расходовании средств федерального бюджета в целях возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами.

Предмет правового регулирования возмещения убытков за счет средств федерального бюджета многогранен. Элементы публичного права проникают в нормативную ткань отраслей частного права, скрепляют нормативные массивы этих отраслей, придают им нужное направление и оптимизируют защиту прав физических и юридических лиц².

¹ Российская газета. 2007. № 31.

² Тихомиров Ю. А. Публичное право: учебник. М., 1995. С. 340.

Следовательно, возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, - это правоотношения по поводу публичных финансов (государственного расхода федерального бюджета) или, по крайней мере, финансов смешанных, где частные и публичные финансы сливаются, и отсюда - неизбежный публичный характер регулирования.

Правовое регулирование возмещения убытков за счет публичных финансов осуществляется в основном императивно. Налогоплательщику не представляется альтернативных способов восстановления нарушенных прав за счет средств федерального бюджета. Ни налогоплательщик, ни иные субъекты финансовых правоотношений и бюджетного процесса не вправе предопределять процессуальные нормы, устанавливать процедуру возмещения убытков, права и обязанности, которые установлены на императивной основе законодателем и вне зависимости от воли субъектов финансового права. При возмещении убытков нормы финансового права совместно с нормами иных отраслей права приводятся в действие, наполняются финансово-правовым содержанием и заставляют максимально служить как нарушенным правам и законным интересам отдельно взятого налогоплательщика, так и всего общества в целом, поскольку финансовое положение налогоплательщиков является определяющим фактором его способности уплачивать налоги, тем самым участвовать в формировании фондов денежных средств государства.

Как отмечает Ю. В. Крохина, публичность финансового права проявляется не только в специфике объектов общего интереса - финансовых ресурсах государства, в правовом статусе субъектов. Государство и муниципальные образования выступают обязательными участниками финансовых правоотношений, обладая при этом возможностью применения властных правовых механизмов. Вместе с тем, предназначение финансового права должно выражаться в обеспечении баланса законных интересов всех

участников финансовой деятельности, оптимально сочетающего публичные и частные потребности¹.

Финансовое право упорядочивает правоотношения, возникающие при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, поскольку регулирование в сфере (централизованных и децентрализованных) финансов является регулятивной функцией финансового права, а своевременное выполнение участниками финансовых правоотношений и бюджетного процесса, возложенных на них обязанностей и обязательств, обеспечивается охранительной функцией финансового права.

Соответственно, можно сделать вывод, что финансовое право выступает в качестве юридической формы реализации задач, функций, методов и полномочий по распределению и расходованию средств публичных финансов при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами. Изменение статуса денежных средств федерального бюджета производится на основании решения суда о возмещении убытков, причиненных налоговыми органами (их должностными лицами) в процессе его исполнения.

Как справедливо отмечено А. В. Деминим, косвенная польза от уплаты налога для частного лица всегда присутствует. Деятельность государства носит публичный характер и направлена на реализацию некоего "общего блага" - общих, стратегических интересов населения в целом. Налоговые поступления в бюджет перераспределяются государством между отдельными территориями, отраслями и сферами управления, категориями физических и юридических лиц, тем самым возвращаясь обратно в общество. Поэтому налоги имеют социально значимый, то есть возмездный (в широком смысле) характер для общества в целом. Будучи членом социума, налогоплательщик получает некоторую часть благ и выгод от выполнения государством публичных функций политического, социально-экономического, правоохранительного, гуманитарного характера².

¹ Крохина Ю.А. Принцип сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве // Финансовое право. 2012. № 5. С. 10.

² Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск., 2006. С. 61-62.

По нашему мнению, предмет правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, не ограничивается исключительно имущественной, экономической либо хозяйственной сферой налогоплательщика, которая претерпевает неблагоприятные последствия в результате действий налоговых органов, а обладает ярко выраженными финансово-правовыми признаками. Изучение возмещения убытков путем расходования средств федерального бюджета только в рамках частного права и игнорирование существенной роли в этом процессе публичного права, несомненно, обедняют и сужают предмет дальнейших исследований в этой области. В результате чего теоретические разработки и расширение круга возмещаемых убытков имеют затруднения в реализации их на практике, так как не полностью проработаны финансовые права и обязанности участников финансовых правоотношений и бюджетного процесса, что не является предметом исследования частного права.

В связи с изложенным сделаем выводы, что предмет финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, охватывает следующие вопросы:

- субъективные финансовые права налогоплательщиков, вследствие нарушения которых у налогоплательщика возникают убытки;
- субъективные публичные права и обязанности государства в лице налоговых органов (их должностных лиц), иных уполномоченных органов участников финансовых правоотношений и бюджетного процесса;
- распределение и расходование публичных финансов.

Таким образом, финансовое правовое регулирование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, - это комплекс закрепленных в финансовом праве средств, методов и приемов правового воздействия на правоотношения, возникающие в связи с причинением налогоплательщику вреда налоговыми органами, а также на процесс распределения и расходования средств федерального бюджета, направляемых на возмещение возникших убытков.

Финансовое право характеризуется наличием взаимосвязанных элементов и наличием между этими элементами каналов прямых и обратных связей. Представляется, что указанная выше концепция прямых и обратных связей, разработанная для финансовой системы О. Н. Горбуновой, должна быть учтена при изучении правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, поскольку существующие прямые и обратные связи между бюджетом государства и другими звеньями финансовой системы общества обеспечивают функционирование ее как единого целого образования¹.

Стабильное финансовое состояние налогоплательщиков способствует его участию в формировании валового общественного продукта и возможности изъятия его части в пользу государства в виде налогов, чем обеспечиваются публичные интересы всего общества. В связи с этим нельзя не отметить возрастающую роль налогоплательщиков как одних из основных субъектов финансовых правоотношений.

Анализ информации, поступающей по каналам прямых и обратных связей между государством и налогоплательщиком, позволяет оперативно корректировать нормативное регулирование в области возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, осуществлять планирование бюджетных ассигнований, а также своевременно устранять выявленные правоприменительной практикой пробелы, в том числе в проведении мероприятий налогового контроля. Тем самым создаются предпосылки к уменьшению налоговых правонарушений и, как следствие, снижаются расходы государства.

В связи с этим считаем актуальным мнение Н. М. Казанцева о том, что финансовому праву принадлежит особая роль в осуществлении обратной связи правомерных последствий либо неправомерных деяний любого субъекта с

¹ Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 7.

соответствующим расширением или ограничением его правовых и финансовых возможностей для его новых действий¹.

Представляется, что прямая связь реализуется через наличие следующих факторов:

- в налоговом праве - обязывающих норм и норм о полном возмещении причиненных убытков за счет федерального бюджета; указание на субъекты, которым возмещаются причиненные убытки, и субъекты, за действие (бездействие) которых отвечает федеральный бюджет (налоговые органы, должностные лица и другие работники налоговых органов); условия возложения ответственности на бюджет (исполнение ими служебных обязанностей);

- в бюджетном праве - норм о бюджетных ассигнованиях на исполнение судебных актов о взыскании убытков, причиненных налоговыми органами; фактическое выделение бюджетных ассигнований на эти цели; правил исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации; закрепление прав и обязанностей участников бюджетного процесса.

Обратная связь идет от налогоплательщиков, которые посредством реализации финансово-правовых норм восстанавливают свое имущественное состояние за счет средств федерального бюджета.

Как отмечает Н. Н. Пахомова, в настоящее время в Западной Европе и США получает развитие политика социальной демократии (политика «третьего пути»)², суть которой сводится к тому, что законодательное регулирование отношений должно учитывать интересы не только их участников, но и всех иных «лиц». Данный подход основан на том, что их деятельность способствует увеличению всеобщего богатства и оптимизации производства, служит интересам общества в целом.

В связи с этим, представляется, что анализ информации, поступающей по каналам обратной связи, позволяет установить эффективность финансово-

¹ Казанцев Н.М. Метод финансового права: переосмысление // Журнал российского права. 2012. № 6. С. 52.

² Пахомова Н. Н. Цивилистическая теория корпоративных отношений. Екб., 2005. С. 150.

правового регулирования возмещения убытков; выявить недостатки правового регулирования мероприятий налогового контроля; разработать меры по обоснованию необходимости корректировки норм, способствующих причинению вреда налогоплательщикам, а также неясных и нечетких норм, регламентирующих процесс возмещения убытков за счет средств федерального бюджета.

Подводя итог, сделаем выводы:

- возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, имеет финансово-правовую природу, так как Налоговым Кодексом Российской Федерации (статьи 14, 21, 35, 103) закреплён общий и специальный порядок возмещения налогоплательщикам причиненных убытков, Бюджетным Кодексом Российской Федерации (статья 239, глава 24.1) императивно установлены права и обязанности участников финансовых правоотношений по распределению и расходованию публичных финансов, федеральными законами о федеральном бюджете утверждаются объёмы бюджетных ассигнований;

- предмет финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, охватывает следующее: субъективные права налогоплательщиков; субъективные юридические (публичные) обязанности государства в лице налоговых органов (их должностных лиц), иных уполномоченных органов участников финансовых правоотношений и бюджетного процесса; основания расходования средств федерального бюджета;

- финансовое правовое регулирование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, - это комплекс закрепленных в финансовом праве средств и приемов правового воздействия на правоотношения, возникающие в связи с причинением налогоплательщику вреда налоговыми органами, а также на процесс распределения и расходования средств федерального бюджета, направляемых на возмещение убытков;

- использование каналов прямых и обратных связей позволяет выявить проблемы возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами, определить условия для снижения налоговых

правонарушений и фактов уклонения от уплаты налогов, определить степень эффективности финансово-правового регулирования возмещения убытков.

Изучение восстановления нарушенных прав налогоплательщиков за счет централизованных финансовых ресурсов государства будет не полным, если не исследовать виды и содержание финансовых правоотношений, возникающих при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами.

2. Виды и содержание финансовых правоотношений, возникающих при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами

Российское право является единой системой, в которой различные его отрасли тесно связаны друг с другом. Изучение видов правоотношений, возникающих при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, и их содержания обусловлено необходимостью сохранения финансовой стабильности общества, а также соблюдения баланса между частными и публичными финансовыми интересами.

Однако, исследование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, связано с проблемами разграничения финансово-правового и иными областями правового регулирования, в частности гражданского права. Данная проблематика весьма значима для правоприменительной практики, поскольку ошибки в разграничении приводят либо к необоснованному увеличению расходования средств федерального бюджета при возмещении убытков, причиненных налоговому органу, либо к неоправданному ограничению объема возмещаемых убытков.

Налогоплательщик, которому причинен вред при возникновении у него убытков, не может быть полноценным участником налоговых правоотношений и уплачивать налоги. В связи с этим актуален вопрос о видах и содержании финансовых правоотношений, возникающих в связи с возмещением убытков, поскольку эти правоотношения являются специфической разновидностью общественных отношений и обладают особой формой правового регулирования.

Правоотношения, возникающие в связи с причинением убытков налогоплательщикам, как правило, рассматриваются с позиции частноправовых. Гражданское право, как системообразующая отрасль, включается в частное право. Частное право регулирует правоотношения (имущественные, организационные, личные) частного характера, основанные

на началах юридического равенства, соответственно, используется инструментарий, присущий только этому праву.

Финансовое (налоговое, бюджетное) право включается в публичное право, которое регулирует правоотношения (имущественные, организационные, личные) публичного характера, основанные на началах власти-подчинения¹, и ограничивает использование элементов частного права.

Налогоплательщик устанавливает и исчисляет убытки, основываясь на нормах гражданского права, что сближает возникшие правоотношения с частноправовыми. Поэтому Конституционный Суд Российской Федерации вполне обоснованно указал, что нормы налогового законодательства исходят не только из публичных интересов государства, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений, и должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства (см., например, Постановление № 12-П от 14.07.2003²), а также с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Таким образом, в российской правовой действительности возмещение убытков, причиненных органами государственной власти, получило развитие в рамках гражданского права с учетом особенностей российской экономики и правовой культуры. Именно в этой области проводятся основные теоретические исследования.

Несомненно, правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, обладают признаками частноправовых. Однако, рассмотрение правоотношений, возникающих при восстановлении нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков посредством расходования средств федерального бюджета, только с позиции частного права ограничивает научные исследования в этой области и затрудняет правоприменение. Поскольку, в части 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации указано, что к имущественным отношениям,

¹ Витрянский В. В., Суханов Е. А. Основные проблемы частного права. Сборник статей к юбилею доктора юридических наук, профессора Александра Львовича Маковского. М., 2010. С. 455-456.

² Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 5.

основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется.

Как отмечено Д. М. Азми, «Образ» частного и публичного права может быть определен только в результате увязки, соединения нескольких факторов (в то время как любой конкретный из них возможен к истолкованию в практически бесчисленном количестве вариаций)¹.

Правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, являются разновидностью правоотношений вообще, поэтому они обладают общими признаками:

- урегулированы правом общественные отношения;
- возникают, изменяются или прекращаются на основе норм права;
- субъекты правоотношений взаимосвязаны субъективными правами и обязанностями;
- носят волевой характер;
- возникают по поводу определяемого налогоплательщиком утраченного блага или ценности;
- охраняются государством.

При возмещении убытков признание юридического равенства субъектов финансового права происходит только в рамках процесса доказывания и представления доказательств в суд, что не свидетельствует о частноправовом характере отношений между налогоплательщиком и налоговым органом, причинившим вред при проведении налогового контроля. Субъектный состав рассматриваемых отношений (налогоплательщик и государство) не свойственен гражданско-правовым отношениям. Имущественный элемент в правоотношениях по возмещению убытков не является главным и единственным, как это имеет место в гражданско-правовых отношениях. Здесь он носит подчиненный характер. Следовательно, правоотношения по

¹ Азми Д. М. О структурном значении частного и публичного права в системе права // Законодательство и экономика. 2010. № 7. С. 19-20.

возмещению убытков, причиненных налоговыми органами, выделяются, обособляются от предмета гражданского права и регулируются нормами других самостоятельных отраслей права, в частности, нормами финансового права.

Поскольку рассматриваемые правоотношения вытекают из финансовых, полагаем, что они имеют свои особенности:

- возникают в связи с неправомерной деятельностью налоговых органов (их должностных лиц);

- субъектами правоотношения являются налогоплательщик и властные субъекты финансового права. Налоговый орган (орган, причинивший вред) и ФНС России (главный распорядитель средств федерального бюджета) выступают в финансово-правовом споре о возмещении убытков в качестве ответчиков по делу. Минфин России в рамках бюджетного процесса исполняет судебный акт о возмещении убытков путем расходования публичных финансов;

- источником возмещения убытков являются публичные финансы, государственный расход в виде возмещения присужденных налогоплательщику убытков, выраженных в денежном эквиваленте.

Указанные отличительные черты, рассматриваемые в их совокупности, отграничивают финансовые правоотношения, возникающие в связи с возмещением налогоплательщикам причиненных убытков за счет средств федерального бюджета, от других видов правоотношений.

Г. И. Петров выделяет два вида административно-правовых отношений: материальные регулятивные отношения вертикального типа и материальные регулятивные отношения горизонтального типа, в которых одна сторона не подчинена другой¹.

В соответствии с этой концепцией финансовые (налоговые) правоотношения являются вертикальными. Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер. Ее реализация в

¹ Петров Г. И. Советские административно-правовые отношения. Л., 1984. С. 23-24.

соответствующих правоотношениях предполагает субординацию, властное подчинение одной стороны другой: налогоплательщику вменяется в обязанность своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит полномочие путем изъятия части валового общественного продукта обеспечить исполнение налогоплательщиком его налоговой обязанности.

Правоотношения, возникающие в связи с возмещением налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами, не являются вертикальными. Объектом рассматриваемых правоотношений выступают:

- денежный эквивалент утраченных налогоплательщиком благ и ценностей, включая упущенную выгоду (неполученный доход);
- правомерность действий налоговых органов;
- источник такого возмещения – публичные финансы, государственный расход в виде возмещения присужденных налогоплательщику убытков.

Таким образом, правоотношения между налогоплательщиком и налоговым органом не исчерпываются исключительно как властеотношения по модели «налоговый орган: власть – налогоплательщик: подчинение». При возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, правоотношения конструируются, как справедливо отмечает А. Б. Зеленцов¹, по модели «налогоплательщик – налоговый орган», в котором правообладателем, правоуполномоченным субъектом является налогоплательщик, а налоговый орган – субъектом, обязанным возместить причиненные налогоплательщику убытки. В этом случае право налогоплательщика - гражданина, как и любое субъективное право, включает три правомочия: право на положительные действия, право требования и правопритязание².

Налогоплательщик вправе предъявить требования о возмещении убытков за счет публичных финансов в судебном порядке, установленном нормами

¹ Зеленцов А. Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: монография. 2-е изд., испр. и доп. М., 2009. С. 77-79.

² Там же.

финансового права. Суд, при разрешении спора в пользу налогоплательщика, возлагает ответственность по возмещению присужденных убытков на федеральный бюджет. Уполномоченный на то орган в порядке, установленном нормами финансового права, исполняет судебный акт о возмещении присужденных убытков путем расходования финансовых ресурсов государства.

Способом выражения и осуществления содержания спора о возмещении убытков как правоотношения по расходованию публичных финансов, является его внешняя форма. Рассмотрение внешних форм выражения позволит провести разграничение исследуемых правоотношений.

1. Налоговые правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков.

В предмет налогового права включаются правоотношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации; правоотношения, возникающие в процессе осуществления налогового администрирования, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 2 НК РФ).

Таким образом, на первый взгляд, правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, не являются предметом налогового права.

Однако, законодатель наделил налоговые органы достаточно широким спектром полномочий, предоставив право проводить мероприятия налогового контроля (гл. 14 НК РФ), производить выемку документов и предметов (ст. 94 НК РФ), приостанавливать операции по счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ), взыскивать суммы недоимок, а также пени и штрафов и др. (ст. 31 НК РФ).

В процессе реализации налоговыми органами прав и обязанностей налогоплательщик претерпевает ограничения его субъективных финансовых прав, что влияет на ведение им обычной предпринимательской или иной экономической деятельности, в результате чего у налогоплательщика возможно возникновение убытков.

В подпункте 14 пункта 1 статьи 21, статьях 35, 103 Налогового кодекса Российской Федерации закреплено право налогоплательщиков на возмещение убытков, причиненных неправомерными действиями налоговых органов, а также условия компенсации возникших убытков за счет средств федерального бюджета:

- возмещение убытков рассматривается как ответственность;
- возмещаются убытки при условии неправомерности действий (решений) или бездействия налоговых органов, а равно неправомерности действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей.

- убытки возмещаются из федерального бюджета в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

Если обратиться к положениям части второй Налогового кодекса Российской Федерации, то согласно статье 248 налог на прибыль организаций к доходам относит внереализационные доходы. Внереализационными доходами налогоплательщика в соответствии со статьей 250 Налогового кодекса Российской Федерации (п. 3) признаются доходы в виде подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, сумм возмещения убытков или ущерба, то есть суммы полученных убытков в Налоговом кодексе Российской Федерации признаются внереализационным доходом и подлежат обложению налога на прибыль организаций. Более того, в Налоговом кодексе Российской Федерации закреплено не только право налогоплательщиков на возмещение убытков, но и, в свою очередь, право налоговых органов предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски (заявления) о возмещении ущерба, причиненного государству (пп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Таким образом, можно сделать выводы, что границы налоговых правоотношений, возникающих при возмещении налогоплательщикам причиненных убытков, устанавливаются исходя из следующего:

- ограничение пределов допустимого вмешательства налоговых органов в деятельность налогоплательщиков (правоотношения по возмещению убытков возникают при превышении налоговыми органами пределов допустимого вмешательства);

- выделение возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, в самостоятельный способ защиты прав налогоплательщиков;

- определение источника возмещения убытков - федеральный бюджет;

- установление условий возмещения убытков из федерального бюджета - неправомерные действия (решения) или бездействие, исполнение служебных обязанностей налоговыми органами (их должностными лицами);

- отсутствие ограничений по объему возмещаемых из федерального бюджета убытков.

2. Бюджетные правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков.

О. Н. Горбунова замечает, что «анализ налогового законодательства в отрыве от бюджетного права бесперспективен»¹. Поэтому, считаем необходимым исследовать бюджетные правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков.

Статья 1 Бюджетного кодекса Российской Федерации выделяет следующие бюджетные правоотношения:

- отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, осуществления государственных и муниципальных заимствований, регулирования государственного и муниципального долга;

- отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе составления и рассмотрения проектов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утверждения и исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, контроля за их

¹ Горбунова О. Н. Финансовое право в системе российского права: актуальные проблемы // Государство и право. 1995. № 2. С. 16.

исполнением, осуществления бюджетного учета, составления, рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности.

Как отмечает Ю. А. Крохина, важнейшей составной частью предмета бюджетного права выступают группы правовых отношений, регулирующих порядок образования доходов и осуществления расходов бюджетов всех уровней, опосредующие бюджетный процесс и контроль, а также ответственность за бюджетные правонарушения¹.

В связи с чем можно было бы сделать вывод, что в предмет бюджетного права не включаются правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков. Однако, статья 69 Бюджетного кодекса Российской Федерации к бюджетным ассигнованиям относит ассигнования на исполнение судебных актов по искам к Российской Федерации о возмещении вреда, причиненного гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) органов государственной власти (государственных органов) либо должностных лиц этих органов. Бюджетный кодекс Российской Федерации в главе 24.1 определяет правила исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Федеральными законами о федеральном бюджете утверждаются объемы бюджетных ассигнований на исполнение публичных нормативных обязательств.

По вопросам определения ответчика в судебной практике до 1 января 2000 года финансовым органом, выступающим от имени казны, признавался Минфин России. С 1 января 2000 года в Бюджетном кодексе Российской Федерации появился главный распорядитель бюджетных средств. Согласно пункту 3 статьи 158 Бюджетного кодекса Российской Федерации, главный распорядитель средств федерального бюджета выступает в суде от имени Российской Федерации по искам к Российской Федерации о возмещении вреда.

Между тем, в арбитражных судах по искам о возмещении убытков, причиненных налоговыми органами (их должностными лицами), выступает

¹ Крохина Ю. А. Финансовое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 213.

ФНС России - главный распорядитель бюджетных средств. В тоже время, согласно ст. 1069, 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации, от имени казны в судах общей юрисдикции выступает Минфин России. Интересы Минфина России на территории субъекта Российской Федерации, в соответствии с приказом Минфина России и Федерального казначейства от 25.08.2006 № 114н/9н¹, представляет Федеральное казначейство по субъектам Российской Федерации. Соответственно, в зависимости от того, в какой суд подается заявление, к участию в деле привлекаются разные ответчики, что не способствует однообразному правоприменению.

Таким образом, границы бюджетных правоотношений, возникающих в связи с возмещением убытков за счет средств федерального бюджета, устанавливаются, исходя из следующего:

- отнесение к расходам бюджета бюджетных ассигнований на исполнение судебных актов по искам к Российской Федерации о возмещении вреда;
- установление лица, выступающего в суде от имени Российской Федерации по искам к Российской Федерации о возмещении вреда, и лица, уполномоченного исполнять судебные акты о возмещении убытков из федерального бюджета;
- определение правил исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

3. Финансовые правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков.

В юридической литературе финансовое право определяют как совокупность юридических норм, регулирующих общественные отношения, которые возникают в процессе образования, распределения и использования денежных фондов (финансовых ресурсов) государства и органов местного самоуправления, необходимых для реализации их задач². Налоговое право

¹ Финансовая газета. 2006. № 45.

² Вострикова Л. Г. Финансовое право: Учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2007. С. 38-39.

является подотраслью финансового права. Бюджетное право – также основная подотрасль, неотъемлемый структурный элемент финансового права¹.

Традиционно считается, что предметом финансового права являются правоотношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства по образованию, распределению и использованию централизованных и децентрализованных денежных фондов. При возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, распределяются и расходуются средства федерального бюджета.

Как указывает М. В. Карасева, предмет финансового права следует определять через имущественные и связанные с ними неимущественные отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований². К.С. Бельский считает, что предметом финансового права являются общественные отношения, возникающие в процессе осуществления государством финансовой деятельности, то есть деятельности по организации денежного обращения в стране, мобилизации денежных средств в бюджетные и во внебюджетные фонды, их использованию в интересах общества и государства³.

Исследуя вопросы финансового права, Н. М. Казанцев⁴ задает вопрос: входят ли в состав его предмета личные финансы и правомерен ли такой институт, как личные финансы, то есть финансы физических лиц, финансы граждан. Финансовое право является отраслью публичного права. У гражданина вообще не может быть никаких правомочий в сфере публичного права. Тем не менее, как далее отмечает Н. М. Казанцев, «финансовое право граждан, вследствие того, что это публичное право, налагает обязанности на государство перед гражданами. Эти обязанности государства перед гражданами

¹ Кучеров И. И. Бюджетное право России: курс лекций. М., 2002. С. 52; Химичева Н. И. Бюджетное право и бюджетные правоотношения. Финансовое право: учебник. М., 2005. С. 166; Карасева М. В. Финансовое право Российской Федерации: учебник. М., 2002. С. 286.

² Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М., 2003. С. 19.

³ Батяева А.Р., Бельский К.С., Вершило Т.А. [и др.]. Финансовое право: учебник / отв. ред. С.В. Запольский. 2-е изд., испр. и доп. М. 2011. С. 50.

⁴ Казанцев Н. М. Институты финансового права // Журнал российского права. 2005. № 9. С. 100.

связаны с тем, чтобы обеспечить защиту финансов граждан ...»¹. Это, в частности, по нашему мнению, касается и вопросов распределения и расходования средств публичных финансов при возмещении налогоплательщикам причиненных убытков.

Гражданское право защищает достояние частного лица от причинения ему ущерба, оно есть право не только на предметное владение и пользование принадлежащим благом, но также и право на неумаление его ценности и стоимости².

Представляется, что правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, следует относить к гражданскому праву - в статике. Это обуславливается тем, что именно гражданское право содержит нормы, позволяющие определить правоотношения, связанные с материальными и не материальными благами, нарушение которых подлежит защите. В динамике данные правоотношения составляют предмет правового регулирования финансового права.

Финансовое право обеспечивает право на сохранение, устойчивость величины ценности денежного выражения стоимости, принадлежащего налогоплательщику владения. В связи с этим не случайно, что источником возмещения убытков определен федеральный бюджет (ст. 35 НК РФ). Финансовое право неотделимо от финансовой практики - именно оно устанавливает взаимодействие бухгалтерского учета, экономики и финансов, используемых при исчислении причиненных убытков в денежном выражении.

На наш взгляд, решение проблемы правовой природы возмещения налогоплательщикам причиненных убытков находится в плоскости обоснования целей финансово-правового регулирования отношений по распределению и расходованию публичных финансов, который предопределяет защиту публичного или частного интереса и учитывает, что финансовые правоотношения в конечном итоге не трансформируются в гражданские. Возникновение, изменение и прекращение финансовых правоотношений

¹ Там же.

² Там же.

происходит при наличии четко определенных в финансово-правовых нормах условий и юридических фактов.

Такой подход предполагает установление государством в финансовом праве правовых, экономических и организационных мер, в том числе путем установления условий и порядка возмещения убытков за счет федерального бюджета. При рассмотрении проблем возмещения убытков, одним из определяющих факторов является вопрос о законности решений налоговых органов, действия (бездействия) их должностных лиц. Нарушение требований налогового законодательства и причинение налогоплательщикам убытков влечет ответственность в виде расходования публичных финансов. В этом случае публичный интерес проявляется в обязанности государства обеспечить за счет средств федерального бюджета восстановление финансового состояния налогоплательщика.

Это указывает на то, что правоотношения, возникающие при возмещении налогоплательщикам причиненных убытков за счет средств федерального бюджета, есть, прежде всего, публичные, в частности - финансовые.

По мнению В. А. Соловьева, «в настоящее время все отчетливее проявляется тенденция к сближению характера имущественных гражданско-правовых и налоговых правоотношений. С укрупнением производства, увеличением и усложнением характера связей производственных, информационных и финансовых структур, повышением их взаимной зависимости частноправовые имущественные отношения все в большей степени приобретают свойства публичных»¹.

Как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 01.12.1997 № 18-П², признанный государством объем возмещения вреда должен, безусловно, соблюдаться. Это вытекает также из особенностей конституционно-правовых отношений между гражданами и государством, которые должны обеспечить гарантированную стабильность при реализации конституционных норм.

¹ Соловьев В. А. О правовой природе налога // Журнал российского права. 2002. № 3. С. 27.

² Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 6.

Поэтому в статье 103 Налогового кодекса Российской Федерации вполне обоснованно указано, что убытки подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

Правоотношения по возмещению налогоплательщикам убытков за счет средств федерального бюджета возникают, изменяются или прекращаются при наличии соответствующих юридических фактов. Перечень оснований возникновения, изменения или прекращения прав и обязанностей по возмещению убытков указан в Налоговом кодексе Российской Федерации (ст. 35, 103). Это неправомерность вреда, причиненного решениями, действиями (бездействием) налоговых органов, исполнение ими служебных обязанностей и возникновение убытков у налогоплательщиков.

Таким образом, споры о возмещении налогоплательщикам причиненных убытков являются финансово-правовыми, что не исключает возможности включения в эти споры элементов частного права. Элементы частного права позволяют наиболее полно определить возникшие убытки, что прямо влияет на увеличение или уменьшение расходной части бюджета.

В юридической литературе имеется достаточное количество предложений по вопросу разграничения правовой природы споров о возмещении налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами, к примеру:

- Е. В. Хахалева считает, что отличие публично-правовых от частноправовых споров заключается в двух моментах: материальном (содержании спора) и процессуальном (средства защиты)¹;

- А. В. Поляков утверждает, что в основе публичного и частного права лежат разные виды правовых коммуникаций: монологическая коммуникация — в публичном праве и диалогическая коммуникация — в праве частном²;

- Н. В. Разуваев предлагает выделить четыре новых критерия: один исходный (культура и её специализированные сферы, к которым принадлежат те или иные отрасли) и три производных — семантический (особенности

¹ URL: <http://teoria-practica.ru/-4-2010/yuridicheskie/hahaleva.pdf>. (дата обращения: 17.10.2012).

² Поляков А. В. Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: курс лекций. СПб., 2004. С. 738.

юридической действительности), синтаксический (группировка норм различных видов внутри каждой отрасли) и прагматический (определенный набор ценностей, присущих данной отрасли)¹.

По нашему мнению, заслуживает внимания концепция С. Д. Хазанова, предлагающего основываться на идентификационных признаках: 1) характер правоотношений, возникающих между сторонами, свойства защищаемых и оспариваемых интересов; 2) характер реализуемых органом публичной власти полномочий; 3) форма реализации полномочий (нормативный или индивидуальный акт, простое или исполнительное действие или договор); 4) круг участников спора и занимаемые ими правовые позиции, включая цели, задачи и функции, которые они реализуют в спорном правоотношении².

Следуя данной концепции, наличие публично правовых признаков позволяет отнести спор о возмещении налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами, к публично-правовым. А источник возмещения убытков (федеральный бюджет) прямо указывает на то, что правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, имеют финансово-правовую основу.

На основании изложенного сделаем следующие выводы.

В связи с возмещением убытков, причиненных налоговыми органами, возникают финансовые правоотношения в случаях:

- неправомерности действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц);
- выделения бюджетных ассигнований на исполнение судебных актов о возмещении убытков;
- расходования средств федерального бюджета.

Содержанием правоотношений, возникающих при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, являются субъективные финансовые права и обязанности их участников.

¹ Разуваев Н. В. Правовая система и критерии отраслевой дифференциации права / Правоведение. 2002. №3. С. 55.

² Хазанов С. Д. Правосудие по административным делам: проблемы разграничения компетенции // Академический юридический журнал. 2002. № 1. С. 41.

В рамках финансовых правоотношений охраняются права как налогоплательщиков, так и интересы общества в целом (публичный интерес). Финансово-правовое регулирование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, сосуществует с частноправовым не в конкуренции, а во взаимосвязи в той мере, в какой они достигают поставленной цели.

Правоотношение, как отмечено Н. А. Власенко, - хотя и центральное звено в правовом регулировании, но им правовое регулирование не завершается. С помощью правоотношения как средства правового регулирования обозначаются (очерчиваются) субъекты права (стороны правоотношения), их субъективные права и субъективные обязанности. Только тогда, когда реализуются юридические права и юридические обязанности, достигается так называемый юридический эффект, то есть правовое регулирование завершается¹.

В связи с этим необходимо изучить финансово-правовые средства и элементы правового регулирования возмещения убытков.

¹ Власенко Н. А. Теория государства и права: учебное пособие. 2-е изд., перераб., доп. и испр. М., 2011. С. 226-227.

3. Финансово-правовые средства и элементы правового регулирования возмещения убытков

Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, невозможно без использования правовых средств, при помощи которых распределяются, расходуются публичные финансы и восстанавливаются нарушенные права налогоплательщиков.

В качестве основных правовых средств представляется необходимым выделить следующие: нормы права, институт, субъективные права и юридические обязанности, юридическую ответственность, которые определяют условия и порядок возмещения убытков, причиненных налоговыми органами за счет средств федерального бюджета.

С. А. Карелина отмечает, что основная особенность правовых средств государственного регулирования состоит в сочетании частноправовых и публично-правовых начал¹. Данное утверждение справедливо, поскольку возникновение налоговых правоотношений неизбежно влечет ограничение прав и свобод налогоплательщика.

Спор о возмещении вреда (убытков) традиционно относят к гражданско-правовому спору, соответственно, для его разрешения привлекаются к использованию гражданско-правовые средства, без которых не возможно было бы определить в полном объеме причиненный вред и возникшие у налогоплательщика убытки.

Несомненно, в качестве достоинства использования гражданско-правовых средств можно выделить их динамизм, в связи с этим - расширение круга подлежащих возмещению убытков путем расходования публичных финансов. Как показывает анализ судебной практики, на сегодняшний день налогоплательщикам за счет федерального бюджета возмещению подлежат как

¹ Карелина С.А. Механизм правового регулирования отношений несостоятельности. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 160.

убытки, возникшие в результате причинения вреда их имуществу, так и убытки, возникшие при причинении вреда их неимущественным благам. Соответственно, данное обстоятельство объективно требует увеличения выделения размера бюджетных ассигнований на возмещение таких убытков.

Возмещение убытков путем расходования централизованных фондов невозможно без использования публично-правовых средств. Налогоплательщики, налоговые органы и иные участники финансовых правоотношений ограничены рамками финансового (налогового, бюджетного) законодательства и вправе осуществлять только те действия, которые предписаны нормами финансового права, что свидетельствует о разрешительном типе правового регулирования возмещения убытков за счет средств федерального бюджета.

В силу того, что используемые публично-правовые средства при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, не являются предметом исследования частного права, проблематика использования финансово-правовых средств при расходовании централизованных фондов практически не изучена. В то время, как использование исключительно гражданско-правовых средств при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, затрудняет, а в ряде случаев исключает формирование целостного и последовательного механизма восстановления нарушенных финансовых прав и законных интересов налогоплательщиков за счет средств федерального бюджета.

Использование исключительно гражданско-правовых средств при расходовании публичных финансов не решает следующие проблемы:

- не определяет права и обязанности налоговых органов (их должностных лиц);
- от налогоплательщиков требуются дополнительные расходы по несению затрат на привлечение к участию в деле лиц, обладающих профессиональными знаниями, поскольку невозможно говорить о наличии у лица убытков, не доказанных с соблюдением требований норм процессуального

права. В связи с этим, понесенные потери не приобретают правового (юридического) значения, то есть не подлежат взысканию с виновной стороны¹. Понесенные судебные расходы возмещаются за счет средств федерального бюджета;

- несмотря на то, что согласно подпункту 14 пункта 1 статьи 14, статьи 103 Налогового кодекса Российской Федерации убытки подлежат возмещению в полном объеме, как показывает анализ судебной практики, на налогоплательщика возлагается обязанность по доказыванию несения имущественных потерь, а также принятию разумных мер к их уменьшению;

- в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.03.2011 № 13923/10² указано, что расходы по оценке правомерности претензий к налоговому органу следует рассматривать как элемент обычной хозяйственной деятельности. Из чего можно сделать вывод, что налогоплательщик обязан доказать, что расходы, предъявляемые в качестве убытков, не являются элементом обычной хозяйственной деятельности этого налогоплательщика;

- убытки не подлежат возмещению из федерального бюджета в случае отсутствия факта неправомерности деяния налогового органа, либо то, что вред причинен при неисполнении налоговыми органами служебных обязанностей (или вред причинен должностным лицом, в служебные обязанности которого осуществление тех или иных действий не входило).

Таким образом, использованием при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, исключительно гражданско-правовых средств, создаются сложности в реализации права на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета.

Важнейшей функцией средств правового регулирования является достижение ими целей и задач правового регулирования³. Публично-правовые средства правового регулирования возмещения убытков, причиненных

¹ Вандраков С.Ю. К вопросу об имущественной ответственности ЖСК за невыполнение договорных обязательств // Адвокатская практика. 2013. № 3. С. 30.

² Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2011. № 7.

³ Карелина С.А. Указ. соч. С. 183.

налоговыми органами, не могут игнорироваться либо подменяться гражданско-правовыми. Динамика правоотношений, возникающих при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, возникновение обязанности у государства по расходованию публичных финансов объективно требуют исследования, используемых публично-правовых средств, что окажет положительное влияние на предсказуемость возмещения убытков и дополнит науку финансового права.

Среди финансово-правовых средств, используемых в правовом регулировании возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, представляется возможным выделить основные:

- материальные и процедурные финансово-правовые нормы;
- субъективные финансовые права и обязанности субъектов финансового права;
- полномочия властных субъектов финансового права.

Финансово-правовые нормы, регулирующие правоотношения, возникающие между налоговыми органами и налогоплательщиками, и нормы, регламентирующие распределение и расходование публичных финансов, императивны, реализуются, как в интересах налогоплательщиков, так и в публичных интересах всего общества.

Среди финансово-правовых норм, регламентирующих возмещение убытков за счет федерального бюджета, выделим охранительные и регулятивные нормы.

Финансово-правовые охранительные нормы обеспечивают защиту финансового правопорядка, предусматривая последствия неисполнения этих норм¹.

Соответственно, нормативно-логическую конструкцию охранительных норм сформулируем по формуле «если – то и то». Например, «если» налогоплательщику будет причинен неправомерный вред, «то» - возникшие у налогоплательщика убытки подлежат возмещению в полном объеме из

¹ Демин А.В. Проблемы соотношения регулятивных и охранительных норм в системе налогово-правового регулирования // Налоги. 2011. № 45. С. 19.

федерального бюджета, «то» - должностные лица налоговых органов понесут ответственность.

Таким образом, финансово-правовые охранительные нормы, регулирующие возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, имеют две санкции. Тем самым государство не только гарантирует налогоплательщикам права на возмещение убытков путем расходования средств федерального бюджета, но закрепляет возможность применения мер ответственности к должностному лицу налогового органа, совершившему неправомерное деяние.

Правовое воздействие на публичные финансы, а также правила поведения субъектов финансового права определяют финансово-правовые регулятивные нормы. Именно от того, насколько подробно определены права и обязанности участников финансовых правоотношений, условия и порядок распределения и расходования средств федерального бюджета, зависит возможность реализации налогоплательщиками права на возмещение убытков.

Так, согласно пункту 5 статьи 242 Бюджетного кодекса Российской Федерации, исполнение судебных актов осуществляется за счет ассигнований, предусмотренных на эти цели законом (решением) о бюджете. При исполнении судебных актов в объемах, превышающих ассигнования, утвержденные законом (решением) о бюджете на эти цели, вносятся соответствующие изменения в сводную бюджетную роспись, которая производна от решения о бюджете и должна ему соответствовать. По общему правилу, установленному абзацами 1, 2 пункта 2 статьи 217 Бюджетного кодекса Российской Федерации, внесение соответствующих изменений в сводную бюджетную роспись возможно только после внесения изменений в закон (решение) о бюджете, осуществляемом исключительно представительным органом.

Однако, при исполнении судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, изменения в сводную бюджетную роспись вносятся решениями руководителя финансового органа (руководителя органа управления государственным внебюджетным

фондом) без внесения изменения в закон (решение) о бюджете в пределах объема бюджетных ассигнований (абз. 3 п. 3 ст. 217 БК РФ). Письмом Минфина России от 05.07.2011 № 06-04-12/01-223 «По вопросу неисполнения исполнительного листа» разъяснено, что при исполнении судебных актов в объемах, превышающих ассигнования, утвержденных решением о бюджете на эти цели, в соответствии с решениями руководителя финансового органа без внесения изменений в решение о бюджете вносятся соответствующие изменения в сводную бюджетную роспись.

Таким образом, налогоплательщику нормами бюджетного законодательства гарантируется право на получение присужденных убытков из федерального бюджета.

Взаимосвязанные финансово-правовые нормы, регламентирующие возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, объединяются в финансово-правовой институт.

Представляется, что финансово-правовой институт возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, осуществляет регулирование:

- оснований для возникновения права на возмещение убытков из федерального бюджета;
- правового положения, прав и обязанностей субъектов финансовых правоотношений;
- распределения и расходования публичных финансов.

Таким образом, финансово-правовой институт возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, является правовой формой процесса распределения и расходования публичных финансов, имеющий своей целью восстановить нарушенные права налогоплательщиков за счет расходования средств федерального бюджета.

Основу современной экономики составляет частная собственность, при этом собственность публичная необходима для обеспечения выполнения функций публичной власти. Публичное право занимается охраной

собственности, рынка, обеспечением функционирования государства финансами¹.

Государство является собственником средств публичных финансов. Однако, средства федерального бюджета становятся собственностью налогоплательщика при возмещении ему убытков, причиненных налоговыми органами, тем самым за счет расходования средств федерального бюджета восстанавливаются нарушенные финансовые права налогоплательщика.

Финансовое право как отрасль публичного права призвано регулировать общественные отношения в сфере публичных финансов². При этом осуществляет это, преимущественно, императивным методом правового регулирования.

В связи с этим, для реализации права на возмещение убытков налогоплательщика и властные субъекты в рамках финансового права наделяются взаимно корреспондирующими субъективными финансовыми правами и обязанностями, чем обеспечивается возможность реализации права на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, за счет средств федерального бюджета.

Финансово-правовое регулирование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, - сложный и постоянно действующий механизм. В связи с этим, в юридической литературе, когда речь идет о правовом регулировании общественных отношений, непременно используется (применяется) понятие «механизм правового регулирования».

Вопросы о механизмах правового регулирования взаимоотношений государства и налогоплательщиков в настоящее время занимают одну из центральных мест всей системы общественных отношений. Как отмечено С. А. Карелиной, изучение механизма правового регулирования имеет большое значение для научной доктрины и практики³.

А. В. Мелехин рассматривает механизм правового регулирования как взятую в единстве систему юридических средств, при помощи которых

¹ Яковлев В.Ф., Талапина Э.В. Роль публичного и частного права в регулировании экономики // Журнал российского права. 2012. № 2. С. 11-12.

² Гафарова Г.Р. О гражданско-правовых средствах в финансовом праве // Финансовое право. 2010. № 11. С. 13.

³ Карелина С.А. Указ. соч. С. 4.

осуществляется результативное правовое воздействие на общественные отношения, поведение людей¹.

М. И. Абдулаев указывает, что механизм правового регулирования с помощью юридических средств осуществляет регулирование общественных отношений и удовлетворение интересов субъектов права².

По нашему мнению, более полно понятие механизма правового регулирования раскрывает А. В. Малько в двух определениях³:

- это система юридических средств, организованных наиболее последовательным образом в целях упорядочения общественных отношений, содействия удовлетворению интересов субъектов права;

- организационное воздействие правовых средств, позволяющее в той или иной степени достигать поставленных целей, то есть результативности, эффективности.

Цель механизма правового регулирования, по мнению А. В. Малько, - обеспечить упорядочение общественных отношений, гарантировать справедливое удовлетворение интересов субъектов⁴.

Таким образом, механизм финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, систематизирует финансово-правовые средства и воздействует на них для достижения поставленной цели: восстановить имущественное положение налогоплательщика путем расходования публичных финансов.

Как отмечает А. Н. Козырин, механизм государственно-правового регулирования определяет основу правовой системы Российской Федерации. Его отдельные элементы, в том числе возмещение убытков, причиненных

¹ Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». 2009.

² Абдулаев М.И. Теория государства и права: Учебник для высших учебных заведений. М.: Магистр-Пресс, 2004. С. 263-264.

³ Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Юрист, 2004. С. 480-481.

⁴ Там же.

государственными (налоговыми) органами, являются основой механизмов правового регулирования, характерных для других отраслей права¹.

Если говорить в общем о механизме правового регулирования возмещения убытков, то он имеет двойственное содержание частного и публичного правового регулирования. В свою очередь, финансово-правовой механизм достаточно автономен и не является составной частью механизма гражданско-правового регулирования, однако, не исключает наличие в финансово-правовом механизме гражданско-правовых элементов.

Следовательно, финансово-правовое регулирование возмещения убытков - это система финансово-правовых средств, использованием которых происходит распределение и расходование публичных финансов с целью защиты субъективных прав налогоплательщиков от неправомерных притязаний налоговых органов.

Помимо средств финансово-правового регулирования в качестве основных финансово-правовых элементов выделяют финансово-правовые принципы, юридический факт как основания для бюджетно-правовой ответственности бюджета.

Указанные элементы призваны обеспечить эффективность финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, направлены на обеспечение финансовой стабильности общества и сохранения баланса между частными финансовыми интересами и финансовыми интересами государства.

Подводя итог, отметим, что в правовом регулировании возмещения убытков, причиненных налоговыми органами (их должностными лицами), преимущественно используются финансово-правовые средства, которые не могут игнорироваться либо подменяться гражданско-правовыми. При причинении вреда и возникновении убытков, между налогоплательщиком и государством в лице его органов и должностных лиц возникает правоотношение (юридическая связь) с взаимно корреспондирующими

¹ Козырин А. Н. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации // Справ.-правовая система «Гарант». 2009.

субъективными финансовыми правами и обязанностями. Посредством использования финансово-правовых средств и элементов достигается цель финансово-правового регулирования возмещения убытков: реализуются субъективные финансовые права налогоплательщиков на возмещение убытков и интересы общества в сфере публичных финансов; присужденные денежные средства федерального бюджета становятся собственностью налогоплательщика в момент их зачисления на банковский счет налогоплательщика, восстанавливается способность налогоплательщиков уплачивать налоги.

4. Финансово-правовой институт возмещения убытков, причиненных налоговыми органами

Правовой институт является одним из основных средств правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

Значимость проблематики института возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, в условиях сегодняшнего дня обуславливается тем, что практически отсутствуют исследования в рамках финансового (налогового, бюджетного) права. В то время как регулирование в сфере (централизованных и децентрализованных) финансовых отношений является регулятивной функцией финансового права, а своевременное выполнение участниками финансовых правоотношений, возложенных на них обязанностей и обязательств, обеспечивается охранительной функцией финансового права.

А. Б. Зеленцов указывает, что институт имущественной ответственности государства за вред, причиненный частным лицам, в разных странах имеет различную отраслевую принадлежность: в одних он относится к публичному праву (Франция, Нидерланды, Бельгия, Турция, Египет), а других – к частному (ФРГ, США)¹.

В США основным нормативным актом, регулирующим вопросы имущественной ответственности федеральной казны за вред, причиненный государственными органами, является Федеральный закон о претензиях из причинения вреда от 2 августа 1946 г. Если принятое органами административной юстиции решение не удовлетворяет гражданина, он может предъявить иск к государству о денежной компенсации причиненного ему ущерба.

¹ Зеленцов А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: монография. 2-е изд., испр. и доп. М., 2009. С. 218-220.

В Итальянской доктрине право на компенсацию со стороны государства в случае причинения вреда органами публичной власти рассматривается как субъективное публичное право¹.

В статье 53 Конституции Российской Федерации закреплено право на возмещение государством причиненного вреда, тем самым ответственности государства придан публично-правовой смысл.

Однако, в Российской Федерации отсутствует в публичном праве собственная теория о возмещении убытков, а использование цивилистических понятий порождает споры о правовой природе возмещения государством убытков. Одни исследователи считают гражданско-правовой природу имущественной ответственности государства (см., например, С. Ю. Рипинский²). В то же время институт имущественной ответственности государства предстает как способ контроля одних государственных органов (судов) за деятельностью других (органов исполнительной власти)³. Другие исследователи относят споры о возмещении вреда государством к числу административных споров, и, соответственно, налицо публично-правовая природа имущественной ответственности государства (см., например, М. И. Брагинский⁴). Е. Б. Лупарев считает, что модель защиты интересов налогоплательщика должна основываться исключительно на публично-правовых началах без включения в нее элементов частного права⁵, однако, именно с «исключительностью» стоит не согласиться.

Представляется, что совокупность следующих обстоятельств: 1) одним из субъектов ответственности выступает носитель публичной власти - налоговый орган (должностное лицо); 2) неотъемлемой составляющей ответственности является принятие налоговым органом (его должностным лицом) решения либо совершение действия (бездействия) в нарушении норм налогового

¹ Зеленцов А.Б. Указ. соч. С. 218-219.

² Рипинский С. Ю. Имущественная ответственность государства за вред, причиняемый предпринимателям. СПб., 2002. С. 59.

³ Там же.

⁴ Брагинский М. И. К вопросу об ответственности за чужие действия по советскому гражданскому праву. Т. 1. М., 1961. С. 77-84.

⁵ Лупарев Е. Б. Соотношение публичного и частного права в налоговых спорах // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 1. С. 25.

законодательства, указывает на публично-правовую природу ответственности государства за причиненные налогоплательщику убытки; а источник возмещения – публичные финансы, свидетельствует о финансово-правовой природе возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

В юридической литературе отмечают многоаспектность вреда. Вред может носить имущественный, организационный, физический, моральный, психологический характер¹.

Вред, причиненный налогоплательщикам неправомерными деяниями налоговых органов, не отличается от общеустановленного понятия вреда и, как собирательное понятие, включает в себя вред имущественным и неимущественным благам. При этом в качестве особенностей причинения вреда налоговыми органами следует отметить следующее:

- вред дестабилизирует налоговые правоотношения: налогоплательщик, у которого возникли убытки, вынужден изыскивать средства для их восстановления, отвлекаться на споры с налоговыми органами;

- в случае возникновения убытков государство обязано их возместить посредством расходования средств федерального бюджета.

Следовательно, возникновение убытков у налогоплательщиков влечет расходы финансовых ресурсов государства на их возмещение. Кроме того, у государства возникают дополнительные расходы в виде расходов на рассмотрение спора о возмещении убытков и на исполнение судебного акта. В связи с этим, при причинении налогоплательщику вреда и возникновении у него убытков для их возмещения, включается в действие целый комплекс организационных и финансовых правоотношений по рассмотрению спора и расходованию средств федерального бюджета.

Заслуживает также внимания взгляд А. А. Малиновского² на понятие «вред» в объективном и субъективном смыслах. Вред в объективном смысле включает в себя негативные последствия, установленные законодателем в

¹ Мусаткина А. А. О соотношении карательной и восстановительной функций финансовой ответственности // Налоги и налогообложение. 2006. № 7. С. 13-18.

² Малиновский А. А. Вред как юридическая категория // Юрист. 2006. № 2. С. 4-7.

качестве таковых в тексте нормативного правового акта. Так, в статье 103 Налогового кодекса Российской Федерации указано не только запрещенное деяние (причинение вреда проверяемым лицам, их представителям либо имуществу) неправомерными действиями налоговых органов, но и наступившие общественно опасные последствия этого деяния (убытки).

Вред в субъективном смысле представляет собой негативные последствия, которые по своему усмотрению считает таковыми налогоплательщик.

При выяснении сущности вреда как юридической категории различают вред в юридическом и фактическом смыслах.

Как отмечает В. А. Тархов, под вредом в юридическом смысле понимается всякое умаление (повреждение, порча, уничтожение) охраняемого законом блага. Вред, носящий имущественный характер, называется ущербом, а денежное выражение ущерба представляют собой убытки¹.

В то же время, по нашему мнению, вред в юридическом смысле - это негативные последствия, перечисленные в действующем законодательстве как результат правового поведения. В данном случае речь идет о юридически значимом вреде, причинение которого приводит к возникновению, изменению или прекращению обязанности по его возмещению за счет публичных финансовых средств (возникает ответственность в виде обязательства по расходованию средств федерального бюджета и персональная ответственность налоговых органов (их должностных лиц).

Вред в фактическом смысле включает в себя все негативные последствия для какого-либо блага вне зависимости от того, признает их законодатель социально вредными или нет. Сюда включается как вред в объективном (юридическом) смысле, так и вред в субъективном смысле.

В связи с этим, основанием для привлечения налоговых органов к ответственности является причинение ими неправомерного вреда при исполнении служебных обязанностей. Ответственность, возникающая

¹ Тархов В. А. Гражданские права и ответственность. Уфа, 1996. С. 105.

вследствие причинения неправомерного вреда, обеспечена распределением публичных финансов и составляет содержание обязанности возместить убытки за счет средств федерального бюджета.

Представляется, что применительно к исследуемой теме, категория «вред» обозначает:

- возникновение у налогоплательщика негативных последствий (имущественного или неимущественного характера) при реализации налоговыми органами (их должностными лицами) служебных обязанностей;
- причинно-следственная связь вреда и убытков;
- ответственность в виде обязанности расходовать средства федерального бюджета;
- возникновение ответственности налоговых органов (их должностных лиц).

Таким образом, возникновение у налогоплательщика права на возмещение убытков связывается с причинением вреда, то есть с совершением деяний налоговыми органами (их должностными лицами). Только в случае, если этот вред причинен при осуществлении налоговыми органами (их должностными лицами) прав и обязанностей с отступлением от требований норм налогового законодательства, а у налогоплательщика возникают убытки, Налоговый кодекс Российской Федерации связывает право налогоплательщика на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета.

Соответственно, схема причинения вреда и возникновения у налогоплательщиков убытков выглядит следующим образом: «неправомерные действия – вред - убытки». В связи с этим возникает вопрос: какое место в этой цепочке занимает категория «ущерб» и имеется ли место «ущерба» в этой цепочке?

«Вред» и «ущерб» чаще всего рассматриваются в качестве синонимов. Тем не менее лексические синонимы «вред» и «ущерб» не являются таковыми в специальном, правовом значении.

Как отмечают Д. А. Пашенцев и В. В. Гарамита¹, любое правонарушение вносит определенную дезорганизацию в общественные отношения, урегулированные правом. Оно причиняет обществу ущерб уже тем, что нарушает общественный порядок, совершается вразрез с нормами права, закрепляющими общественную дисциплину. Те правонарушения, необходимым элементом которых являются вредные последствия (правонарушения с материальным составом), причиняют общественным отношениям не только «материальный», «осязаемый» ущерб в виде вредных последствий противоправного деяния, но и ущерб «нематериальный», то есть моральный (идеальный). Ущерб последнего вида причиняется и «формальными» правонарушениями, поэтому не может быть правонарушений безвредных.

Существует мнение, что термин «ущерб» применим лишь к регулированию правоотношений по причинению имущественного вреда (ущерб как утрата или повреждение имущества) и неприменим к причинению неимущественного вреда². В связи с этим имущественный вред нередко именуется ущербом.

Налоговый кодекс Российской Федерации в ряде статей также использует понятие «ущерб»:

- подпункт 14 пункта 1 статьи 31: налоговые органы имеют право предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски (заявления) о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка;

- подпункт 1 пункта 2 статьи 64: отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу при причинении этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

¹ Пашенцев Д. А., Гарамита В. В. Вина в гражданском праве: монография. М., 2010. С. 85-86.

² Абова Т. Е., Андреева Л. В., Аникина Е. Б. [и др.]. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части второй: в 3 т. (постатейный). 3-е изд., перераб. и доп. Т. 2. М., 2006. С. 357-358.

- подпункт 8 пункта 7 статьи 105.5: при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки также учитывается риск нанесения ущерба окружающей среде.

При некоторой кажущейся непоследовательности использования данных терминов, категория «вред» используется в различных отраслях права, в связи с этим понятие «вред» считают более широким, чем «ущерб».

В. П. Скарюкин считает, что термин «вред» следует считать родовым по отношению ко всем видам отрицательных имущественных и неимущественных последствий гражданского правонарушения; термин «ущерб» обозначает умаление материальных благ, а убытки представляют собой стоимостное выражение имущественного (материального) вреда¹.

Как отмечает О. А. Пешкова, законодатель, в статье 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, обозначая последствия, которые могут возникнуть при посягательстве на личность или имущество гражданина, или имущество юридического лица, использует единый термин «вред». Термин «ущерб» в этом случае вообще не употребляется, так как законодатель исходит из условия невозможности его реальной денежной оценки при причинении вреда личности и его нематериальным благам².

Действительно, Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. 103) предписывает при проведении налогового контроля не причинять налогоплательщику «вред», а не «ущерб». Убытки при этом являются формой выражения вреда. В подпункте 14 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации определен такой способ защиты налогоплательщиками нарушенных прав, как возмещение убытков, а не «вреда» или «ущерба».

Таким образом, процесс возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, можно представить в виде цепочки: «неправомерные действия – вред – убытки – расходы государства на возмещение убытков за счет средств

¹ Скарюкин В. П. Гражданско-правовое регулирование возмещения вреда, причиненного налоговыми органами и их должностными лицами субъектам предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. Москва, 2010. С.17.

² Пешкова О. А. Соотношение понятий «вред», «убытки», «ущерб» // Мировой судья. 2010. № 7. С. 8.

федерального бюджета», которую возможно разложить на следующие составляющие: 1) между налогоплательщиком и налоговым органом возникают налоговые правоотношения. Налоговый орган совершает в отношении налогоплательщика действия (например, приостанавливает операции по расчетному счету налогоплательщика) или уклоняется от их совершения (не принимает решение о возврате налога); 2) Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. 103) не допускает причинение вреда налогоплательщикам; 3) вред подразделяется на имущественный и неимущественный; 4) у налогоплательщика возникают убытки в виде реального ущерба, а также неполученного дохода; 5) у государства возникают внеплановые расходы фондов денежных средств.

По нашему мнению, различие между понятием «вред» и «ущерб» состоит в следующем. Понятие «вред» - применяется при определении: «кто причинил, или может причинить, либо не должен причинять». Понятие «ущерб» применяется при определении «что возникло». При таком подходе налоговый орган своими неправомерными решениями, действиями (бездействиями) «причиняет вред налогоплательщику». У налогоплательщика «возникает ущерб». Ущерб материальным или нематериальным благам подлежит оценке и соотнесению с понятием «убыток».

Ущерб у налогоплательщика может возникнуть по иным основаниям, а не в результате причинения вреда налоговыми органами (их должностными лицами). Именно при наличии связи между причиненным вредом и ущербом законодатель определяет субъективное финансовое право налогоплательщика на возмещение возникших убытков за счет федерального бюджета, а у государства - обязанность по возмещению убытков путем расходования публичных финансов.

Поэтому налоговый орган, совершая противоправное деяние, причиняет изначально не убытки, а вред, который влечет неблагоприятные последствия. Особенность этого вреда состоит в том, что вред причиняет налоговый орган непосредственно налогоплательщику, нарушая имущественные или

неимущественные права, ущерб возникает у налогоплательщика, при возмещении убытков, ущерб также возникает у государства в виде расходов средств федерального бюджета.

Налогоплательщик предъявляет в суд результат оценки возникшего у него ущерба в виде исчисленных убытков в денежной форме и требует их возместить из федерального бюджета.

Таким образом, «ущерб» - это непредвиденные расходы у налогоплательщика, утрата имущества, денег, недополученная выгода. «Ущерб» может возникнуть у налогоплательщика как в результате причинения вреда налоговым органом, так и по иным обстоятельствам. «Ущерб» у государства возникает при расходовании средств федерального бюджета, направленных на возмещение налогоплательщикам причиненных убытков.

Понятие «ущерб» применяется при определении «что возникло». При таком подходе налоговый орган своими неправомерными решениями, действиями (бездействиями) «причиняет вред налогоплательщику», у налогоплательщика и государства «возникает ущерб».

«Ущерб» налогоплательщикам может быть причинен как имущественным, так и неимущественным благам. «Ущерб» подлежит оценке и соотнесению с понятием «убыток».

«Вред» причиняется налогоплательщику, «ущерб» возникает у налогоплательщика при причинении вреда. Устанавливается степень причиненного вреда, оценивается возникший ущерб и производится их соотнесение. Исключается возникший ущерб, не связанный с решениями, действиями (бездействием) налогового органа (их должностных лиц).

С понятиями «вред», «ущерб» соприкасается понятие «убытки». При причинении неправомерного вреда налогоплательщикам, проверяемым лицам, их представителям либо имуществу факт возникновения убытков является одним из оснований для возложения ответственности по их возмещению на федеральный бюджет.

Традиционно убытком называется вред, выраженный в деньгах, те есть убыток - это денежная оценка вреда; или применительно к рассматриваемому случаю - денежная оценка ущерба, из которого исключено то, что не связано с решениями, действиями (бездействием) налогового органа (их должностных лиц).

По общим правилам убытки возмещаются как в денежной, так и натуральной форме. Возмещение налогоплательщику убытков, причиненных налоговыми органами, осуществляется только в денежной форме в валюте Российской Федерации.

Таким образом, можно сделать вывод, что убытки, причиненные налогоплательщикам, - это имущественные потери налогоплательщика в денежном выражении. Наличие причинно-следственной связи между причиненным вредом, ущербом и исчисленными убытками является одним из оснований для возникновения ответственности федерального бюджета.

Понятие «убытки» рассматривают в юридическом и в экономическом (хозяйственном) смысле. При этом общим признаком убытков является то, что они образуются вследствие превышения расходов над доходами, а также возникают в результате причинения вреда.

В содержании термина «убытки» отражается, прежде всего, его экономический смысл в виде имущественных потерь налогоплательщика. Убытки в экономическом смысле представляют собой денежное выражение уменьшения активов (утрата полная или частичная, гибель имущества, расходы, которые лицо понесло или должно понести) или ухудшения качества (повреждение) имущества. Утрата возможности извлечь определенные экономические выгоды в будущем приводит к возникновению убытков в виде упущенной прибыли.

Убытки в экономическом смысле могут возникнуть по любым причинам. В то время, как убытки в их юридическом значении являются следствием неправомерного поведения налоговых органов или их должностных лиц. В

связи с этим, убытки по причинно-следственному признаку делятся на прямые и косвенные.

Безусловному возмещению за счет средств федерального бюджета подлежат убытки, явившиеся непосредственным следствием вреда, причиненного неправомерными действиями налоговых органов (их должностных лиц). Такие убытки называются прямыми. В качестве примера прямых убытков можно привести уплаченные налогоплательщиком денежные средства организации, оказывающей юридические услуги за представление его интересов при обжаловании решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган.

Категорию «убытки» рассматривают в широком и узком смыслах. В узком смысле это понятие употребляется в значениях, в каких оно закреплено в соответствующих статьях Налогового кодекса Российской Федерации.

Под убытками в широком смысле следует понимать неблагоприятные последствия:

- которые претерпевает налогоплательщик в результате нарушения его прав;
- гарантия государства по возмещению убытков из федерального бюджета;
- расходы централизованных финансовых ресурсов государства по возмещению причиненных убытков.

Традиционно теоретические исследования и правоприменительная практика придерживалась принципа, в силу которого убытки всегда материальны.

Однако, Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 04.12.2003 № 508-О указал следующее: отсутствие прямого указания в законе на способ защиты деловой репутации юридических лиц не лишает их права предъявлять требования о компенсации убытков, в том числе нематериальных, причиненных умалением деловой репутации, или нематериального вреда, имеющего свое собственное содержание (отличное от содержания морального

вреда, причиненного гражданину), которое вытекает из существа нарушенного нематериального права и характера последствий этого нарушения (п. 2 ст. 150 ГК РФ). Данный вывод основан на положении части 2 статьи 45 Конституции Российской Федерации, в соответствии с которым каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом¹.

Таким образом, при нарушении налоговыми органами неимущественных благ у налогоплательщика могут возникнуть материальные и (или) нематериальные (репутационные) убытки, которые, в свою очередь, могут быть связаны с материальными убытками, то есть наделены имущественным содержанием. Например, причинение вреда деловой репутации организации может повлечь снижение ее прибыли (материальные убытки). Восстановление деловой репутации также может потребовать расходов. Следовательно, нематериальные (репутационные) убытки связаны с материальными.

Понятие «нематериальные убытки» используется судебной практикой.

Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Постановлением от 09.07.2009. № 2183/09² дело в части удовлетворения требований организации о возмещении убытков, причиненных умалением деловой репутации, направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции для установления, в чем заключается и чем подтверждается урон на предъявленную сумму. Тем самым можно сделать вывод, что не исключается возмещение убытков, причиненных умалением деловой репутации юридическому лицу.

В другом деле Федеральный арбитражный суд Московского округа отменил судебные акты суда первой и второй инстанций и направил дело на новое рассмотрение. При этом суд указал: при новом рассмотрении суду первой инстанции необходимо установить размер компенсации нематериальных убытков, исходя из смысла пункта 2 статьи 1101 Гражданского кодекса Российской Федерации (постановление Федерального арбитражного суда

¹ Зорькин В. Д. День Конституции // ЭЖ-Юрист. 2008. № 49. С. 4

² Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2009. № 10.

Московского округа от 11.09.2008 № КГ-А40/8303-08 по делу № А40-32184/07-15-181).

В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.07.2012 № 17528/11¹ указано, что юридическое лицо, чье право на деловую репутацию нарушено действиями по распространению сведений, порочащих такую репутацию, вправе требовать возмещения нематериального (репутационного) вреда.

В связи с этим можно сделать следующие выводы:

- существование нематериальных (репутационных) убытков признается судебной практикой;
- такие убытки могут быть взысканы судом при условии их доказанности;
- возможность взыскания нематериальных убытков не ставится в зависимость от возмещения материальных убытков.

Судебная практика по компенсации нематериальных убытков находится в стадии формирования. Отсутствие нормативного закрепления, а также сформированной судебной практики по этому вопросу перекладывает обязанность по поиску решения на налогоплательщика. В результате доказывание нематериальных убытков сводится, по сути, к субъективному, примерному и усеченному доказыванию материальных убытков или, в лучшем случае, имущественных потерь, необходимых для восстановления причиненного неимущественного вреда.

Таким образом, можно констатировать, что в настоящее время за счет публичных финансов возмещаются (компенсируются) как материальные убытки, так и нематериальные. Соответственно, данное обстоятельство увеличивает расходы государства на возмещение таких убытков из федерального бюджета.

Убытки, возникшие у налогоплательщиков вследствие причинения вреда налоговыми органами, можно разделить также на следующие группы:

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2013. № 1.

- убытки, возникшие вследствие неисполнения налогоплательщиками обязанностей перед третьими лицами;
- расходы, произведенные для признания незаконными решений, действий (бездействия) налоговых органов;
- убытки, возникшие при причинении имущественного или неимущественного вреда.

В зависимости от возникновения убытки, подлежащие возмещению за счет средств федерального бюджета, имеют свой предмет и пределы доказывания. Убытки, возникшие у налогоплательщика вследствие несения расходов на отмену решений налоговых органов, относятся к категории легко доказуемых по сравнению с иными убытками, в связи с тем, что связь причиненного вреда и возникших убытков, как правило, прямо прослеживается. Иные убытки доказываются значительно сложнее, поскольку требуют доказывания:

- неправомерности причиненного вреда;
- исполнения налоговыми органами служебных обязанностей;
- причинно-следственной связи между вредом и возникшими убытками;
- правильности расчета убытков, предъявленных к возмещению.

Подводя итог исследования понятия «убытки», сделаем следующие выводы:

- под «убытками» необходимо понимать расходы, которые налогоплательщик при причинении ему вреда налоговыми органами (должностными лицами) произвел или должен будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата либо повреждение его имущества, а также упущенная выгода (неполученный доход);
- возмещение налогоплательщику убытков, причиненных налоговыми органами, осуществляется только в денежной форме в валюте Российской Федерации. Поэтому убыток - это денежная оценка вреда (денежная оценка возникшего ущерба, из которого исключено то, что не связано с решениями, действиями (бездействием) налогового органа (их должностных лиц));

- в настоящее время убытки из федерального бюджета возмещаются как материальные, так и нематериальные, а это объективно увеличивает расходную часть бюджета.

Необходимо различать понятия «убытки» и «возмещение убытков».

«Возместить» означает «заменить чем-нибудь недостающее или утраченное»¹.

Можно дать несколько определений понятию «возмещение убытков»:

- возмещение убытков является общей, универсальной формой ответственности, которая рассчитана на все случаи компенсации лицом ущерба в своем имуществе²;

- возмещение убытков - это мера бюджетно-правовой ответственности за их причинение;

- возмещение убытков является способом защиты нарушенных прав налогоплательщиков.

Представляется, что под «возмещением убытков» понимаются не только сами «убытки», но и порядок предъявления в установленном порядке требований об их возмещении, распределение обязанности по их доказыванию, методика доказывания, обязанность по восстановлению нарушенного субъективного финансового права налогоплательщика за счет средств федерального бюджета, распределение и расходование публичных финансов.

Обращаясь к практике ЕСПЧ, показательно Постановление ЕСПЧ от 21.06.2007 «Дело «Кудрина (Kudrina) против Российской Федерации» (жалоба № 27790/03)³, в пунктах 37, 38 которого указано, что Европейский Суд присуждает заявительнице сумму в возмещение материального ущерба, а также сумму любых налогов, подлежащих начислению на присужденные средства. Что касается требования о возмещении ущерба, причиненного инфляцией, Европейский Суд отмечает, что заявительница не указала сумму соответствующих убытков и не представила объяснений относительно способа

¹ Ожегов С. И. Словарь русского языка. 18-е изд., стереотип. М., 1986. С. 79.

² Савенкова О. В. Возмещение убытков в современном гражданском праве Убытки и практика их возмещения: сборник статей. М., 2006. С. 6.

³ Бюллетень Европейского Суда по правам человека. 2008. № 9.

их исчисления. Заявительница не представила каких-либо документов, подтверждающих уровень инфляции в рассматриваемый период в месте ее проживания.

Из анализа данного постановления можно сделать вывод, что возмещение за счет средств федерального бюджета возможно при условии доказанности, а указание на то, что суд присуждает сумму в возмещение материальных убытков, а также сумму любых налогов, подлежащих начислению на присужденные средства, разрешает вопросы, возникающие в практике об уплате тех или иных налогов налогоплательщикам с сумм полученного возмещения.

Возмещение убытков является требованием индивидуально-личностного характера и имеет целью за счет распределения и расходования средств федерального бюджета предоставить налогоплательщику денежный эквивалент в виде разницы между принадлежащим ему имуществом в том его виде, в каком оно находилось до совершения вредоносного деяния и стоимостью имущества после причинения вреда. Тем самым восстанавливается способность налогоплательщика быть полноценным участником финансовых правоотношений, поскольку деньги, являясь общей мерой стоимости, всеобщим эквивалентом, способны возместить причинение вреда имущественным и неимущественным благам налогоплательщика.

В связи с этим, от штрафных санкций возмещение убытков отличает их восстановительный характер направленности возмещения: на восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщика, компенсацию морального вреда, что обеспечивает за счет федерального бюджета восполнение тех потерь, которые понес налогоплательщик в результате причиненного ему неправомерного вреда налоговыми органами (их должностными лицами) при исполнении служебных обязанностей.

В практике встречается выражение «возместить расходы». Законодатель широко оперирует понятием «расходы», применяя его не только как меру гражданско-правовой ответственности (в составе убытков), но и как

инструмент оперативного воздействия и просто в качестве экономического термина. В отличие от возмещения расходов, возмещение убытков - это предусмотренная нормами финансового права восстановительная санкция, вызванная неправомерным поведением причинителя вреда, в процессе которой задействуются нормы финансового и процессуального права, распределяются и расходуются публичные финансы.

Таким образом, осуществляя мероприятия по совершенствованию налогового администрирования, законодатель исходит из необходимости сохранения гарантий защиты субъективных финансовых прав налогоплательщиков и других лиц, в отношении которых проводится налоговый контроль. Смысл возмещения убытков заключается в том, что в результате применения этой меры ответственности финансовое состояние налогоплательщика за счет расходования средств федерального бюджета должно оказаться в том положении, в каком оно находилось бы в случае, если бы налоговый орган (его должностное лицо) не причинил бы ему вред.

«Возмещение» следует отличать от «компенсации».

Возмещение убытков носит восстановительный характер, компенсация - компенсационный. Компенсация, в отличие от возмещения, определяется в зависимости от характера нарушения и иных обстоятельств дела с учетом требований разумности и справедливости. Компенсация нередко выплачивается в установленном размере и полностью не покрывает все понесенные убытки.

Как отмечает В. П. Мозолин, применительно к ответственности за моральный вред вместо формулы «возмещение вреда», применяемой к ответственности за причинение вреда имуществу, законодатель использует формулу «компенсация вреда», подчеркивая тем самым, что понятие и виды убытков, использованные в статье 15 Гражданского кодекса Российской Федерации, к ответственности за моральный вред не применимы¹.

Действительно, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает только возмещение налогоплательщикам убытков.

¹ Мозолин В. П. Гражданско-правовая ответственность в системе российского права // Журнал российского права. 2012. № 1. С. 39.

Компенсация морального вреда является самостоятельным способом защиты гражданских прав (ст. 12, 151, 1099-1101 ГК РФ) и имеет только денежное выражение (ст. 1101 ГК РФ). Пункт 1 статьи 103 Налогового кодекса Российской Федерации указывает только на недопустимость причинения налогоплательщикам вреда и предписывает возмещать только возникшие убытки, а о компенсации морального, нематериального (репутационного) вреда, причиненного, к примеру, деловой репутации юридического лица, Налоговый кодекс Российской Федерации, ничего не говорит. Однако, как было показано выше, суды исходят из возможности компенсации за счет средств федерального бюджета причиненного нематериального (репутационного) вреда с применением положений статьи 151, пункта 7 статьи 152 Гражданского кодекса Российской Федерации.

В пункте 47 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 30, Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 64 от 23.12.2010 «О некоторых вопросах, возникших при рассмотрении дел о присуждении компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок»¹ указано, что присуждаемая компенсация представляет собой денежное возмещение вреда.

В связи с этим, как справедливо отмечает А. М. Эрделевский, в пункте 47 Постановления не указывается, возмещением (компенсацией) какого именно вреда следует считать компенсацию: любого вреда, как материального, так и нематериального (морального), или только морального вреда. Неясность в этом вопросе может создать проблемы в правоприменительной практике. Следует обратить внимание, что понятие «возмещение вреда» в том значении, в каком оно используется в статьях 1069, 1070 ГК, охватывает собой и такой специальный вид возмещения вреда, как компенсация морального вреда,

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2011. № 2.

поскольку обе упомянутые нормы расположены в параграфе 1 главы 59 ГК, который называется «Общие положения о возмещении вреда»¹.

Таким образом, вопросы соотношения возмещения и компенсации требуют дополнительного исследования и закрепления этих положений в финансовом праве, чтобы, с одной стороны, гарантировать налогоплательщику возмещение в полном объеме причиненного вреда, с другой, чтобы исключить двойное возмещение причиненного налогоплательщику материального вреда из бюджета: сначала в виде всей или соответствующей части компенсации, а потом в виде возмещения вреда на основании статей 1069, 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации².

Исходя из вышеизложенного, можно сделать выводы, что возмещению за счет средств федерального бюджета подлежат:

- доход (прибыль), в том числе упущенная выгода (неполученный доход);
- имущество, в том числе деньги и иные ценности, а также имущественные потери (в денежном эквиваленте), которым причинен вред или которых лишился налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент), проверяемое лицо, его представители;
- суммы, уплаченные за оказание правовой помощи.

Обратившись к положениям Налогового кодекса Российской Федерации, можно увидеть, что налогоплательщик имеет право на получение процентов, начисленных на суммы излишне взысканного либо несвоевременно возвращенного налога. Данные проценты начисляются налоговым органом и выплачиваются налогоплательщику в силу статей 78, 79, 176, 203 Налогового кодекса Российской Федерации.

Как указывает Е. В. Килинкарлова, в России исторически сложились именно публично-правовые механизмы восстановления имущественного

¹ Эрделевский А. М. О компенсации за нарушение разумных сроков судопроизводства // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

² Эрделевский А. М. Указ. соч.

положения налогоплательщика при излишней уплате или излишнем взыскании налоговых платежей¹.

Ю. Л. Матюшенкова отмечает, что нормы о процентах, по аналогии с гражданско-правовым институтом начисления процентов за пользование чужими денежными средствами, имеют своей целью обеспечить право налогоплательщика на возврат налога в порядке статей 78, 79, 176 Налогового кодекса Российской Федерации и компенсировать ему возможные потери, связанные с отсутствием возможности пользоваться принадлежащими ему денежными средствами, а не наказать государственный орган за неправомерные действия или акты².

По нашему мнению, начисление и выплата налогоплательщику процентов по правилам, установленным статьями 78, 79, 176, 203 Налогового кодекса Российской Федерации, является одним из видов компенсации и имеет отличную от возмещения убытков правовую природу.

Возмещение убытков (материальных) и компенсация взыскиваются за счет бюджетных средств в денежной форме. Оба этих способа регулируют параллельные, независимые формы правовой ответственности: ответственность за имущественный вред и ответственность за нарушение нематериальных благ (неимущественный вред).

Анализ отечественной юридической литературы свидетельствует о том, что возмещение убытков рассматривается как:

- принудительный способ осуществления права, применяемый в установленном законом порядке компетентными органами в целях восстановления нарушенного права³;
- совокупность мер, направленных на восстановление или признание субъективных прав¹;

¹ Килинкарлова Е.В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей. М., 2010. С. 38.

² Матюшенкова Ю. Л. Обеспечение права налогоплательщиков на возврат налогов в НК РФ // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

³ Балакирева М. И. Право на обжалование как элемент правового статуса налогоплательщика: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2005. С. 15.

- система предусмотренных законодательством организационно-правовых гарантий, а также основанная на законе деятельность уполномоченных органов по установлению и применению этих гарантий, обеспечивающих правомерную реализацию и защиту всех элементов правового статуса налогоплательщиков²;

- система юридических и организационных гарантий соблюдения установленных национальным и международным правом прав и законных интересов налогоплательщиков как субъектов налоговых правоотношений, а также конкретные действия участников налоговых правоотношений, направленные на обеспечение своих интересов в процессе налоговых споров³.

Каждая из отраслей права имеет свой предмет, а также систему, в которой выделяются комплексы однородных норм права, регулирующих определенные группы общественных отношений, в свою очередь, составляющих его предмет⁴. Под предметом права принято понимать оказываемое им регулятивное воздействие, то есть общественные отношения⁵. Как отмечает Д. В. Винницкий, предмет правового регулирования является главным системообразующим фактором, обуславливающим выделение отрасли в правовой системе⁶.

В юридической литературе отмечается, что включение в институт, в объединение институтов или в какой-либо другой уровень системы разнородных или разнопорядковых по сфере действия элементов может привести к утрате целостности уровня системы, а следовательно, и к утрате им своих системных свойств и в результате к противоречиям в праве⁷.

Правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, причиненных налоговыми органами, регулируются нормами различных отраслей права. При однозначном и бесспорном отнесении возмещения

¹ Смирных С. Е. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2006. С. 124.

² Дудина Н. В. Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2005. С. 116.

³ Бартош О. Н. Понятие и классификация способов защиты прав налогоплательщиков // *Налоги (газета)*. 2009. № 22. С. 15.

⁴ Крохина Ю. А. *Финансовое право России: учебник*. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 85-86.

⁵ Козырин А. Н. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации // *Справ.-правовая система «Гарант»*. 2009.

⁶ Винницкий Д. В. Предмет российского налогового права // *Журнал российского права*. 2002. № 10. С. 71.

⁷ Шерстюк В. М. К десятилетию ГПК РФ. Современные проблемы системы гражданского процессуального права // *Вестник гражданского процесса*. 2013. № 3. С. 27.

убытков, причиненных налоговыми органами, к какому-либо одному правовому институту либо возникают противоречия в праве, либо страдает правовая возможность реализации права на получение убытков за счет средств федерального бюджета. В связи с этим, с целью создания справедливого баланса между публичными и частными интересами, необходимо решить ряд сложных как теоретических, так и практических проблем правового института возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

В статье 53 Конституции Российской Федерации закреплено право каждого на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц. Помимо права на возмещение вреда, Конституция Российской Федерации определяет право на свободу и личную неприкосновенность (ст. 22); право на неприкосновенность частной жизни, личную и семейную тайну, защиту своей чести и доброго имени (ст. 23); право частной собственности (ст. ст. 8, 35) и др.

Конституционные нормы создают основу для дальнейшего формирования отраслевых норм, связанных с осуществлением государственной власти и затрагивающих права и законные интересы граждан и организаций. В связи с этим возмещение вреда вполне логично рассматривается как конституционно - правовой институт.

Однако, в Определении от 04.06.2009 № 1005-О-О Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что институт возмещения убытков относят к гражданско-правовому институту, который представляет собой правовую форму реализации гражданско-правовой ответственности.

При причинении неправомерного вреда между государством и налогоплательщиком, у первого возникает деликтное обязательство (обязательство из причинения вреда) по возмещению вреда, причиненного неправомерными действиями органами власти. Правила возмещения убытков закреплены в статьях 12, 15, 1064, 1069 Гражданским кодексом Российской Федерации.

Таким образом, возмещение убытков относят к гражданско-правовому институту (институту гражданско-правовой ответственности).

Несомненно, отнесение возмещения убытков к гражданско-правовому институту, позволяет в полном объеме определить убытки, подлежащие возмещению.

В тоже время право на возмещение убытков закреплено в статьях 14, 35, 103 Налогового кодекса Российской Федерации.

Ю. Н. Андреевым отмечено, что публичные (в частности, конституционные) правовые нормы могут реализовываться непосредственно, а также опосредованно с помощью отрасли гражданского законодательства по усмотрению самих заинтересованных лиц (потерпевших)¹.

Институт защиты прав налогоплательщиков включает институт возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами.

«Защита прав налогоплательщиков» раскрывается через призму материально-правового и процессуально-правового смыслов².

Материально-правовой смысл защиты прав налогоплательщиков, с учетом публичного характера правоотношений, включает в себя закрепленные в нормативно-правовых нормах возможности защиты прав налогоплательщиков, среди которых представляется необходимым выделить основные:

1. Оперативные (направленные на пресечение, прекращение нарушения прав налогоплательщика):

- обжалование в установленном порядке актов налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц (пп. 12 п. 1 ст. 21 НК РФ);

- невыполнение неправомерных актов и требований налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующих

¹ Андреев Ю.Н. Ответственность государства за причинение вреда: цивилистические аспекты. СПб.: Юридический центр Пресс, 2013. С. 100-101.

² Воложанин В. П. Несудебные формы разрешения гражданско-правовых споров. Свердловск, 1974. С. 5-6.

Налоговому кодексу Российской Федерации или иным федеральным законам (пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ);

2. Предупредительные:

- требование от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков (пп. 12 п. 1 ст. 21 НК РФ);

3. Компенсационные (восстановительные):

- возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц (пп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ).

Таким образом, возмещение налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами, является юрисдикционной формой защиты нарушенных прав и относится к закрепленным в финансово-правовых нормах возможностям защиты прав налогоплательщиков.

Можно было бы сделать вывод, что возмещение убытков является подчиненным обжалованию способом защиты прав налогоплательщика. Однако, процессуально-правовой смысл защиты прав налогоплательщиков включает в себя возможность налогоплательщика обратиться к уполномоченным на то органам государственной власти (должностным лицам) для разрешения спора, в том числе за возмещением причиненных убытков.

Налогоплательщику принадлежит выбор способа защиты нарушенного права. Конечная цель налогоплательщика – восстановление нарушенных финансовых прав за счет средств федерального бюджета, а не обжалование решений, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц). Исходя из этого, можно сделать вывод, что предварительное признание акта власти недействительным для удовлетворения иска о возмещении государством вреда не требуется. Этот вывод также подтверждается судебной практикой. В пункте 4 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31.05.2011 № 145 «Обзор практики рассмотрения

арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами»¹ указан тот факт, что ненормативный правовой акт не был признан в судебном порядке недействительным, а решение или действия (бездействие) государственного органа - незаконными, сам по себе он не является основанием для отказа в иске о возмещении вреда, причиненного таким актом, решением или действиями (бездействием). Суд оценивает законность соответствующего ненормативного акта, решения или действий (бездействия) государственного или муниципального органа (должностного лица) при рассмотрении иска о возмещении вреда.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в п. 9 информационного письма от 22.12.2005 № 99 «Об отдельных вопросах практики применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»² указал: «В соответствии с частью 1 статьи 130 АПК РФ требование о признании ненормативного правового акта недействительным и требование о возмещении вреда, основанное на статье 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации, могут быть соединены в одном исковом заявлении, если они связаны между собой по основаниям возникновения или представленным доказательствам и к участию в деле привлечены соответственно государственный орган, орган местного самоуправления, должностное лицо этих органов, а также публично-правовое образование, ответственное за возмещение вреда».

Таким образом, предметом спора о возмещении убытков является не законность или незаконность решений, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц), а причиненный при этом вред и, как следствие, возникновение убытков; не само материальное благо, возникающее в связи с получением этого возмещения, а право на него за счет средств федерального бюджета. Как отмечает А. Б. Зеленцов, предмет спора о праве – это право³.

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2011. № 8.

² Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 3.

³ Зеленцов А.Б. Указ. соч. С. 372.

Выдвигая требование о возмещении убытков, налогоплательщик ищет не спор, а защищает нарушенное право на получение неполученного либо возмещение утраченного за счет федерального бюджета.

Различают материальное и процессуальное основания наступления ответственности государства. Материальное основание - это противоправные виновные действия (решения) или бездействие налоговых органов (их должностных лиц) при осуществлении ими своих полномочий, приведшие к причинению вреда и возникновению убытков. Процессуальное основание - акт компетентного органа (суда или вышестоящего налогового органа) о признании решения, действия (бездействия) налогового органа (должностного лица) незаконным (недействительным) или об отмене неправомерного решения, а также судебный акт о присуждении налогоплательщику убытков за счет средств федерального бюджета.

В предмет правового регулирования гражданского права (института гражданско-правовой ответственности) не включаются следующие вопросы:

- неправомерность правовых актов, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц);
- понятие «исполнение служебных обязанностей»;
- права и обязанности субъектов финансового права по распределению и расходованию средств федерального бюджета.

В то время, когда перечисленные обстоятельства влияют на гарантированность получения налогоплательщиками убытков за счет расходования публичных финансов.

Особенностью института возмещения вреда, причиненного государством, во Франции является то, что здесь на основе судебной практики появилась теория разделения незаконных действий должностных лиц на два вида - *faute de service* (неправильные служебные действия, служебная ошибка, служебная вина) и *faute personnelle* (неправильные личные действия госслужащего, личная ошибка, личная вина). Отношение ответственности между потерпевшим и нанесшим ущерб чиновником нашло единое для всей Германии выражение в

параграфе 839 Гражданского уложения 1896 г., который гласил: «Если чиновник умышленно или по небрежности нарушит свои служебные обязанности в отношении третьего лица, то он должен возместить третьему лицу причиненный ему вред...» В действующем Основном законе ФРГ (1949 г.) имеется статья 34, устанавливающая, что «если какое-либо лицо при исполнении вверенной ему публичной должности нарушит свои служебные обязанности по отношению к третьему лицу, то в принципе ответственность несет государство или корпорация, на службе у которой он состоит»¹.

Россия пошла по иному пути, ограничив пределы деликтной ответственности государства обязанностью возмещать только тот вред, который причинен в результате осуществления административной деятельности. По мнению С. Ю. Рипинского, статья 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации не должна применяться при причинении вреда предпринимателю, если вред возник, к примеру, по вине водителя, везшего налогового инспектора на служебном автомобиле для проведения проверки на предприятие, и произошло дорожно-транспортное происшествие. Во Франции субъект ответственности за причинение вреда при ДТП с участием автомобиля налоговой инспекции зависит от того, куда направлялся инспектор².

Однако, из анализа статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации изложенное выше мнение не следует, а статья 103 Налогового кодекса Российской Федерации не указывает, что не подлежат возмещению убытки, причиненные при проведении налоговой проверки, но действия при этом выходили за рамки служебных обязанностей проверяющего.

А. В. Токанова также отмечает, что какого-либо перечня незаконных действий (бездействия) государственных органов и их должностных лиц в сфере государственного управления, которые могут порождать обязанность государства возместить вред гражданину, законодательство не содержит. Далее А. В. Токанова справедливо считает, что, если вред причиняется указанными

¹ Андреева И. А. Возмещение вреда государством как конституционно-правовой институт: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.02. Москва, 2010. С. 18-19.

² Рипинский С. Ю. Состав правонарушения как основание имущественной ответственности государства за причинение вреда предпринимателям // Правоведение. 2001. № 6. С. 95.

лицами в результате их хозяйственной и технической деятельности, ответственность наступает на общих (ст. 1064 ГК РФ) либо на иных основаниях. Однако, приведенный ею пример о том, что «служебная автомашина, управляемая работником милиции, сбита дорожный знак», «... обязанность по возмещению вреда возлагается на государственный орган, в котором работник милиции занимает должность»¹, во-первых, говорит о том, что вред в конечном итоге возмещается за счет государства, что не является верным; во-вторых, является достаточно спорным.

В связи с этим положения статей 35, 103 Налогового кодекса Российской Федерации требуют дополнительного уточнения. К примеру, исключить статью 103 из Налогового кодекса Российской Федерации, а статью 35 Налогового кодекса Российской Федерации изложить в следующей редакции:

«1. Налоговыми и таможенными органами (их должностными лицами) не допускается причинение неправомерного вреда лицам, указанным в пункте 2 настоящей статьи, при осуществлении своих прав и обязанностей.

2. Налоговые и таможенные органы несут ответственность за вред, причиненный налогоплательщикам (плательщикам сборов, налоговым агентам и иным лицам), их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении вследствие своих неправомерных актов, действий (бездействия), а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

3. Причиненные убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

При применении налоговыми органами несоответствующих Налоговому Кодексу Российской Федерации законов субъектов Российской Федерации либо нормативных правовых актов муниципальных образований, ответственность за

¹ Токанова А. В. Право гражданина на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) органов исполнительной власти // Журнал российского права. 2001. №11. С. 100.

причинение налогоплательщику убытков возлагается соответственно на бюджет субъекта Российской Федерации или бюджет муниципального образования.

4. Убытки, причиненные неправомерными актами, действием или бездействием налоговых органов, а равно неправомерными действиями (решениями) или бездействием должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

5. Убытки, причиненные правомерными действиями (решениями) или бездействием налоговых органов (их должностных лиц) возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

6. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов, указанных в пункте 2 настоящей статьи, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации».

Финансово-правовой институт возмещения убытков за счет средств федерального бюджета недостаточно исследован. В то время, как возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, - это упорядоченная система практических действий, имеющая целью восстановить нарушенные права налогоплательщика за счет распределения и расходования средств федерального бюджета. При этом:

- в соответствии со статьей 69 Бюджетного кодекса Российской Федерации, к бюджетным относятся ассигнования на исполнение судебных актов по искам к Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям о возмещении вреда, причиненного гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов;

- одним из полномочий Министерства финансов Российской Федерации является проектирование предельных объемов бюджетных ассигнований по

главным распорядителям средств федерального бюджета либо субъектам бюджетного планирования (ст. 165 БК РФ);

- Министерство финансов Российской Федерации осуществляет расчеты объема бюджетных ассигнований федерального бюджета; устанавливает порядок и методику их планирования;

- в законах о бюджетах бюджетной системы Российской Федерации предусматривается распределение бюджетных ассигнований по разделам, подразделам, целевым статьям и видам расходов классификации расходов бюджетов в ведомственной структуре расходов на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период), по отдельным целевым программам, а также общий объем бюджетных ассигнований, направляемых на исполнение публичных нормативных обязательств¹;

- в случае исполнения судебных актов, предусматривающих обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, изменения в сводную бюджетную роспись могут быть внесены в соответствии с решениями руководителя финансового органа (руководителя органа управления государственным внебюджетным фондом) без внесения изменения в закон (решение) о бюджете в пределах объема бюджетных ассигнований (абз. 3 п. 3 ст. 217 БК РФ). Как разъяснено письмом Минфина России от 05.07.2011 № 06-04-12/01-223 «По вопросу неисполнения исполнительного листа», при исполнении судебных актов в объемах, превышающих ассигнования, утвержденных решением о бюджете на эти цели, в соответствии с решениями руководителя финансового органа без внесения изменений в решение о бюджете вносятся соответствующие изменения в сводную бюджетную роспись;

- Бюджетный кодекс Российской Федерации устанавливает иммунитет бюджетов (ст. 239), закрепляет правила исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (ст. 242.1, 242.2).

¹ Колюхова Т.В. Об институте бюджетных ассигнований // Журнал российского права. 2011. № 3. С. 11.

Таким образом, публичные финансы распределяются и расходуются полномочными на осуществление субъектами финансового права во исполнение решения суда о возмещении налогоплательщику присужденных убытков за счет средств федерального бюджета. С момента зачисления средств федерального бюджета на счет налогоплательщика публичные финансы "трансформируются" в средства налогоплательщика. Реализация принятого судом решения и получение денежных средств из федерального бюджета (неотъемлемая часть правового регулирования возмещения убытков) напрямую зависят от того, насколько нормативно точно регламентирован этот процесс. Возможность налогоплательщикам, властно-обязанным субъектам финансового права и бюджетного процесса действовать по усмотрению сведена к минимуму.

Содержание института возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, - это совокупность конституционно-правовых, гражданско-правовых, финансово-правовых норм, регулирующих правоотношения по распределению и расходованию средств федерального бюджета в целях восстановления нарушенного права налогоплательщика и сохранения финансовой стабильности общества в целом.

Исследуя вопросы финансового права, Н. М. Казанцев¹ задает вопрос: входят ли в состав его предмета личные финансы, и правомерен ли такой институт, как личные финансы, то есть финансы физических лиц, финансы граждан.

Финансовое право является отраслью публичного права. У гражданина вообще не может быть никаких правомочий в сфере публичного права. Тем не менее, как далее отмечает Н. М. Казанцев, «финансовое право граждан, вследствие того, что это публичное право, налагает обязанности на государство перед гражданами. Эти обязанности государства перед гражданами связаны с тем, чтобы обеспечить защиту финансов граждан ...»². Это, в частности, касается и вопросов возмещения налогоплательщикам причиненных им налоговыми органами убытков.

¹ Казанцев Н. М. Институты финансового права // Журнал российского права. 2005. № 9. С. 100.

² Там же.

Д. Л. Комягин выделяет институт расходов бюджета и субинституты расходных обязательств Российской Федерации¹. Т. В. Конюхова указывает, что развитие бюджетного законодательства привело к появлению различных норм бюджетного права, регулирующих однородные правоотношения в области расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Среди них - субинститут «бюджетные ассигнования»². О. А. Палозян обращает внимание, что институт расходов бюджетов регулирует отношения, связанные с выделением денежных средств из соответствующих бюджетов³.

Согласно статистическим данным Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, число дел о возмещении вреда (убытков) в 2010 году составило 6 729, в 2011 году – 7 112, то есть произошло увеличение на 5,7 процента, в 2012 году рассмотрено уже 9 443 дел о возмещении вреда (убытков), за 2013 год – 11 450 дел⁴. Представляется, что увеличение дел произошло также и в части возмещения убытков, причиненных налоговыми органами. Следовательно, при значительном увеличении объема возмещаемых убытков налогоплательщикам, необходимо увеличивать объемы денежных средств федерального бюджета, предусмотренных на такую выплату.

Налогоплательщик как субъект права на возмещение убытков предъявляет убытки, исчисленные в денежном выражении, государству. Государство посредством деятельности властных субъектов финансового права распределяет и расходует средства федерального бюджета в целях компенсации причиненного им вреда налогоплательщику.

В связи с этим представляется, что институт возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, необходимо рассматривать как финансово-правовой, поскольку финансовое право не исключает возможность реализации в нем частноправовых норм непосредственно, а также опосредованно. При этом элементы частного права позволяют определить

¹ Комягин Д.Л. Бюджетное право России: учебное пособие / под ред. А.Н. Козырина. М.: Институт публично-правовых исследований, 2011. С. 90.

² Конюхова Т.В. Об институте бюджетных ассигнований // Журнал российского права. 2011. № 3. С. 9.

³ Палозян О.А. К вопросу об институте расходования бюджетных средств // Финансовое право. 2013. № 9. С. 46.

⁴ URL: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/> (дата обращения: 10.04.2014).

убытки, подлежащие возмещению из федерального бюджета, в полном объеме. Предварительного признания деяний налоговых органов неправомерным для удовлетворения иска о возмещении государством убытков, причиненных налоговыми органами, не требуется.

В теоретических исследованиях по вопросам возмещения убытков периодически поднимаются вопросы о необходимости введения в правовое регулирование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, норм об обязательном предварительном обжаловании решений, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц).

Действительно, введение в правовое регулирование возмещения убытков норм об обязательном предварительном обжаловании деяний налоговых органов было бы стимулом для налогоплательщика в принятии мер к снижению, а в ряде случаев к предотвращению возникновения у него убытков.

Также, введение норм об обязательном предварительном обжаловании деяний налоговых органов позволило бы исключить ситуации, когда налогоплательщик, своевременно не обжаловавший решение налоговых органов, подает иск о возмещении убытков, не с целью их получения, а с целью обязать суд проверить решение налогового органа на предмет законности. При этом не исключены случаи, когда убытки будут не доказаны, а по поводу решения или действия (бездействия) налогового органа (должностного лица) суд сделает вывод об их незаконности.

Тем не менее, представляется, что введение норм об обязательном предварительном обжаловании решений, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц) снизит существующие гарантии прав налогоплательщиков, закрепленные в действующем законодательстве.

Понятие «неправомерность», используемое в статьях 35, 103 Налогового кодекса Российской Федерации, не идентично категориям «незаконность» и «недействительность», которые используются процессуальным законодательством при применении такого способа защиты прав, как

«обжалование» решений, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц).

Кроме того, указание в подпункте 14 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации на понятие «акт» и соотнесение его с понятием «неправомерность», дают основание полагать, что убытки подлежат возмещению не только актами, подлежащими обжалованию.

Процессуальное законодательство, к примеру, часть 2 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, содержит положения, согласно которым арбитражный суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия должностных лиц, не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, принимает решение о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

Недоказанность факта причинения убытков означает недоказанность нарушения прав и законных интересов налогоплательщика в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, следовательно, влечет отказ суда в удовлетворении требования налогоплательщика о признании незаконными (недействительными) решений и действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц).

Таким образом, введение в правовом регулировании возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, норм об обязательном предварительном обжаловании решений налоговых органов снизит гарантии, предоставленные налогоплательщикам действующим законодательством. Финансово-правовой институт возмещения убытков объединяет финансово-правовые нормы, закрепляющие права и обязанности субъектов финансового права, условия реализации права налогоплательщиков на возмещение убытков.

Глава 2. Основные направления совершенствования финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами

1. Финансово-правовые принципы возмещения убытков, причиненных налоговыми органами

Важнейшим условием расходования публичных финансов, направляемых на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, является сохранение баланса между частными и публичными интересами. Именно посредством принципов права определяются цели, задачи, методы правового регулирования¹ восстановления нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков.

Не смотря на то, что возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, непосредственно связано с распределением и расходованием публичных финансов, исследованию финансово-правовых принципов возмещения убытков уделено недостаточно внимания. В то время, как каждый расход, производимый в государстве на государственные нужды и нужды общества, является обязательно финансово-правовым отношением, где права и обязанности субъектов финансового права строго урегулированы нормами права и не могут быть изменены либо нарушены в процессе исполнения².

Приходится признать, что подходы к исследованию и постулированию принципов, применяемые в теоретической и учебной правовой литературе, слабо коррелируют с подходами практиков. Более того, в подпункте 14 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации закреплено право налогоплательщиков на полное возмещение убытков. В то время, как о полном

¹ Кеня И.А. Специфика принципов правового регулирования отношений в сфере государственного управления // Российская юстиция. 2013. № 4. С. 65.

² Палозян О.А. Правовые принципы финансирования государственных и муниципальных расходов // Финансовое право. 2013. № 12. С. 42.

возмещении убытков указывается только в пункте 2 статьи 103 Налогового кодекса Российской Федерации, а статья 35 Налогового кодекса Российской Федерации вообще не содержит положений об объеме возмещения.

Такой диссонанс вряд ли можно считать нормальным положением вещей, поскольку затрудняет восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков за счет средств федерального бюджета.

В связи с чем, нам представляется актуальным изучение и определение финансово-правовых принципов расходования публичных финансов, направляемых на восстановление нарушенного субъективного финансового права физического или юридического лица.

Принципы права призваны отражать общие начала соответствующей системы права, отрасли, института, способствовать единообразному применению многообразных норм права в едином смысловом векторе, заданном соответствующими принципами. В этом и проявляется императивность принципов права¹.

Как отмечает В. В. Ершов, в зависимости от сферы правового регулирования возможно выделять межотраслевые принципы права, отраслевые принципы российского права и принципы отдельных институтов². Правовые принципы представляют собой особое правовое явление, которое зарождается в виде идеи и, получая нормативную реализацию, переходит в ранг действенных праворегуляторов общественных отношений, становится своеобразным правилом для субъектов общественных отношений.

Г. А. Волков указывает, что правовые принципы формируются из смысла и содержания правовых норм, политических норм, на основании судебных решений, а также как достижения науки, выраженные в правовой доктрине³.

¹ Писенко К. А. Методологические проблемы исследования принципов административного права // Административное право и процесс. 2011. № 3. С. 15.

² Ершов В. В. Классификация принципов российского гражданского права // Российская юстиция. 2009. № 4. С. 15.

³ Волков Г. А. Принципы земельного права // Актуальные вопросы государства и права в Российской Федерации и в Республике Македонии: Сборник научных статей. Вып. 1 / отв. ред. А.Е. Шерстобитов. М.: Статут, 2006. С. 375.

Представляется, что финансово-правовые принципы возмещения налогоплательщикам причиненных убытков, - это основополагающие, базовые положения, вытекающие из основ финансового права, определяющие порядок и условия расходования средств федерального бюджета, в целях восстановления нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков, а также соблюдения баланса частных и публичных финансовых интересов.

За каждым принципом возмещения убытков стоит определенная закономерность, которая либо увеличивает, либо сокращает объем расходующихся федеральным бюджетом средств. В связи с этим выделение финансово-правовых принципов возмещения убытков, научное их обоснование окажет содействие в толковании финансово-правовых норм о возмещении убытков за счет федерального бюджета, поскольку финансовая сущность принципов возмещения убытков объективна. Финансово-правовые принципы возмещения убытков призваны сократить неоправданные злоупотребления налоговыми органами (их должностными лицами) своими полномочиями, оказать влияние на формирование финансово-правового института расходования средств федерального бюджета.

Считаем возможным выделить следующие финансово-правовые нормы-принципы возмещения убытков из федерального бюджета:

- принцип индивидуализации расходования средств бюджета;
- принцип бюджетной обеспеченности;
- принцип ответственности федерального бюджета.

Указанные финансово-правовые принципы возмещения убытков образуют взаимосвязанную систему, целью которой является соблюдение баланса между частными и публичными интересами при расходовании средств федерального бюджета.

Принцип «индивидуализации расходования средств бюджета» включает в себя три подпринципа: судебное взыскание убытков, полное возмещение убытков и принятие мер к недопущению убытков или их сокращению.

Подпринцип «судебного взыскания убытков» следует из положений статьи 239 Бюджетного кодекса Российской Федерации, которой установлен иммунитет бюджета - правовой режим, при котором обращение взыскания на бюджетные средства осуществляется только на основании судебного акта.

Как отмечает Э. В. Талапина¹, институт иммунитета бюджетов - единственный правовой инструмент, способный обеспечить исполнение предписаний Бюджетного кодекса Российской Федерации.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 02.03.2010 № 5-П² указано, что, исходя из правовой природы бюджета, являющегося финансовой основой функционирования государства, средства которого расходуются на государственные и общественные нужды в интересах всех граждан, проживающих на его территории, и из необходимости целевого расходования бюджетных средств, федеральный законодатель вправе и обязан установить такое правовое регулирование, которое препятствует возможности бесконтрольного обращения взыскания на средства бюджета. Тем самым обеспечиваются реальные гарантии сохранности средств государства, которое в этих целях может прибегать к использованию судебной защиты своих прав.

По буквальному смыслу статья 242.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, так и по смыслу, придаваемому ей судебной практикой, обязанность уполномоченного финансового органа по выплате из соответствующего бюджета средств возникает лишь при условии, что она подтверждена судебным актом.

Правила исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы, а также властно-обязанные субъекты по исполнению судебных актов определены статьями 242.1, 242.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации. В ином порядке или иными субъектами финансового права убытки за счет расходования публичных финансов не возмещаются.

¹ Талапина Э. В. Проблемы имущественной ответственности государства // Законы России: опыт, анализ, практика. 2010. № 7. С. 69.

² Российская газета. 2010. № 51.

Таким образом, иммунитет бюджета исключает внесудебный порядок возмещения причиненных налогоплательщику убытков за счет средств федерального бюджета.

В связи с этим, возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, - это ответственность государства в виде расходования публичных финансов, которое оговорено законодательно как «полное возмещение причиненных убытков за счет средств федерального» и подтвержденное решением суда.

Однако, судебное взыскание убытков увеличивает расходы государства, поскольку отправление правосудия неизбежно влечет за собой денежные затраты, которые складываются из затрат на содержание судебной системы материально-технического обеспечения судов¹, а также затрат, произведенных лицами, участвующими в деле в связи с рассмотрением дела в суде.

Согласно статистическим данным Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, арбитражные суды Российской Федерации рассмотрели следующее количество дел, связанных с применением налогового законодательства об оспаривании ненормативных правовых актов: в 2007 году — 60 135 дел (удовлетворено 76% требований), в 2008 году – 50 685 дел (удовлетворено 70% требований), в 2009 году — 35 368 дел (удовлетворено 66,3% требований), в 2010 году – 31 514 дела (удовлетворено 64% требований), в 2011 году – 26 358 дела (удовлетворено 62,8% требований), в 2012 году – 24 554 дела (удовлетворено 61,8% требований), за 2013 год – 19 276 дел (удовлетворено 57 %). Число рассмотренных дел о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами или излишне уплаченных налогоплательщиками в 2011 году, составило 1 571 дел., в 2012 году - 1 582 дела (удовлетворено 51% дел этой категории), в 2013 году - 1 109 дела (удовлетворено 42% дел этой категории)².

¹ Анохин В. С. Арбитражный процесс. Воронеж, 2007. С. 231.

² URL: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/> (дата обращения 10.04.2014).

При принятии решения в пользу налогоплательщиков затраты (судебные расходы: государственная пошлина и судебные издержки) возмещаются налогоплательщикам также за счет расходования публичных финансов.

К примеру, в Постановлении от 15.03.2012 № 16067/11 по делу № А40-20664/08-114-78¹ Президиум Высшего Арбитражного суда Российской Федерации подтвердил правомерность взыскания судом первой инстанции с налогового органа судебных расходов в размере 2 789 302 рублей 19 копеек на оплату услуг представителей, отметив, что уменьшение суммы расходов возможно лишь в том случае, если он признает эти расходы чрезмерными в силу конкретных обстоятельств дела.

Таким образом, сумма судебных расходов может быть значительна, их уменьшение судом возможно лишь в том случае, если эти расходы чрезмерные и неразумные.

Между тем, как отмечено в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 02.03.2010 № 5-П², судебный механизм решения имущественного спора, в том числе связанного с возмещением за счет бюджета причиненного гражданину вреда, является наиболее предпочтительным для обеспечения справедливости и соразмерности, направлен на защиту прав личности и учет законных интересов государства как собственника средств.

Таким образом, судебное взыскание убытков, причиненных налоговыми органами, с одной стороны, защищает интересы бюджета от необоснованных требований, чем обеспечиваются реальные гарантии сохранности средств государства, с другой стороны, увеличивает расходы государства на возмещение судебных расходов.

Вторым финансово-правовым подпринципом принципа «индивидуализации расходования средств бюджета» является «полное возмещение убытков».

Согласно подпункту 14 пункта 1 статьи 21, пункту 2 статьи 103 НК РФ убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2012. № 7.

² Российская газета. 2010. № 51.

должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в «полном объеме».

Это указывает на то, что в Налоговом кодексе Российской Федерации закреплён принцип обеспечения максимально полного возмещения убытков (так как ограничения отсутствуют) за счёт федерального бюджета, с целью устранить последствия неправомерного вреда и восстановить финансовое положение налогоплательщика.

В то же время в статье 35 Налогового кодекса Российской Федерации не содержится указание на возмещение убытков в «полном объеме». Однако, это не означает, что убытки в соответствии со статьей 35 Налогового кодекса Российской Федерации должны возмещаться за счёт средств федерального бюджета не полностью. Тем не менее, считаем, что отсутствие в статье 35 Налогового кодекса Российской Федерации указания на полное возмещение убытков, создаёт правовую неопределённость.

Согласно пункту 2 статьи 103 Налогового кодекса Российской Федерации, полный объём возмещаемых убытков включает упущенную выгоду (неполученный доход). Соответственно, положения о возмещении убытков в полном объёме за счёт средств федерального бюджета императивны. Ограничение объёма расходуемых средств публичных финансов должно допускаться лишь в случаях, если это прямо предусмотрено финансово-правовыми нормами.

Так, Федеральный арбитражный суд Уральского округа в Постановлении от 20.10.2008 № Ф09-7567/08-С4 по делу № А76-3624/2008-33-108 отметил: поскольку ограничение ответственности государственных органов Налоговым кодексом Российской Федерации либо Гражданским кодексом Российской Федерации не установлено, суд апелляционной инстанции правомерно взыскал с инспекции убытки в полном размере.

Более того, в Постановлении Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.10.2008 № Ф04-5935/2008(13100-А81-8) по делу № А81-3633/2007 прямо указано, что уменьшить размер предъявленных убытков в

соответствии с правилами статей 330 и 333 Гражданского кодекса Российской Федерации суд не вправе, так как положения этих статей применимы для требований о взыскании неустойки, а не для исков о возмещении убытков.

Таким образом, финансово-правовой подпринцип «полного возмещения убытков» гарантирует налогоплательщику не только восстановление его состояния, но и получение упущенной выгоды (неполученного дохода) за счет средств федерального бюджета.

По общеустановленным правилам, размер ответственности не должен превышать сумму убытков или размер причиненного вреда. Это обстоятельство особенно важно при расходовании публичных финансов в ситуациях, когда налогоплательщик до причинения вреда налоговыми органами (их должностными лицами) избегал исполнения своих договорных обязательств перед контрагентом, но требует возмещения убытков за счет средств федерального бюджета, ссылаясь на эти договорные обязательства. В то же время в финансовом праве возмещение убытков не ставится в зависимость от фактического исполнения договорных обязательств перед контрагентом. Данное обстоятельство является одной из проблем финансово-правового регулирования возмещения убытков, требующее нормативного разрешения.

Возмещение убытков производится в денежной форме в валюте Российской Федерации. Инфляционные процессы, оказывающие влияние на присужденные в пользу взыскателя денежные суммы, к моменту их поступления из федерального бюджета могут обесцениться.

В Определении Конституционного Суда от 20.03.2008 № 244-О-П¹ указано о возможности индексации присужденных денежных сумм до даты фактического исполнения решения.

Между тем, возможность индексации денежных сумм, если процессуальные сроки властно-обязанными субъектами по распределению и расходованию публичных финансов не были нарушены, не имеет однозначного ответа.

¹ Вестник Конституционного Суда РФ. 2008. № 5.

Нормативные правовые акты, определяющие правила и условия расходования публичных финансов принимаются государством - именно оно, используя свои дискретные полномочия, вправе усложнить либо упростить данный процесс, сократить срок на принятие решения о выплате налогоплательщику сумм причиненных убытков.

В соответствии с пунктом 6 статьи 242.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации, исполнение судебных актов производится в течение трех месяцев со дня поступления исполнительных документов на исполнение. Учитывая сроки рассмотрения дел в суде, к примеру, согласно статьи 152 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, дело должно быть рассмотрено арбитражным судом первой инстанции в срок, не превышающий трех месяцев со дня поступления заявления в арбитражный суд. В силу части 1 статьи 180 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации решение арбитражного суда первой инстанции вступает в законную силу по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба. В случае подачи апелляционной жалобы, решение, если оно не отменено и не изменено, вступает в законную силу со дня принятия постановления арбитражного суда апелляционной инстанции.

В связи с этим можно сделать вывод, что с момента причинения убытков налоговыми органами до фактического возмещения убытков (поступления денежных средств на счет налогоплательщика) может пройти не менее шести месяцев.

Возникает вопрос: будет ли считаться «полным возмещением» получение денежной суммы присужденных убытков без сумм индексации либо без сумм судебных расходов, затраченных на получение причиненных убытков?

Индексация является не мерой гражданско-правовой ответственности должника за ненадлежащее исполнение денежного обязательства, а механизмом, позволяющим полностью возместить потери взыскателя от длительного неисполнения судебного решения в условиях инфляционных процессов в государстве (Определение Конституционного Суда от 20.03.2008

№ 244-О-П¹). Относительно судебных расходов также ведутся споры по поводу правовой природы судебных расходов, а также их отнесения к «убыткам». Однако, как индексация, так и судебные расходы возмещаются за счет средств федерального бюджета, и косвенно эти выплаты связаны с убытками, причиненными налоговыми органами.

Анализ юридической литературы и наличие мнения, что «федеральный законодатель должен руководствоваться современными положениями публично-частной концепции финансового права»², позволяет сделать вывод о том, что финансовое право не исключает наличие в нем частноправового элемента. При возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, это неизбежно, в противном случае возмещение было бы невозможным.

Но здесь возникает вопрос: не страдает ли при этом концепция финансового права как публично-правовой отрасли?

Если рассматривать возмещение убытков именно с позиции публично-правовой, какого-либо смешения с частноправовыми отраслями права не происходит. Более того, нетрудно заметить, что наличие элементов частноправового характера при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, компенсируется комплексностью финансово-правовой материи в реальной совокупности со связанными с ними институтами иной отраслевой принадлежности с точки зрения возмещения убытков за счет федерального бюджета. Поэтому правильный расчет причиненных убытков с применением норм гражданского законодательства и присущих частному праву способов и методов не гарантирует безусловного их возмещения за счет федерального бюджета. А указание в нормах финансового законодательства о возмещении убытков за счет федерального бюджета и о порядке такого возмещения свидетельствует о явном уклоне возникающих при этом правоотношений в сторону финансового права.

¹ Вестник Конституционного Суда РФ. 2008. № 5.

² Логинов П. Б. Финансово-правовой анализ своповых договоров // Право и экономика. 2010. № 9. С. 56.

Нам представляется, что отнесение возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, к финансово-правовому институту, позволяет учесть как финансовые интересы налогоплательщика, в том числе по индексации присужденных убытков и возмещению за счет средств федерального бюджета, так и публичные финансовые интересы государства. Тем самым обеспечить реализацию гарантированного государством принципа полного возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

Третьим финансово-правовым подпринципом принципа «индивидуализации расходования средств бюджета», имеющим непосредственное значение для регулирования финансовых правоотношений, является «принятие мер к недопущению убытков или их сокращению».

Актуальность данного подпринципа не вызывает сомнения, поскольку он влияет на увеличение либо сокращение расходования средств федерального бюджета.

В отличие от полного возмещения, подпринцип «принятия мер к недопущению или сокращению убытков» в финансовом праве недостаточно исследован. В Налоговом кодексе Российской Федерации обязанность налогоплательщика по принятию мер к недопущению или сокращению убытков не закреплена. Тем не менее, как показывает анализ судебной практики, суды нередко со ссылками на нормы Гражданского кодекса Российской Федерации указывают на необходимость принятия налогоплательщиками мер к недопущению убытков или их сокращению (например, Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 21.11.1995 № 5234/95¹).

Налоговые органы наделены Налоговым кодексом Российской Федерации широким спектром властных полномочий, реализуя которые налоговые органы вторгаются в сферу прав и свобод субъектов предпринимательской и иной экономической деятельности. Если действия (решения) или бездействие налоговых органов были правомерными, у государства отсутствует обязанность

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1996. № 3.

по возмещению причиненных убытков из федерального бюджета (за исключением, если это прямо не предусмотрено законодательством).

Налогоплательщик не всегда может оценить ситуацию и выбрать эффективный путь преодоления нарушенных субъективных финансовых прав. В то время, как причиной отказа в возмещении убытков за счет средств федерального бюджета могут быть как бездействие налогоплательщика по их предотвращению или уменьшению, так и его неразумные действия. При этом критерии разумности и момент, с которого потерпевшая сторона должна принимать эти меры, нормативно не определены, так же, как не определено и понятие разумности принятых мер. Все эти категории носят оценочный характер. Суды не вправе выявлять подлежащий применению налогоплательщиком способ предотвращения возникновения убытков и определять примерную сумму компенсации за счет средств федерального бюджета. В связи с этим, если будет установлено, что лицом, которому причинен вред, не принимались меры по предотвращению или снижению убытков, суды, как правило, полностью отказывают в их возмещении.

В. П. Скарюкин считает, что объем предоставляемого субъекту предпринимательской деятельности возмещения вреда, причиненного налоговыми органами и их должностными лицами, следует уменьшать с учетом вины потерпевшего в форме неосторожности любой степени, а не только в виде грубой неосторожности¹. Также отмечено, если субъект предпринимательской деятельности при наличии возможности не использовал иные правовые средства, чем гражданско-правовое требование к государству о возмещении причиненного вреда для пресечения противоправного поведения налогового органа и его должностных лиц и предотвращения причинения возможного вреда, возмещение вреда предоставляться не должно, либо объем возмещения должен быть уменьшен.

¹ Скарюкин, В. П. Гражданско-правовое регулирование возмещения вреда, причиненного налоговыми органами и их должностными лицами субъектам предпринимательской деятельности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Скарюкин Виталий Петрович. – Москва, 2010. С. 10.

С данным мнением следует согласиться. Однако, финансово-правовые нормы не содержат положений, обязывающих налогоплательщиков принимать меры по недопущению убытков или их сокращению.

Между тем, полагаем, что требования о необходимости принятия мер к недопущению убытков или их сокращению в полной мере должны распространяться как на налогоплательщиков, так и на налоговые органы. В связи с этим представляется необходимым закрепить в статье 35 Налогового кодекса Российской Федерации положения, обязывающие принимать меры по недопущению убытков или их сокращению как налогоплательщиками, так и налоговыми органами.

Таким образом, можно сделать вывод, что финансово-правовой подпринцип «принятия налогоплательщиком мер к недопущению или сокращению убытков», с одной стороны, сужает полноту возмещенных убытков за счет средств федерального бюджета, так как обязывает налогоплательщика принимать меры к их сокращению, с другой стороны, отсутствие данного подпринципа приводило бы к безграничному и необоснованному расходованию публичных финансов.

При наличии ряда достоинств и недостатков, подпринципы (судебное взыскание убытков, полное возмещение убытков и принятие мер к недопущению убытков или их сокращению) являются составляющими принципа «индивидуализации расходования средств бюджета» и в своей совокупности позволяют индивидуализировать правоприменение финансово-правовых норм о возмещении убытков за счет средств федерального бюджета.

Принцип «бюджетной обеспеченности» может рассматриваться как один из финансово-правовых принципов возмещения убытков.

Налоговым кодексом Российской Федерации (статьи 14, 35, 103) и Бюджетным кодексом Российской Федерации (главы 24, 24.1) гарантируется возмещение убытков из федерального бюджета. Однако, если в бюджете не будут заложены денежные средства в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств, в том числе по возмещению убытков,

причиненных органами власти, либо отсутствует механизм исполнения судебных актов в объемах, превышающих ассигнования, утвержденные законом о бюджете на эти цели, то возможность реализации налогоплательщиками права на возмещение причиненных убытков будет существенно затруднена.

К примеру, в Постановлении ФАС Уральского округа от 19.04.2012 № Ф09-8197/11 по делу № Ф09-8197/11 установлено, что судебный акт в разумный срок не исполнен, поскольку не обеспечено выделение достаточных лимитов бюджетных обязательств для его исполнения.

В связи с этим принцип «бюджетной обеспеченности» - это обязанность государства не только нормативно закрепить право на возмещение убытков, определить порядок и источник такого возмещения, но и предусмотреть в Законе о бюджете бюджетные ассигнования на исполнение судебных актов по искам к Российской Федерации о возмещении вреда, причиненного гражданину или юридическому лицу, механизм исполнения судебных актов в объемах, превышающие ассигнования, утвержденные законом о бюджете на эти цели, позволяющий исполнить решение суда в установленный срок, а также ответственность властных субъектов финансового права за нарушение сроков возмещения налогоплательщику присужденных убытков.

Третьим финансово-правовым принципом является принцип «ответственности федерального бюджета».

Несмотря на то, что источником возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, являются публичные финансы, принцип ответственности бюджета является недостаточно разработанной финансово-правовой категорией.

Как отмечено Ю. Н. Андреевым, проблема юридической ответственности государства за незаконные действия (бездействие) государственных органов и их служащих является предметом повышенного внимания философов, политологов, социологов, исследователей общей теории права, публичного (конституционного, административного, уголовно-процессуального) права, а

также теоретиков частного (гражданского) права всего мира, включая Российскую Федерацию¹. При этом также указано, что необходимо комплексное исследование гражданско-правовой ответственности государства за причинение вреда государственными и муниципальными органами, их должностными лицами в сфере осуществления публичной власти, включая законодательную, судебную, административную и правоохранительную деятельность².

Несомненно, с учетом провозглашенного государством принципа полного возмещения убытков за счет средств федерального бюджета и принципа судебного взыскания убытков (иммунитет бюджетов), финансово-правовое регулирование призвано обеспечить налогоплательщикам своевременное и полное восстановление нарушенных субъективных финансовых прав.

Конституционный суд Российской Федерации неоднократно отмечал, что наряду с общими гражданско-правовыми правилами компенсации вреда существуют специальные публично-правовые механизмы, а также о несогласованности предписаний статьи 242.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации с иным отраслевым регулированием института реабилитации, препятствующей эффективной реализации права на возмещение вреда (см., например, Постановление Конституционного Суда РФ от 02.03.2010 № 5-П³).

Соответственно, при возмещении убытков нельзя ограничиваться частноправовым регулированием либо противопоставлять его публичноправовому.

Согласно положениям пункта 1 статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия. Убытки возмещаются за счет федерального бюджета. В силу пункта 3 статьи 35, пункта 3 статьи 103 Налогового кодекса Российской

¹ Андреев Ю.Н. Ответственность государства за причинение вреда: цивилистические аспекты. СПб.: Юридический центр Пресс, 2013. С. 10-12.

² Там же.

³ Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. №3.

Федерации за причинение налогоплательщикам убытков в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Таким образом, причинение вреда налогоплательщикам влечет:

- ответственность в виде возложения обязанности по возмещению убытков путем расходования публичных финансов. За счет федерального бюджета убытки возмещаются при условии неправомерности деяний налоговых органов (их должностных лиц) и при возникновении у налогоплательщиков убытков;

- применение к должностным лицам налоговых органов дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Подводя итог, необходимо отметить, что финансово-правовые принципы возмещения убытков гарантируют непрерывность и последовательность нормотворческого процесса, обеспечивают взаимосвязь финансового права и института возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами, позволяют выявить существующие пробелы в действующем законодательстве и наметить пути их разрешения в сфере расходования публичных финансов. Следование финансово-правовым принципам при возмещении убытков за счет средств федерального бюджета способствует сохранению баланса между правами и законными интересами налогоплательщиков и финансовыми интересами государства.

2. Субъективное финансовое право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами

Право на возмещение налогоплательщикам причиненных убытков за счет федерального бюджета не абстрактная категория, а личное и неотъемлемое право носителя этих прав (субъективное право). Право привязывается к конкретному субъекту правоотношений, возникающих в связи с возмещением убытков налогоплательщику за счет расходования публичных финансов, то есть носит субъективный характер и вытекает из возможности реализации права. Данное обстоятельство свидетельствует о том, что субъективное право связано с конкретным единичным правоотношением. Между тем, общее право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, принадлежит не только каждому субъекту в отдельности, но и субъектам этого права¹.

Налогоплательщики имеют право не только на защиту принадлежащих им субъективных прав, но и обладают возможностью отказаться от защиты нарушенных прав или охраняемых законом интересов². При этом отказ от восстановления нарушенных субъективных финансовых прав не прекращает право налогоплательщика на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета.

Субъективное право на возмещение убытков выражается в свободе, предоставленной налогоплательщику действовать или не действовать с целью восстановления его нарушенных финансовых прав. При этом ни финансовое, ни иное законодательство не должно и не обязывает налогоплательщика к реализации своего права.

Как отмечено С. С. Алексеевым, субъективное право - это гарантированные юридические возможности известного поведения,

¹ Алексеев С.С. Проблемы теории права (Курс лекций в 2-х томах). Т. 1. Свердловск, 1972. С. 274.

² Вавилин Е.В. Понятие и механизм осуществления гражданских прав и исполнения обязанностей // Журнал российского права. 2004. № 5. С. 37-38.

принадлежащие субъекту¹.

Поэтому беспредельная свобода представляет собой произвол, не имеющий ничего общего с правом. Как отмечал В. П. Грибанов, всякое субъективное право представляет собой определенную меру возможного поведения управомоченного лица. Осуществление же субъективного права есть реализация этих возможностей. Содержание субъективного права всегда предопределено законом, который либо прямо предписывает управомоченному лицу определенное поведение, либо санкционирует его. В отличие от этого процесс реализации права всегда имеет волевой характер и зависит от воли управомоченного лица².

А. А. Малиновским указано, что правовое поведение управомоченного субъекта, выходящее за рамки установленных пределов, в зависимости от конкретных обстоятельств может быть квалифицировано как правонарушение (превышение права) или злоупотребление правом³.

Таким образом, можно сделать предварительный вывод, что субъективное финансовое право налогоплательщика на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, представляет собой гарантированную государством меру возможного поведения налогоплательщика, имеющую определенные границы его осуществления.

В теории права различают субъективное и объективное право. В связи с этим представляется необходимым исследовать субъективное и объективное право на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета.

Н. В. Витрук указывает, что под субъективным правом понимают явления, вытекающие из содержания объективного права. Внешняя форма объективного права находит свое регулирование в правовых нормативных актах. Внутренняя форма объективного права - это внутреннее строение, система права, состоящая из отраслей, подотраслей и институтов права⁴.

¹ Алексеев С.С. Указ. соч. С. 30.

² Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав. М., 2000. С. 44.

³ Малиновский А.А. Пределы субъективного права // Журнал российского права. 2005. №11. С. 98.

⁴ Витрук Н.В. Общая теория юридической ответственности. М.: НОРМА, 2009. С. 124.

Как отмечает Н. И. Матузов, под правом в объективном смысле понимается система юридических норм, выраженных (объективированных) в соответствующих нормативных актах государства (Конституциях, законах, указах, кодексах), не зависящих от каждого отдельного индивида; а под правом в субъективном смысле понимается система наличных прав и свобод субъектов, их конкретные правомочия, вытекающие из указанных выше актов или принадлежащие им от рождения и зависящие в известных пределах от их воли и сознания, особенно в процессе использования¹.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что закрепленное в Конституции Российской Федерации (ст. 52) право на возмещение вреда, в подпункте 14 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации в объективном смысле является абсолютным, а в субъективном смысле имеет свои пределы и не может быть абсолютным, как и любое другое субъективное право. Под абсолютными правами понимают не подлежащие ограничению права, которые не имеют пределов в своем осуществлении. Пользование такими правами ведет к абсолютной свободе².

В то же время, по нашему мнению, говорить об исключительной, безусловной абсолютности свободы, не имеющей пределов в своем осуществлении, представляется неверным, поскольку объективное право в соотнесении с субъективными правами налогоплательщиков и обязанностями государства по возмещению убытков все же ограничивается нормами финансового законодательства.

Таким образом, если субъективное право - это мера возможного поведения налогоплательщиков, имеющая определенные границы его осуществления, то система финансово-правовых норм, в которых закреплено субъективное финансовое право, образует право объективное.

Объективное и субъективное право разные, но взаимосвязанные категории.

¹ Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Юристъ, 2004. С. 160.

² Баранов М.Л., Гошуляк В.В., Грудцына Л.Ю. [и др.]. Научно-практический комментарий к Федеральному закону от 21 ноября 2011 г. № 324-ФЗ "О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации" (постатейный) / под ред. Ю.А. Дмитриева. М.: ЮРКОМПАНИ, 2012. С. 73.

Как отмечено, к примеру, С. Ж. Соловых, объективное право как социальный регулятор потеряет свое значение, если будет отсутствовать его реализация, а субъективное право вообще не может существовать без объективного права, так как именно в нормах объективного права субъективное право получает свое закрепление и становится той правовой возможностью правообладателя, которую гарантирует государство¹.

Следовательно, объективное право на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета хотя и закреплено в финансовом законодательстве и является общеобязательным, но не может быть реализовано без субъективного права. В свою очередь, объективное право является основанием для возникновения субъективного права на возмещение убытков путем расходования публичных финансов.

Таким образом, субъективное право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, представляет собой гарантированную государством в финансовом праве меру возможного поведения налогоплательщика, имеющую определенные границы его осуществления.

В теории права субъективные права разделяют на частные и публичные.

Одним из первых система субъективных публичных прав была разработана немецким исследователем Г. Еллинеком еще в начале XX века. В литературе отмечается, что эта система не потеряла своей актуальности и сегодня и является наиболее популярной у современных зарубежных исследователей².

Исследование права на возмещение убытков, как субъективного публичного (финансового) права, неизбежно ставит вопрос о субъективных публичных (финансовых) правах, выступающих как объект защиты в охранительных финансовых правоотношениях. Однако, при рассмотрении вопросов о возмещении налогоплательщикам причиненных убытков, понятие субъективных публичных (финансовых) прав практически не используется. Тем

¹ Соловых С.Ж. "Объективное" и "субъективное" в арбитражном процессуальном праве // Арбитражный и гражданский процесс. 2012. № 3. С. 9.

² Писенко К.А. Субъективное административное конкурентное право // Административное право и процесс. 2011. № 4. С. 13.

не менее, в связи с разработкой проблем возмещения налогоплательщикам причиненных убытков, данное понятие вводится в научный оборот.

В. С. Нерсесяном отмечено, что посредством правотворческой деятельности государство создает не только публичное право, но и с его помощью конструирует свои органы, это, в частности, касается и органов, участвующих в разрешении вопроса о возмещении налогоплательщику причиненных убытков¹.

Д. М. Азми обращал внимание, что с ветвями и частного, и публичного права действительно корреспондируют превалирующие "наборы" приемов и способов юридической регуляции, представленные диспозитивным и императивным методами соответственно. Разграничение блоков частного и публичного права не имеет абсолютного характера. При рассмотрении вопросов о дуализме правового строения должно учитывать, что функционирование частного и публичного права осуществляется не только лишь через обособление, но и посредством "переплетения"².

Таким образом, необходимо сделать выводы, что существование субъективных публичных (финансовых) прав признается отечественной наукой. Публичными являются те правоотношения, в которых одним из субъектов участвует государство. Споры, вытекающие из публичных (финансовых) правоотношений, направлены на защиту нарушенных субъективных публичных (финансовых) прав налогоплательщиков.

В. Ю. Абрамовым обращено внимание, что нормы частного права не должны противопоставляться нормам публичного права. Правовое регулирование некоторых частноправовых отношений зачастую сопровождается нормами публично-правового характера. Речь идет об отношениях, возникающих на стыке двух правовых начал - частного и

¹ Нерсесян В.С. Право и правовой закон: становление и развитие / под ред. В.В. Лапаевой. М.: Норма, 2009. С. 163.

² Азми Д.М. О структурном значении частного и публичного права в системе права // Законодательство и экономика. 2010. № 7. С. 21.

публичного, которые образуют в совокупности комплексную систему правового образования¹.

Данное мнение в полной мере применимо к исследуемой теме, когда субъективное публичное (финансовое) право на возмещение убытков принадлежит равным образом и налогоплательщику, и собственнику имущества, которому причинен вред.

Н. В. Варламова предлагает проводить четкое различие между юридической природой субъективного права и публично-властного полномочия, поскольку невозможно будет разграничить публичную и частную сферу жизнедеятельности общества².

Между тем, различия между частным и публичным правом не носят абсолютно противоположного правового характера, так как:

1) государство, воздействуя на экономические отношения, способствует сближению норм публичного (финансового) права и частного права;

2) четкое разграничение публичного (финансового) и частного может повлечь ситуацию, когда субъективное право на возмещение убытков в частноправовой сфере будет по своему уровню отлично от субъективного права на возмещение убытков, но в публично правовой сфере, что не допустимо.

Несомненно, в отличие от публичных споров, спор о возмещении убытков, на первый взгляд, прямо не защищает субъективные публичные (финансовые) права. Однако, при возникновении спора проверятся соблюдение налоговыми органами (их должностными лицами) положений Налогового кодекса Российской Федерации и иных законов. Возмещение убытков возможно только, если они возникли по причине неправомерности актов налоговых органов или незаконных действий (бездействия) их должностных лиц. При возмещении убытков распределяются и расходуются публичные финансы.

¹ Абрамов В.Ю. К вопросу о соотношении частного и публичного права в условиях рынка // Юридическая и правовая работа в страховании. 2010. № 3. С. 60.

² Варламова Н.В. Публично-правовое представительство: теоретические аспекты // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 5. С. 512.

В связи с этим необходимо отметить, что возмещение убытков не ограничивается рассмотрением только лишь права на возмещение убытков. Возникающие при восстановлении нарушенных прав налогоплательщиков правоотношения необходимо рассматривать в динамике вновь возникших правоотношений по их возмещению, в связи с которыми возникает субъективное финансовое право на возмещение убытков. По нашему мнению, определяющими факторами являются: 1) правоотношения (налоговые правоотношения), в связи с которыми возникло право на возмещение убытков; 2) источник возмещения убытков (бюджет Российской Федерации).

Следует обратить внимание, что Гражданский кодекс Российской Федерации в качестве источника возмещения указывает «казну» (например ст. 1071 ГК РФ), в то время как в ст. 35 Налогового кодекса Российской Федерации говорится о «федеральном бюджете».

По мнению Ю. Н. Андреева, отечественное финансовое законодательство закрепляет правовой режим денежных бюджетных средств как составной части казны (казенного имущества). Бюджет - это форма образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления¹.

Как отмечает В. Г. Голубцов, «казна» по сегодняшнему законодательству не субъект, а объект права². Особенности правового режима части имущества, составляющего казну, - бюджета - устанавливаются нормами бюджетного законодательства Российской Федерации, в частности, нормами Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Таким образом, бюджет - это составная часть казны. Носитель права на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, может претендовать на часть имущества, составляющего казну.

При этом субъективное финансовое право на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета можно определить так:

¹ Андреев Ю.Н. О казне как категории частного (гражданского) и публичного (финансового) права // Налоги. 2012. № 3. С. 30-31.

² Голубцов В. Г. Правовой режим денежных средств казны: основы межотраслевого регулирования // Законодательство и экономика. 2006. № 9. С. 12.

- это правовая возможность налогоплательщика, закрепленная в финансовом праве, претендовать на часть имущества, составляющего казну государства. Для этого необходимо: 1) наличие налоговых правоотношений, 2) факта неправомерности решений, действия (бездействия) налоговых органов (должностных лиц), 3) факта причинения убытков;

- гарантированные государством расходы федерального бюджета в виде направления налогоплательщику денежных средств этого бюджета.

Правоотношения по принудительному исполнению судебных актов за счет бюджетных средств (в результате которого происходит расходование бюджетных средств) носят публично-правовой (финансовый) характер.

Собственник имущества, при причинении налоговыми органами убытков такому имуществу, не вправе по своему усмотрению устанавливать свои собственные субъективные финансовые права¹, несмотря на то, что они логически вытекают из конституционных либо гражданских субъективных прав, а должен руководствоваться нормами финансового права.

В связи с этим, с целью разграничения публичной (финансовой) и частной сферы жизнедеятельности общества, полагаем, что исследуемое субъективное финансовое право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, в полной мере относится к категории публичного.

В теоретических исследованиях проводят отраслевое деление на три основных группы субъективных публичных прав граждан²:

- субъективные конституционные права;
- реализующиеся в рамках конкретного правоотношения (в том числе статусные права);
- права, реализуемые посредством предъявления требований к органам государственной власти.

Конституционное право традиционно относят к публичному праву. В тоже время, не отрицая значения важности конституционного права для

¹ Федосенко В.А. Проблематика субъективных прав и юридических обязанностей в сфере публичных правоотношений // Военно-юридический журнал. 2007. № 12. С. 17.

² Щербакова Л.В. К концепции административно-договорного обязательства: современные проблемы и тенденции развития // Реформы и право. 2013. № 2. С. 21.

возмещения убытков и в связи с этим субъективных конституционных прав, отметим, что понятие конституционного государства ограничивается констатацией того факта, что публичные субъективные права существуют, имеют естественное происхождение¹. Непосредственная реализация субъективного права на возмещение убытков происходит в рамках финансовых правоотношений и посредством предъявления требований к государству.

Как указывает А. В. Винницкий, субъективное право собственности имеет межотраслевое значение, однако, применительно к публичной его разновидности, она приобретает серьезную специфику².

Представляется, что субъективное финансовое право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, обладает следующими особенностями:

- противоправный вред находит свое воплощение как в положениях публичного, так и частного права, а вопрос об убытках является предметом исследования как юридических, так и экономических наук;

- субъективные права налогоплательщиков защищаются конституционным, гражданским и финансовым правом. Их нарушение противоречит общим началам правового регулирования;

- обеспечение правильного применения положений норм законов, в случае возникновения спора о возмещении убытков за счет средств федерального бюджета, является публично-правовой обязанностью государственных органов.

А. А. Чеботарева обращает внимание, что субъективное публичное право изменило систему отношений государства и гражданина, они стали рассматриваться не только и не столько с точки зрения возможностей субъекта публичного управления воздействовать на гражданина, сколько с точки зрения возможностей гражданина воздействовать на субъект публичного управления.

¹ Комахин Б.Н. Административно-правовое и частноправовое регулирование информационных и инновационных отношений в системе государственной службы // Административное и муниципальное право. 2012. № 7. С. 32.

² Винницкий А.В. Доктрина публичной собственности в административном праве Франции // Административное и муниципальное право. 2013. № 5. С. 468.

Гражданин признается полноценным субъектом права, наделенным возможностями самостоятельно требовать от государства соблюдения закона¹.

В связи с этим, по нашему мнению, представляется возможным говорить о субъективном финансовом праве на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, так как:

- спор о возмещении убытков является следствием как нарушения налоговыми органами (их должностными лицами) установленных Налоговым кодексом Российской Федерации прав налогоплательщиков, так и совершения неправомерных действий работниками налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей применительно к любому носителю субъективного (конституционного, гражданского) права на возмещение убытков;

- обязанность налоговых органов соблюдать требования законодательства о налогах и сборах - публичное (финансовое) право;

- субъективное право на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета наделяет носителя этого права возможностью воздействовать на налоговые органы путем требования от них не совершать неправомерные действия, не допускать причинение неправомерного вреда. При предъявлении иска о возмещении убытков непосредственным образом затрагивается вопрос о расходовании публичных финансов;

- регулирование правоотношений по распределению бюджетных средств, своевременному выполнению обязанностей участниками финансовых правоотношений и бюджетного процесса, а также расходование средств федерального бюджета – финансовое право.

С. С. Алексеевым было отмечено, что под субъективным правом следует понимать принадлежащую управомоченному в целях удовлетворения его интересов меру дозволенного поведения, обеспеченную юридическими обязанностями других лиц².

¹ Чеботарева А.А. Эволюция института прав человека в условиях развития информационного общества // Государственная власть и местное самоуправление. 2012. № 6. С. 30-31.

² Алексеев С.С. Указ. соч. С. 304.

По мнению И. С. Волковой, субъективное право не мыслится без соответствующей ему юридической обязанности, постольку оно всегда предполагает и наличие правомочия требовать исполнения или соблюдения последней¹.

Действительно, само по себе наличие гарантий возможного поведения в отсутствие юридических обязанностей других лиц свидетельствует о том, что гарантии являются декларативными, а субъективное финансовое право необеспеченное. Соответственно, субъективное финансовое право на возмещение убытков в отрыве как от обязанностей самого налогоплательщика, так и возникающих в связи с этим обязанностей других лиц, не обладает ни самостоятельностью, ни содержанием, которые проявляется в возможностях (правомочия) носителя субъективного права реально им воспользоваться.

В теоретических исследованиях указывается, что субъективному праву (обязанности) одного участника корреспондирует субъективная обязанность (право) другого².

В связи с этим выявим взаимосвязь обязанностей субъективным финансовым правом.

Основные обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) определены статьями 23, 24 Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом, выявляя специфику содержания субъективного права, О. С. Иоффе подчеркивал, что оно «всегда является правом не на свои собственные, а на чужие действия... сводится не к дозволенности собственных действий управомоченного, а к обеспечению возможности совершения этих действий»³.

В связи с этим представляется возможным сделать вывод:

- несоблюдение налогоплательщиком требований налогового законодательства не исключает для налогоплательщика быть носителем

¹ Волкова И.С. О понятии притязания в структуре субъективного права // Общество и право. 2008. №3. С. 28.

² Груздев В.В. Полномочие в гражданском праве // Законы России: опыт, анализ, практика. 2013. № 10. С. 92.

³ Иоффе О.С. Избранные труды по гражданскому праву. Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории "хозяйственного права". М.: Статут, 2000. С. 558 – 559.

субъективного финансового права на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета, но может повлиять на размер возмещения;

- субъективное финансовое право налогоплательщика на возмещение убытков не может быть реализовано при надлежащем исполнении налоговыми органами (их должностными лицами) служебных обязанностей;

- субъективное финансовое право налогоплательщика на возмещение убытков может быть реализовано только при ненадлежащем исполнении налоговыми органами (их должностными лицами) служебных обязанностей.

Таким образом, налогоплательщик может не исполнять свои налоговые обязанности и обязательства, а равным образом налоговые органы (их должностные лица) могут соблюдать требования налогового законодательства и надлежащим образом исполнять служебные обязанности, однако субъективное финансовое право налогоплательщика на возмещение убытков от этого не прекратится.

В связи с этим необходимо сделать вывод, что содержание «обязанности» в связке с «субъективным финансовым правом» заключается в действии или бездействии, которое должно совершить уполномоченное лицо либо уполномоченный орган по распределению и расходованию средств федерального бюджета.

В теории права выделяется такие категории, как юридическая обязанность, публичная обязанность.

Представляется, что юридическая обязанность и публичная обязанность соотносятся как общее и частное.

Юридическая обязанность - это предписанная обязанному лицу мера необходимого поведения, которой лицо должно следовать в соответствии с требованиями управомоченного в целях удовлетворения его интересов¹.

Соответственно, юридическая обязанность по возмещению убытков направлена в адрес государства в лице его полномочных органов и состоит в совершении действий, с одной стороны, направленных на соблюдение

¹ Сергеева Ю.С. Механизм административно-правового регулирования противодействия экстремистской деятельности // Административное право и процесс. 2013. № 4. С. 79.

налоговыми органами (их должностными лицами) законодательства о налогах и сборах (ст. 32, 33, 103 НК РФ). С другой стороны, в случае причинения убытков налогоплательщику, - в совершении действий уполномоченными на то государственными органами по разрешению спора об их возмещении и реализации результатов такого спора, то есть фактически возместить налогоплательщику из федерального бюджета денежный эквивалент причиненных убытков.

Таким образом, именно по отношению к носителю субъективного финансового права на возмещение убытков у государства в лице уполномоченных органов возникает юридическая обязанность по возмещению убытков, в основу которого положено восстановление имущественного состояния налогоплательщика за счет распределения и расходования публичных финансов. При этом такая обязанность будет находиться в связке с субъективным финансовым правом на всем протяжении финансовых правоотношений по возмещению причиненных убытков за счет средств федерального бюджета.

Государство в лице уполномоченных органов и должностных лиц осуществляет социальные (публичные) функции, в том числе расходные обязательства Российской Федерации по возмещению убытков, причиненных налоговыми органами. В связи с этим необходимо сделать вывод о том, что частным случаем юридической обязанности является публичная обязанность уполномоченных органов (их должностных лиц) как участников финансовых правоотношений, возникающая в связи с неправомерными действиями (решениями) или бездействием, а равно неправомерными действиями (решениями) или бездействием должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Субъективное финансовое право и публичную обязанность можно охарактеризовать как внутренние факторы правоотношения, возникающие в связи с расходованием средств публичных финансов, которые определяют характер связей сторон правоотношения. Субъекты финансово-правовой сферы

становятся сторонами или участниками финансовых правоотношения в силу особого «сцепления» их субъективных финансовых прав и юридических обязанностей. Если же по своему содержанию субъективное финансовое право налогоплательщика не коррелирует с содержанием юридической обязанности властных субъектов финансового права и бюджетного процесса, то отсутствует само финансовое правоотношение между этими субъектами по расходованию публичных финансов. Отсюда вытекает необходимость того, что субъективное право и юридическая обязанность в правоотношении обязательно должны быть корреспондирующими друг другу¹.

Более того, в отличие от субъективного финансового права, от исполнения юридической обязанности властными субъектами финансового права и бюджетного процесса нельзя отказаться. Основой юридической обязанности является социальная необходимость².

Правовая природа правоотношений, возникающих в связи с расходованием средств публичных финансов, между государством, в лице его органов (должностных лиц), и частным субъектом - носителем субъективного права на возмещение убытков (физическое или юридическое лицо), существенно отличается от правоотношений, возникающих между частными субъектами в связи с причинением убытков. При перечислении денежных средств из федерального бюджета на банковский счет лица, которому причинены убытки, у государства прекращается право собственности на эти денежные средства, соответственно, на эти денежные средства возникает право собственности у налогоплательщика.

Возмещение убытков за счет средств федерального бюджета реализуется в строго определенном порядке, в процессуальной форме, как в процессе подачи заявления в суд, так и в процессе реализации судебного решения. Это не только упорядочивает процесс возмещения убытков, возлагая ряд обязанностей на участников финансовых правоотношений и бюджетного процесса, но и

¹ URL: <http://www.allpravo.ru/library/doc108p0/instrum7129/item7139.html> (дата обращения 10.03.2014).

² URL: http://www.labex.ru/page/tg_173.html (дата обращения 10.03.2014).

позволяет исключить ответственность бюджета за причиненный вред по иным, чем указано в законе, основаниям.

Согласно статье 242 Бюджетного кодекса Российской Федерации, главный распорядитель средств федерального бюджета, представлявший в суде интересы Российской Федерации, обязан направить в Министерство финансов Российской Федерации информацию о результатах рассмотрения дела в суде в течение 10 дней после вынесения (принятия) судебного акта в окончательной форме. Исполнение судебных актов производится в течение трех месяцев со дня поступления исполнительных документов на исполнение за счет ассигнований, предусмотренных на эти цели законом (решением) о бюджете. При исполнении судебных актов в объемах, превышающих ассигнования, утвержденные законом (решением) о бюджете на эти цели, вносятся соответствующие изменения в сводную бюджетную роспись.

Следовательно, можно сделать вывод, что возмещение убытков из федерального бюджета представляет собой деятельность правомочных субъектов финансового права в соответствии с предоставленными им бюджетными полномочиями в рамках, установленных законом.

Таким образом, субъективное финансовое право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, - это гарантированная государством нормами финансового права мера возможного поведения налогоплательщиков и обеспеченная обязанностью властных субъектов финансовых правоотношений распределить и расходовать денежные средства федерального бюджета с целью восстановления имущественного состояния налогоплательщиков.

3. Основания бюджетно-правовой ответственности за причиненные убытки

Налоговые органы (их должностные лица), реализуя контрольные функции государства в сфере налоговых правоотношений, обязаны соблюдать требования налогового законодательства. В случае причинения налогоплательщикам неправомерного вреда, возникает ответственность в виде обязанности возместить возникшие у налогоплательщика убытки за счет средств федерального бюджета.

Термин «ответственность» многозначен и употребляется в различных аспектах. В общем виде ответственность определяется как «необходимость, обязанность отдавать кому-нибудь отчет в своих действиях, поступках»¹.

Е. В. Черных и Д. А. Липинский юридическую ответственность определяют как целостное правовое явление - это нормативная, гарантированная и обеспеченная государственным принуждением, убеждением и поощрением юридическая обязанность по соблюдению и исполнению требований норм права, реализующаяся в правомерном поведении субъектов, одобряемом или поощряемом государством, а в случае ее нарушения - обязанность правонарушителя претерпеть осуждение, ограничение прав имущественного или личного неимущественного характера и их реализация².

Ответственность за убытки, причиненные налоговыми органами, возможна только при наличии юридико-фактических явлений (то есть юридических фактов, приводящих в действие нормы финансового права), служащих основанием бюджетно-правовой ответственности бюджета, которые в литературе часто называются санкциями. При этом, как отмечает Д. В. Добрачев, обязательство по возмещению убытков, приобретая денежный характер, не меняет своего содержания, оставаясь ответственностью, поэтому

¹ Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. М., 1995. С. 459.

² Черных Е. В., Липинский Д. А. Юридическая ответственность как целостное правовое явление // Вестник Самарской экономической академии. 2005. № 1(16). С. 215.

денежная форма оплаты возмещения убытков носит вторичный характер по отношению к сущности убытков как меры ответственности¹.

Е. М. Заболотских считает, что ответственность вследствие причинения вреда имеет три основания²:

- нормативное - система действующих правовых норм, в которых закреплены общие положения и принципы, состав (элементы) правонарушения;
- фактическое - деяние субъекта, причиняющее неправомерный вред налогоплательщикам, проверяемым лицам, их представителям либо их имуществу, повлекшее возникновение убытков;
- процессуальное - установленный порядок возмещения.

Однако, по нашему мнению, более полно раскрывает понятие «бюджетно-правовой ответственности» А. В. Токанова³, которая выделяет следующие основания ответственности:

- материальное;
- процессуальное;
- источник возмещения вреда.

Представляется, материальное основание ответственности государства за вред, причиненный незаконными действиями (бездействием) налоговых органов (их должностных лиц) при осуществлении ими своих задач и функций, составляет:

- нарушение налоговыми органами требований налогового законодательства. Анализ судебной практики свидетельствует также о том, что действия налоговых органов, в результате которых были излишне взысканы суммы налога, сбора, пеней и штрафа, а также бездействие налоговых органов, приведшее к невозврату (несвоевременному возврату) излишне уплаченных сумм налога, сбора, пеней и штрафа, признаются причинением вреда

¹ Добрачев Д.В. Развитие института возмещения убытков в свете модернизации Российского гражданского законодательства: научно-практическое пособие. М., 2012. С. 58.

² Заболотских Е. М. Ответственность должностных лиц и органов местного самоуправления: научно-практическое пособие. М., 2011. С. 39-40.

³ Токанова А. В. Право гражданина на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) органов исполнительной власти // Журнал российского права. 2001. № 11. С. 104.

налогоплательщику (например, постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 14.07.2005 № КА-А40/6042-05);

- вред, причиненный субъективным финансовым правам налогоплательщика;

- наличие причинной связи между незаконными деяниями налоговых органов и причиненным вредом;

- наличие вины налогового органа (должностного лица).

Процессуальное основание - признание деяний налогового органа (должностного лица) незаконными и судебный акт о возмещении налогоплательщику убытков за счет средств федерального бюджета.

В соответствии со статьей 35 Налогового кодекса Российской Федерации, источником возмещения вреда является федеральный бюджет.

В свою очередь, Российская Федерация, возместившая налогоплательщику убытки за счет средств федерального бюджета, приобретает право привлечь к ответственности должностных лиц налогового органа за их неправомерные действия или бездействие.

В США государство, вынужденное возместить ущерб, причиненный частному лицу служащим, может в дальнейшем предъявить регрессный иск к виновному в небрежности служащему. Такое право, как следует из позиции, занятой Верховным судом по делу *United States v. Oilman*, имеется у государства лишь в том случае, если оно специально оговорено в соответствующем законе. Однако, учреждение может застраховать себя от каких-либо претензий из причинения вреда, что означает, по существу, признание ответственности государства за предусмотренные договором страхования действия его служащих. Учреждение выплачивает страховой компании взносы, а лицо, понесшее ущерб от учреждения, получает от компании соответствующее возмещение¹.

В действующем отечественном законодательстве правила предъявления регрессного иска к государственному служащему в недостаточной степени

¹ Козырин А.Н. Административное право зарубежных стран: учебное пособие. М., 1996. С. 47, 49.

урегулированы. Тем не менее, возможность привлечения к ответственности должностных лиц налогового органа за их неправомерные действия или бездействие существует, что дисциплинирует служащих, принуждая их к надлежащему исполнению своих обязанностей.

А. И. Елистратов в своих трудах указывал: «Административная машина сложна, ошибки ее вполне естественны. И если каждое промышленное предприятие в лице хозяев несет свой профессиональный риск, то и казна должна нести «административный риск», связанный с несовершенством правительственного механизма. Ответственность казны означает разложение этого риска на все население, в соответствии с податной силой его членов. Другими словами, она представляет собой своего рода государственное страхование ущерба от ошибок административной машины»¹.

Как отмечено Л. Л. Бобковой, специфика финансовой правосубъектности государства проявляется в том, что правоспособность и дееспособность государства в области финансов слиты. Государство способно иметь права и нести обязанности, которые само для себя установило. Государство является деликтоспособным субъектом финансового права, то есть несет финансово-правовую и политическую ответственность².

В связи с этим представляется, что ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, можно определить как систему финансово-правовых мер, предусмотренных финансовым правом, устанавливающую правила распределения и расходования средств федерального бюджета в целях восстановления нарушенных финансовых прав налогоплательщиков.

Суть этой системы состоит в следующем:

- при составлении федерального бюджета на период, на который принимается закон о федеральном бюджете, расходы бюджета, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году, учитываются в единой бюджетной классификации в определенном объеме;

¹ Елистратов А. И. Административное право. Москва, Типография И.Д. Сытина. 1911. С. 26.

² Бобкова Л.Л. Теоретические проблемы определения государства как субъекта бюджетного права // Финансовое право. 2013. № 6. С. 11.

- изменение показателей расходов осуществляется путем увеличения или сокращения утвержденных бюджетных ассигнований;

- судебные акты о возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, исполняются, исходя из предписаний Бюджетного кодекса Российской Федерации, выражаются в осуществлении соответствующих выплат из бюджетов¹;

- при отсутствии или недостаточности в бюджете бюджетных ассигнований на соответствующие цели, Минфин России обязан принять меры и организовать исполнение судебных решений по обращению взыскания на средства федерального бюджета в срок, предусмотренный Бюджетным кодексом Российской Федерации.

Как отмечает А. В. Зеленцов², правоотношение юридической ответственности имеет динамичный характер и развивается в три этапа (стадии): возникновение, конкретизация и реализация.

В рассматриваемом нами случае правоотношение бюджетно-правовой ответственности порождается совершением налоговым органом (должностным лицом) деяния, запрещенного Налоговым кодексом Российской Федерации – правонарушения. Возникает в момент причинения неправомерного вреда и возникновения у налогоплательщика убытков. На стадии конкретизации осуществляется анализ состава правонарушения, судом принимается решение о взыскании убытков из федерального бюджета. При реализации властными субъектами финансового права распределяются и расходуются публичные финансы. При этом, наличие гражданско-правовых элементов, используемых при возмещении убытков, либо увеличивает, либо уменьшает объем финансовых обязательств государства по возмещению убытков.

Представляется, что природа ответственности государства за убытки, причиненные налоговыми органами, бюджетно-правовая, поскольку:

¹ Голубев А.В. Расходное обязательство как правовое основание формирования и реализации расходов бюджета, ориентированных на результат // Финансовое право. 2013. № 4. С. 15.

² Зеленцов А. Б. Указ. соч. С. 230-231.

- это обеспеченное нормами финансового права мера государственного принуждения, содержание которой направлено на восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков посредством распределения и расходования средств федерального бюджета;

- субъектами бюджетно-правовой ответственности являются налогоплательщик и государство в лице органов, наделенных полномочиями по распределению и расходованию публичных финансов;

- мера бюджетно-правовой ответственности содержит отрицательную оценку деяния налогового органа (должностного лица) и, при наличии закрепленной в пункте 3 статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации возможности привлечения к ответственности должностных лиц налоговых органов за неправомерные деяния, выполняет превентивную роль. В то же время, цель применения мер ответственности к должностным лицам налоговых органов не является приоритетной. Основной целью государственного принуждения в сфере бюджетно-правовой ответственности является восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков за счет средств федерального бюджета, и в связи с этим, сохранение финансовой стабильности общества в целом.

Таким образом, с момента совершения налоговым органом (должностным лицом) деяния, запрещенного Налоговым кодексом Российской Федерации, и причинения налогоплательщику убытков, возникают и развиваются финансовые правоотношения, в результате которых государство расходует публичные финансы в целях возмещения налогоплательщикам причиненных убытков.

Возникновение обязанности государства по возмещению причиненных убытков за счет средств федерального бюджета связывается с наличием следующих юридических фактов:

- факта неправомерности деяний налоговых органов (их должностных лиц) при исполнении ими служебных обязанностей;
- факта причинения неправомерного вреда;

- факта возникновения убытков.

В связи с этим можно было бы сделать вывод, что с того момента, когда данное обязательство возникло, оно имеет своим содержанием ответственность, то есть возможность применения санкции в виде возмещения убытков за счет средств федерального бюджета, а также возможность применения санкции в соответствии с федеральными законами к должностным лицам налоговых органов.

Однако, само по себе наличие перечисленных выше юридических фактов недостаточно для возникновения обязанности государства по возмещению убытков за счет средств федерального бюджета.

Анализ правоприменительной практики свидетельствует, что обязанность государства по расходованию публичных финансов наступает при наличии состава правонарушения, который включает:

- наступление убытков и доказанность размера;
- противоправность поведения;
- вину причинителя вреда;
- причинно-следственную связь между действиями причинителя вреда и наступившими у истца неблагоприятными последствиями (например, Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2009 № ВАС-2328/09, постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.10.2008 № Ф04-5983/2008(14800-А27-39).

Однако, перечисленный выше состав правонарушения, представляется неполным, поскольку не охватывает все необходимые элементы для возмещения убытков из федерального бюджета.

«Состав правонарушения», как юридическая конструкция в современной теории права, рассматривается как наиболее важный по значению элемент собственного содержания права, его внутренней формы¹. В силу этого, юридическая конструкция должна отвечать целому ряду требований: 1) юридическая конструкция должна иметь целостный, гомогенный характер,

¹ Алексеев С. С. Юридические конструкции – ключевое звено права (в порядке постановки проблемы) // Цивилистические записки: Межвуз. сб. научн. трудов. М., 2001. С. 9.

соответствовать другим конструкциям; 2) ее должны отличать ясность, простота и легкость применения; 3) она должна облегчить понимание явления и исследуемого объекта¹.

В связи с этим, предлагаем рассмотреть признаки (элементы), при наличии которых возникает обязанность по расходованию публичных финансов и направлению их на восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков, в следующей последовательности:

- объект правонарушения;
- субъект правонарушения;
- объективная сторона правонарушения;
- субъективная сторона правонарушения.

Данный состав разработан теоретическими исследованиями, воспринят практикой и, как логико-нормативная конструкция (модели) любого правонарушения, вполне применим к возмещению убытков за счет средств федерального бюджета. О необходимости исследования состава правонарушения именно с данной позиции указывалось С. С. Алексеевым², В. П. Скарюкиным³ и другими авторами.

Наличие всех четырех элементов является неотъемлемым условием для возникновения обязанности государства по расходованию средств федерального бюджета. Наступление убытков, размер причиненных убытков и доказанность их размера отнесем к числу основных условий наступления ответственности бюджета (а не к составу правонарушения). При отсутствии какого-либо элемента состава правонарушения или условия, убытки за счет федерального бюджета возмещены быть не могут.

Стабильное финансовое состояние налогоплательщиков способствуют поступлению налогов в бюджет, поэтому «объектом правонарушения» являются не только охраняемые финансовым правом субъективные

¹ Радомир Лукич. Методология права / пер. с сербскохорв. В. М. Кулистикова. М., 1981. С. 277.

² Алексеев С. С. О составе гражданского правонарушения // Правоведение. 1958. № 1. С. 48.

³ Скарюкин В. П. Гражданско-правовое регулирование возмещения вреда, причиненного налоговыми органами и их должностными лицами субъектам предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. Москва, 2010. С. 15.

финансовые права налогоплательщиков, но и финансовые интересы государства.

«Субъектом правонарушения» является тот, кто его совершил¹, - это виновный налоговый орган, или его должностные лица, или другие работники налогового органа (ст. 35, 103 НК РФ).

Если работники налогового органа совершают вред вне рамок исполнения ими служебных обязанностей, они несут ответственность по общим правилам возмещения вреда без применения положений статей 35 и 103 Налогового кодекса Российской Федерации и возмещения налогоплательщикам убытков за счет федерального бюджета.

Так, к примеру, в постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 03.02.2010 по делу № А65-8407/2009 указано, что убытки за счет средств федерального бюджета возмещению не подлежат, так как лицо, причинившее вред, не относится к должностным лицам государственного органа.

Согласно статье 13 Федерального закона от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации»², гражданский служащий - гражданин Российской Федерации, взявший на себя обязательства по прохождению гражданской службы, осуществляет профессиональную служебную деятельность на должности гражданской службы и получает денежное содержание за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта Российской Федерации. Трудовые отношения с государственным гражданским служащим возникают лишь после заключения служебного контракта³.

Должностное лицо налогового органа - это гражданин Российской Федерации постоянно или временно замещающий в налоговом органе должность, включенную в Реестр должностей федеральной государственной гражданской службы, имеющий право совершать в пределах своей

¹ Бахрах Д. Н. Административное право России: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2006. С. 425.

² СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3215.

³ Ершова Е. А. Трудовые правоотношения государственных гражданских и муниципальных служащих в России. М., 2008. С. 7.

компетенции от имени налогового органа властные действия, влекущие юридические последствия, а также руководить подчиненными им работниками и давать им распоряжения, обязательные к исполнению.

Как следует из положений пункта 1 статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации, за счет федерального бюджета подлежат возмещению убытки, причиненные «другими работниками» в результате совершенных ими деяний. Эта категория работников не относится к должностным лицам. В то же время они исполняют обязанности, вмененные им налоговым органом. К таким работникам можно отнести лиц, обеспечивающих или обслуживающих деятельность должностных лиц (например, водители, вахтеры и т.п.).

Д. Н. Бахрах предлагает определять «деяние» как стержень, вокруг которого группируются иные признаки объективной стороны (способ, время, место и др.)¹.

По нашему мнению, «объективная сторона» проявляется в виде деяния налогового органа (должностного лица), которое причиняет вред финансовым правоотношениям.

Если деяния налогового органа (должностного лица) правомерны, налицо факт отсутствия виновных противоправных действий. Финансовые правоотношения по возмещению причиненных убытков за счет средств федерального бюджета возникают только, если это прямо предусмотрено федеральными законами (п. 4 ст. 103 НК РФ).

Способ причинения вреда представляет собой порядок, форму, последовательность действий, приемы, применяемые нарушителем.

Понятием «поведение причинителя вреда» охватываются действие, бездействие и решение налогового органа (должностного лица). Эти категории неравнозначны. Анализ положений пункта 2 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 10.02.2009 № 2 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления,

¹ Бахрах Д. Н. Указ. соч. С. 424.

должностных лиц, государственных и муниципальных служащих»¹, позволяет сделать выводы, что:

- к решениям относятся правовые акты налоговых органов, их должностных и приравненных к ним лиц, принятые единолично или коллегиально, содержащие властное волеизъявление, порождающие правовые последствия для конкретного налогоплательщика. При этом необходимо учитывать, что решения налоговых органов могут быть приняты как в письменной, так и в устной форме. В свою очередь, письменное решение принимается налоговыми органами как в установленной законодательством определенной форме, так и в произвольной;

- к действиям налоговых органов, их должностных лиц относится властное волеизъявление, не облеченное в форму решения, но повлекшее нарушение субъективных финансовых прав налогоплательщиков или создавшее препятствия к их осуществлению. К действиям, в частности, относятся выраженные в устной форме требования должностных лиц налоговых органов. К примеру, в определении от 11.11.2010 № ВАС-14470/10 Высший Арбитражный Суд Российской Федерации указал: налоговый орган воспользовался правом на обращение в суд с иском об аннулировании лицензии налогоплательщика, поэтому данное обстоятельство не может повлечь возмещение убытков в виде неполученных доходов;

- под бездействием понимается неисполнение налоговым органом (должностным лицом) обязанности, возложенной на него нормами налогового законодательства. К бездействию, в частности, относится нерассмотрение заявления налогоплательщика уполномоченным налоговым органом (должностным лицом).

Так, согласно пункту 3 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем ему известном факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога. Несообщение налогоплательщику о данном факте в

¹ Российская газета. 2009. № 27.

установленный Налоговым кодексом Российской Федерации срок свидетельствует о неправомерном бездействии должностных лиц налоговых органов. Бездействие налогового органа имеет место также, если налогоплательщик в установленный законом срок не получает ответ на свое заявление.

Таким образом, деяние налогового органа, причиняющее вред, может быть выражено в различного рода приказах, распоряжениях, постановлениях, указаниях и иных властных предписаниях, направленных налогоплательщикам и подлежащих обязательному исполнению. При этом не имеет значения, сделаны они в письменной или в устной форме. Таковым может быть и противоправное бездействие, ибо в области налоговых правоотношений нередко требуется активность, а непринятие необходимых мер, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, может привести к нарушению субъективных финансовых прав налогоплательщиков.

Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. 35) в отличие от аналогичных правовых норм иных отраслей права, применительно к действиям (решениям) или бездействию закрепляет понятие «неправомерность». В то же время действующее законодательство не содержит легального его определения.

Как правило, категория «неправомерность» раскрывается через понятие «законность», «правомерность» или «противоправность».

Правомерным признается причинение вреда при исполнении лицом своих обязанностей, предусмотренных законом, иными правовыми актами или служебными обязанностями.

Таким образом, если действия налогового органа (должностного лица) правомерные, налицо факт отсутствия противоправности. В данном случае будет отсутствовать факт неправомерного действия (решения) или бездействие, следовательно, нет оснований для возмещения убытков.

Способ причинения вреда представляет собой порядок, форму, последовательность действий, приемы, применяемые налоговым органом (должностным лицом).

Как отмечено С. С. Алексеевым, неправомерные действия (правонарушения) - это волевое поведение, которое не соответствует правовым предписаниям, ущемляет субъективные права, не согласуется с возложенными на лиц юридическими обязанностями¹.

Таким образом, можно сделать вывод, что противоправным, а следовательно, неправомерным, признается поведение налоговых органов (их должностных лиц), нарушающее нормы права (не соответствующее предписанию Налогового кодекса Российской Федерации) и одновременно нарушающее субъективное право налогоплательщика.

А. В. Демин считает, что «неправомерное» и «незаконное» соотносятся как «целое» и «часть». В основе - разграничение между «правом» и «законом». Первое - намного шире, чем второе. В частности, нарушение общих правовых принципов и «духа закона» (например, путем злоупотребления правом) является «неправомерным», хотя и «законным»².

Соответственно, неправомерными, признаются акты налоговых органов, действия, бездействие их должностных лиц, которые не соответствуют не только законам, но и общим правовым принципам.

Как отмечено М. С. Шаленко, «правомерность» относится к неопределенным понятиям. По своему содержанию понятие «правомерность» сочетает в себе «ядро» с определенными зонами, значимыми как термины и зоны неопределенности³.

В связи с этим, указание в статьях 35, 103 Налогового кодекса Российской Федерации на «неправомерность», с одной стороны, неограниченно расширяет ответственность государства. С другой стороны, отсутствует правовая определенность относительно того, при каких условиях действия (решения) или бездействие налоговых органов (их должностных лиц) являются «неправомерными», тем более, что в широком смысле «неправомерность», в целях возмещения убытков, не воспринята правоприменителем.

¹ Алексеев С.С. Проблемы теории права (Курс лекций в 2-х томах). Т. 1. Свердловск, 1972. С. 347, 353.

² Демин А. В. Налоговое право России: учебное пособие. М: РИОР, 2008. С. 120-125.

³ Шаленко М.С. Правомерность государственно-властных отношений // История государства и права. 2008. № 2. С. 20.

Правовые нормы существуют для того, чтобы они претворялись в жизнь. Наличие общих, абстрактных либо оценочных понятий создает неопределенность толкования. Конституционный Суд Российской Федерации отмечал, что наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности (например, Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 366-О-П¹). Неопределенность в единообразном понимании смысла правовой нормы преодолевается толкованием.

А. С. Пиголкиным указано, что одно из основных положений теории права состоит в том, что субъект толкования не вносит ничего нового в разьясняемую норму, а лишь известными методами и средствами стремится уяснить ее действительный смысл и содержание².

Представляется, что в настоящее время полностью не раскрыто истинное содержание понятия «неправомерность» в статьях 35, 103 Налогового кодекса Российской Федерации применительно к правоотношениям, возникающих в связи с возмещением убытков, причиненных налоговыми органами. Как показывает анализ судебной практики, не каждое действие (бездействие) налогового органа (должностного лица), ненормативный правовой акт (решение), осуществленное или принятое с отступлением требований Налогового кодекса Российской Федерации, признается неправомерным. Более того, Налоговый кодекс Российской Федерации, к примеру, в пункте 14 статьи 101 указывает: «несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных настоящим Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом», и использует такое понятие как «существенное нарушение».

В связи с этим, «неправомерность действий (решений) или бездействия налоговых органов (должностных лиц)», как правило, связывается с возможностью обжалования тех или иных действий (бездействия), актов

¹ Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 6.

² Абрамова А.И., Боголюбов С.А., Пиголкин А.С. [и др.]. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов / под ред. А.С. Пиголкина. М.: Городец, 2003. С. 18.

нормативного и ненормативного характера. В то время как обжалование актов налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц является самостоятельным способом защиты прав налогоплательщиков. Право на обжалование отдельно закреплено в подпункте 12 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

Возмещение убытков возможно как после предварительного обжалования действий (решений) или бездействия налоговых органов (их должностных лиц), так и без предварительного обжалования, то есть возмещение убытков не зависит от применения иных способов защиты (например, пункт 9 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.12.2005 № 99 «Об отдельных вопросах практики применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»¹, пункт 4 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31.05.2011 № 145 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами»²).

Таким образом, признание неправомерным деяний налоговых органов (должностных лиц), не ставится в зависимость от возможности обжалования этих действий (решений) или бездействия в судебном порядке.

Наличие причинно-следственной связи между причиненным вредом и наступившими убытками является обязательным условием наступления ответственности налоговых органов. Если налоговые органы (их должностные лица) вред не причиняли, их ответственность федерального бюджета исключается.

Так, Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа в постановлении от 28.10.2008 № Ф04-2354/2008(14764-А27-11) указал, что вероятность получения истицей в спорный период дохода, сопоставимого с ее

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 3.

² Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2011. № 8.

доходом за предыдущий год, не может быть положена в основу вывода о доказанности причинения убытков в виде упущенной выгоды.

Как показывает анализ судебной практики, недоказанность причинно-следственной связи - одна из самых распространенных причин отказа в удовлетворении требований о возмещении убытков.

Причина и следствие — философские категории, выражающие одну из форм всеобщей связи явлений. Причина (лат. *causa*) обычно мыслится как явление, действие которого производит, определяет или вызывает другое явление; последнее называют следствием¹. Однако, с точки зрения права, значение приобретает не всякая вообще причина, а лишь способствовавшая возникновению убытков.

Причинно-следственная связь - это реально существующая связь противоправного поведения и вредоносного результата (причинения убытков). Объективность этой связи выражается в том, что причина не основана на предположениях и догадках, а также не зависит от каких-либо случайностей.

Причинно-следственная связь характеризуется последовательностью явлений: причина (вред) всегда предшествует следствию (возникновение убытков). Как отмечает А. В. Токанова, причинная связь, которая выражается в том, что: а) первое предшествует второму во времени; б) первое порождает второе².

Вопрос определения критериев для установления косвенной причинно-следственной связи ни в теории, ни в практике однозначно не разрешен. Поэтому, с одной стороны, возникают сложности при установлении косвенной причинно-следственной связи, а с другой стороны, неурегулированность вопроса указывает на открытость отнесения убытков, возникших в результате косвенных причин, к возмещаемым за счет средств федерального бюджета.

К «субъективной стороне» правонарушения относят вину.

¹ URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/ (дата обращения: 11.01.2013).

² Токанова А.В. Указ. соч. С. 102.

Понятие «вред» в налоговых правоотношениях неразрывно связано с правовым поведением субъектов права, среди которых следует выделить виновное, невиновное и законное причинение вреда.

Д. Л. Комягиным указано, что отсутствие постановки вопроса о вине должностного лица означает, что не имеет значения, действовало должностное лицо, причинившее ущерб, во исполнение должностных обязанностей или нет. Имеет значение использование властных полномочий. В том случае, если власть не применялась, будет отсутствовать причинно-следственная связь между убытками и действиями должностного лица¹.

На наш взгляд, вина налогового органа (должностного лица) также имеет существенное значение для возложения обязанности по возмещению убытков на федеральный бюджет.

Законодательство о налогах и сборах включает в себя:

- Налоговый кодекс Российской Федерации, принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах;
- законы субъектов Российской Федерации о налогах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации;
- нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Таким образом, убытки налогоплательщику могут быть причинены деяниями налоговых органов, которые совершены в основании законов субъектов Российской Федерации либо нормативных правовых актов муниципальных образований.

Юридическая наука выделяет два типа неправомерных деяний: правонарушения (виновные неправомерные деяния) и объективно-противоправные (невиновные противоправные деяния)².

¹ Комягин Д.Л. Научно-практический комментарий к главе 24.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации "Исполнение судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации" (постатейный) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». 2012.

² Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Старилов Ю.Н. Административное право: Учебник для вузов. 2-е изд., изм и доп. М.: Норма, 2005. С. 493.

В постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 27.08.2007 № Ф09-5090/07-С4 указано, что если должностное лицо налогового органа в рамках предоставленных ему полномочий осуществляло действия во исполнение нормативного правового акта, признанного незаконным, лицо, которому причинены убытки, может ставить вопрос об их возмещении.

Представляется, что указанный выше пример свидетельствует об объективно-противоправном деянии налогового органа. Между тем, возникает вопрос: какой бюджет должен нести ответственность, если решение налогового органа было построено на нормативном правовом акте представительного органа муниципального образования, признается незаконным?

Для налогоплательщика актуальным является оперативное и фактическое восстановление его нарушенных прав и не имеет значения, из какого бюджета будут возмещены убытки.

Согласно пункту 1 статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации, возмещение убытков производится за счет федерального бюджета. В то же время, законодатель достаточно широко использует термин «казна». Упоминание о «казне» содержится в статьях 214, 215, 1069, 1070, 1071 Гражданского кодекса Российской Федерации. Бюджетное законодательство исходит из разграничения расходных обязательств публично-правовых образований, и одним из принципов бюджетной системы Российской Федерации является принцип самостоятельности бюджетов, под которым также понимается недопустимость непосредственного исполнения расходных обязательств органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств бюджетов других уровней (ст. 31 БК РФ)¹.

Государство, выступая в качестве частноправового субъекта, всегда будет иметь особенности статуса, поскольку, вступая в гражданско-правовые отношения, оно не перестает исполнять публичные функции, для реализации которых создано. В данном случае государство взяло на себя обязательства по

¹ Курбатова С. С. Обобщение судебной практики по рассмотрению споров, связанных с финансированием публичных обязательств // Арбитражные споры. 2008. № 2. С. 35.

возмещению за счет федерального бюджета убытков, причиненных налоговыми органами (их должностными лицами), – социальная функция.

Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, представляется возможным определить с экономической точки зрения как выделение государством части национального дохода с целью гарантировать восстановление нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков, причиненных неправомерным и вредоносным воздействием налоговых органов, их должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей.

С юридической точки зрения, «возмещение убытков» может быть определено как денежное выражение обязательства государства, которое оговорено законодательно как «полное возмещение причиненных убытков», подтвержденное решением суда.

Д. Л. Комягин обращает внимание, что бюджет - это регистр бухгалтерского учета, посредством которого осуществляется учет части казны, но никак не имущество, составляющее казну. Надлежащим лицом по вопросу возмещения вреда, причиненного действиями (бездействием) государственных или муниципальных органов или их должностных лиц, является не казна, а соответствующее публично-правовое образование (Российская Федерация, субъект Российской Федерации или муниципальное образование), интересы которого представляет уполномоченный государственный или муниципальный орган¹.

Статья 35 Налогового кодекса Российской Федерации указывает на федеральный бюджет как на источник возмещений, а положения Гражданского кодекса Российской Федерации закрепляют возможность возместить убытки с того бюджета, чей правовой акт незаконен.

Представляется, что подобный дуализм правового регулирования возмещения убытков вносит элементы неопределенности в практику применения финансово-правовых норм.

¹ Комягин Д.Л. Ответственность государственной казны: публичное и частное // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2013. № 1. С. 11.

Право на возмещение убытков является субъективным финансовым правом налогоплательщика, от того, каким образом он им воспользуется, чье деяние посчитает неправомерным, зависит и ответчик в суде, и властно-обязанные субъекты, на которых возлагается возмещение убытков, и бюджет, который понесет расходы, что, по нашему мнению, не допустимо в финансовых правоотношениях, поскольку противоречит принципам ответственности, самостоятельности бюджетов и разграничению расходов.

Соответственно, установление субъективной стороны правонарушения позволяет определить бюджет, на который возлагается обязанность по возмещению убытков, и исключить ответственность федерального бюджета в случаях, когда налоговые органы действовали во исполнение неправомерных законов субъектов Российской Федерации либо нормативных правовых актов муниципальных образований о налогах и сборах.

В целях распределения ответственности по возмещению убытков между бюджетами, представляется необходимым включить в статью 35 Налогового Кодекса Российской Федерации положения, согласно которым при применении налоговыми органами несоответствующих Налоговому Кодексу Российской Федерации законов субъектов Российской Федерации либо нормативных правовых актов муниципальных образований, ответственность за причинение налогоплательщику убытков, возлагается, соответственно, на бюджет субъекта Российской Федерации или бюджет муниципального образования.

Таким образом, сделаем следующие выводы:

- бюджетно-правовая ответственность государства за причиненные убытки - это система финансово-правовых мер, направленных на восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков путем распределения и расходования публичных финансов;

- неправомерным признается деяние налогового органа (их должностного лица), запрещенное Налоговым кодексом Российской Федерации;

- неправомерное деяние должностного лица налогового органа, осуществленное им за рамками исполнения служебных обязанностей, не порождает финансовые правоотношения и обязанность по возмещению возникших убытков на федеральный бюджет;

- отсутствие факта причинения неправомерного вреда исключает возложение ответственности на федеральный бюджет, за исключением случаев, если это прямо предусмотрено федеральными законами;

- установление субъективной стороны правонарушения позволяет исключить возложение ответственности на федеральный бюджет в случаях, когда налоговые органы действовали во исполнение неправомерных законов субъектов Российской Федерации либо нормативных правовых актов муниципальных образований о налогах и сборах.

4. Налогообложение денежных средств, полученных в качестве возмещения убытков

Как определено Налоговым кодексом Российской Федерации в статье 23, налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. При получении налогоплательщиком денежных средств в качестве возмещения убытков, естественно, возникает вопрос: должно ли лицо, которому причинены убытки, уплачивать налоги с присужденных и полученных из федерального бюджета сумм?

В силу пункта 1 статьи 44 Налогового кодекса Российской Федерации обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Согласно пункту 2 статьи 44 Налогового кодекса Российской Федерации обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора. Соответственно, обязанность по уплате того или иного налога Налоговый кодекс Российской Федерации связывает с наличием объекта налогообложения.

Таким образом, сумму налога, подлежащую уплате, налогоплательщик либо самостоятельно исчисляет, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, либо обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган. Обязанность по уплате налога с суммы полученного возмещения из федерального бюджета не возникает, если эта сумма не признается объектом налогообложения или льготируется.

Согласно ст. 14, 35, 103 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщику гарантируется возмещение убытков, причиненных налоговыми органами из федерального бюджета.

Соответственно, расходование средств федерального бюджета и восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков производится в силу прямого указания закона.

Представляется, что обязанность государства - возместить причиненные убытки, в свою очередь, право налогоплательщика - получить причиненные убытки, не должно возлагать на налогоплательщика обязанности заплатить налог с данных сумм.

Если говорить о налоге на добавленную стоимость, то получение из бюджета сумм в качестве возмещения убытков не является операцией по реализации товаров (работ, услуг). Следовательно, суммы, полученные из бюджета на возмещение убытков, не признаются объектом обложения налога на добавленную стоимость (ст. 146 НК РФ). Этот вывод также следует из экономико-правовой природы налога на добавленную стоимость как налога с оборота (косвенного налога).

Анализ судебной практики также позволяет сделать вывод, что суммы убытков взыскиваются с государственных органов без включения в них сумм налога на добавленную стоимость (например, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.07.2013 по делу № А56-51000/2012, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.09.2013 по делу № А56-67581/2012). Более того, в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 04.07.2013 по делу № А40-123538/12-140-783 указано, что компенсация убытков в виде упущенной выгоды не является операцией по реализации товаров (работ, услуг), в связи с чем оснований для применения положения подпункта 2 пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации не имеется, указание суммы компенсации в первичных документах с учетом налога на добавленную стоимость, а также уплата налогоплательщиком этой суммы налога стороне договора, не являются поводом для применения налогового вычета, так как не изменяют действия норм налогового законодательства Российской Федерации.

Таким образом, суммы полученного из федерального бюджета возмещения убытков (в том числе в виде упущенной выгоды), причиненных налоговыми органами, не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость.

Несколько иначе решается вопрос о налоге на доходы физических лиц и налоге на прибыль организаций.

В соответствии со статьей 210 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды.

Денежные средства, полученные в качестве возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, носят восстановительный характер.

Пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации установлен исчерпывающий перечень компенсационных выплат, освобождаемых от налога на доходы физических лиц. Суммы возмещения ущерба не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц, только если эти выплаты связаны с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья (абз. 2 п. 3 ст. 217 НК РФ).

Под норму вышеназванной статьи подпадают денежные средства, выплачиваемые физическому лицу на основании судебного решения в возмещение морального вреда. Такой вывод можно сделать из письма ФНС России от 01.02.2006 № 04-1-02/56@, а также писем Минфина России от 28.12.2005 № 03-05-01-04/405, от 28.01.2008 № 03-04-06-02/7, от 19.11.2007 № 03-04-06-01/386.

Таким образом, в иных случаях лицу, получившему возмещение убытков, с полученных сумм необходимо исчислить и уплатить в бюджет налог на доходы физических лиц.

Однако, в судебной практике есть примеры решений, когда суды приходят к иному выводу, чем налоговые органы. Так, Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа в постановлении от 15.04.2009 №

Ф04-2207/2009(4504-А70-49) указал: денежные средства, полученные налогоплательщиком в качестве компенсации убытков в связи с изъятием земельного участка для муниципальных нужд, не образуют доходы, подлежащие налогообложению. В соответствии со статьей 41 Налогового кодекса Российской Федерации, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в какой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации. Выкупная цена, выплачиваемая при изъятии земельного участка, не может быть признана экономической выгодой, поскольку предполагает равноценное возмещение стоимости земельного участка.

В соответствии с пунктом 3 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации, в составе внереализационных учитываются доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате им на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Вышеназванная норма распространяется на сумму возмещения убытков, полученных организацией от государственных органов (в частности, от налоговых органов) (например, письмо Управления ФНС России по г. Москве от 28.04.2009 № 16-15/041707@, Минфина России от 13.03.2008 № 03-03-06/4/15).

Как отметил Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в определении от 23.05.2007 № 6213/07, денежные средства, причитающиеся обществу в качестве возмещения убытков, по своему экономическому содержанию представляют собой часть выручки. Поэтому, они учитываются при исчислении налога на прибыль, а Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа в постановлении от 18.11.2008 № Ф08-6924/2008 квалифицировал данные суммы как внереализационный доход.

Однако, есть и иная судебная практика. Средства, полученные организацией в виде компенсации убытков, не подлежат включению в налоговую базу по налогу на прибыль (например, постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.06.2009 № 2019/09¹). При этом были приведены следующие аргументы: согласно пункту 1 статьи 57 Земельного кодекса Российской Федерации, убытки, возникшие при изъятии земельного участка, компенсируются в полном объеме. Взимание с собственника земельного участка, изъятых для государственных нужд, налога на прибыль с суммы возмещения, нарушало бы принцип полного возмещения, определенный законодателем для таких случаев.

Налоговые органы обязаны возмещать налогоплательщику ущерб также в полном объеме. Поэтому, правовая позиция, выраженная в названном выше Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, на наш взгляд, применима и к случаю получения возмещения убытков за счет средств федерального бюджета.

Существует еще одна точка зрения по данному вопросу.

Пункт 3 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации применять неправомерно, поскольку в нем идет речь о компенсации за нарушение условий договора. При изъятии земель убытки возмещаются на основании специального акта органа государственной власти или местного самоуправления (например, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.01.2007 по делу № А56-11621/2006).

В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31.05.2011 № 16814/10² указано, что перечисленные денежные средства на компенсацию убытков по своему экономическому содержанию являются частью дохода (экономической выгодой), полученного предприятием от реализации услуг, а потому, подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2009. № 10.

² Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2011. № 9.

По нашему мнению, обязанность налогоплательщика заплатить налоги с сумм полученного из федерального бюджета возмещения убытков, нарушает принцип полного возмещения причиненных убытков.

Разрешить данную ситуацию и исключить исчисление налогов с сумм полученного налогоплательщиком возмещения убытков за счет средств федерального бюджета могло бы дополнение пункта 1 статьи 38 Налогового Кодекса Российской Федерации абзацем 3 следующего содержания: «Объектом налогообложения не признается возмещение налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами (их должностными лицами)».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной работе рассмотрены наиболее важные моменты исследуемых проблем финансово-правовой природы возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами, а за счет средств федерального бюджета, что позволило сформулировать выводы и разработать предложения по совершенствованию финансово-правового регулирования возмещения налогоплательщикам убытков.

Обосновано, что правовые нормы, регламентирующие возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, в значительной своей массе имеют финансово-правовую природу. Финансово-правовые нормы закрепляют общий и специальный порядок возмещения убытков, императивно устанавливают права и обязанности участников финансовых правоотношений по распределению и расходованию средств федерального бюджета.

Установлено, что эффективность финансово-правового регулирования достигается использованием информации, поступающей по каналам прямых и обратных связей. Использование прямых и обратных связей в регулировании отношений по возмещению причиненного налоговыми органами убытков обеспечивает в системе финансового права взаимодействие бюджетно-правовых и налогово-правовых норм. По каналам прямых связей идет информация от государства в виде принятия финансово-правовых норм, закрепляющих правила возмещения убытков за счет распределения и расходования публичных финансов. По каналам обратных связей от налогоплательщиков поступает информация о результатах воздействия финансово-правовых норм.

Финансовые правоотношения по возмещению убытков возникают в связи с неправомерной деятельностью налоговых органов (их должностных лиц) при исполнении служебных обязанностей и причинением налогоплательщику убытков. Налогоплательщик наделяется законодателем субъективным

финансовым правом на возмещение причиненных убытков за счет федерального бюджета. Налоговый орган (орган, причинивший вред) и ФНС России (главный распорядитель средств федерального бюджета) выступают в финансово-правовом споре о возмещении убытков в качестве ответчиков по делу. Минфин России в рамках бюджетного процесса исполняет судебный акт о возмещении убытков путем распределения и расходования публичных финансов. Сделан вывод, что в связи с причинением налоговыми органами (их должностными лицами) неправомерного вреда налогоплательщикам и возмещением убытков, возникают финансовые правоотношения, содержанием которых являются субъективные финансовые права и обязанности их участников.

Финансово-правовое регулирование возмещения убытков включает следующие финансово-правовые средства и элементы: материальные и процедурные финансово-правовые нормы, финансово-правовые принципы, субъективные финансовые права и обязанности налогоплательщиков, полномочия властных субъектов финансового права, юридический факт как основание для бюджетно-правовой ответственности. Использование финансово-правовых средств и элементов достигается цель финансово-правового регулирования возмещения убытков: реализуются субъективные финансовые права налогоплательщиков на возмещение убытков и интересы общества в сфере публичных финансов; присужденные денежные средства федерального бюджета становятся собственностью налогоплательщика в момент их зачисления на банковский счет налогоплательщика, восстанавливается способность налогоплательщиков уплачивать налоги.

Финансово-правовой институт возмещения убытков объединяет финансово-правовые нормы, закрепляющие права и обязанности субъектов финансового права, условия реализации права налогоплательщиков на возмещение убытков. Обосновано, что введение в правовом регулировании возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, норм об обязательном предварительном обжаловании решений налоговых органов

снизит гарантии, предоставленные налогоплательщикам действующим законодательством.

Обоснованы основные финансово-правовые принципы возмещения убытков, причиненных налоговыми органами: принцип индивидуализации расходования средств бюджета, принцип бюджетной обеспеченности и принцип ответственности бюджета. Следование финансово-правовым принципам при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, способствует сохранению баланса между правами и законными интересами налогоплательщиков и интересами государства.

Разработано понятие категории «субъективное финансовое право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами», под которым следует понимать гарантированную государством нормами финансового права меру возможного поведения налогоплательщиков и обеспеченную обязанностью властных субъектов финансовых правоотношений распределить и расходовать денежные средства федерального бюджета с целью восстановления имущественного состояния налогоплательщиков.

Бюджетно-правовая ответственность государства за причиненные убытки - это система финансово-правовых мер, направленных на восстановление нарушенных субъективных финансовых прав налогоплательщиков путем распределения и расходования публичных финансов. В целях распределения ответственности по возмещению убытков между бюджетами обосновано предложение о дополнении пункта 3 статьи 31 Налогового Кодекса Российской Федерации абзацем 2 следующего содержания: «При применении налоговыми органами несоответствующих Налоговому Кодексу Российской Федерации законов субъектов Российской Федерации либо нормативных правовых актов муниципальных образований, ответственность за причинение налогоплательщику убытков возлагается соответственно на бюджет субъекта Российской Федерации или бюджет муниципального образования».

Установлено неоднозначное толкование наличия обязанности по уплате налогов с сумм возмещенных убытков из федерального бюджета. Возмещение

государством причиненных убытков по своему экономическому смыслу не является реализацией товаров (работ, услуг) или доходом налогоплательщика. В этой связи обосновано предложение о дополнении пункта 1 статьи 38 Налогового Кодекса Российской Федерации абзацем 3 следующего содержания: «Объектом налогообложения не признается возмещение налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами (их должностными лицами)».

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993: с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ) // Российская газета. 1993. № 237; СЗ РФ. 2009. №4. Ст. 445; СЗ РФ. . 2014. №31. Ст. 4398.
2. Конвенция о защите прав человека и основных свобод (ETS №5): заключена в г. Риме 04.11.1950 (с изм. и доп. от 11.05.1994г.) // СЗ РФ. 2001. № 2. Ст. 163.
3. Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» (ред. от 25.12.2012) // СЗ РФ. 1994. № 13. Ст. 1447.
4. Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» (ред. от 06.12.2011) // Российская газета. 1995. №93.
5. Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» (ред. от 25.12.2012) // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 1.
6. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации. ФЗ № 95-ФЗ от 24.06.2002 (ред. от 30.12.2012) // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.
7. Бюджетный кодекс Российской Федерации. ФЗ № 145-ФЗ от 31.07.1998 (ред. от 25.12.2012) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.
8. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая). ФЗ № 51-ФЗ от 30.11.1994 (ред. от 30.12.2012) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
9. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая). ФЗ № 14-ФЗ от 26.01.1996 (ред. от 14.06.2012) // СЗ РФ. 1996. № 5. Ст. 410.

10. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации. ФЗ № 138-ФЗ от 14.11.2002 (ред. от 14.06.2012) // СЗ РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.

11. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая). ФЗ № 146-ФЗ от 31.07.1998 (ред. от 03.12.2012) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

12. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). ФЗ №117-ФЗ от 05.08.2000 (ред. от 30.12.2012) // СЗ РФ. 2000. № 31. Ст. 3824.

13. Федеральный закон от 27.05.2003 № 58-ФЗ «О системе государственной службы Российской Федерации» (ред. от 06.12.2011) // СЗ РФ. 2003. № 22. Ст. 2063.

14. Федеральный закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» (ред. от 30.12.2012) // СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3215.

15. Федеральный закон от 04.11.2005 №137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров» (ред. от 29.06.2012) // СЗ РФ. 2005. № 45. Ст. 4585.

16. Федеральный закон от 30.12.2012 № 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2013. № 3.

17. Федеральный закон от 02.12.2013 № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (ред. от 28.06.2014 г.)// Российская газета. 2013. № 276.

Судебные акты

Акты Конституционного Суда Российской Федерации

18. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 01.12.1997 № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 1 Федерального закона от 24 ноября 1995 года «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О социальной защите

граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 6.

19. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 25.01.2001 № 1-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан И. В. Богданова, А. Б. Зернова, С. И. Кальянова и Н. В. Труханова» // Российская газета. 2001. № 30.

20. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2003 № 12-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО «Папирус», ОАО «Дальневосточное морское пароходство» и ООО «Коммерческая компания «Балис» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 5.

21. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 № 508-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шлафмана Владимира Аркадьевича на нарушение его конституционных прав пунктом 7 статьи 152 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. №3.

22. Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 366-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения "Институт управления" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. №6.

23. Определение Конституционного Суда РФ от 20.03.2008 № 244-О-П «По жалобе гражданина Петрова Игоря Александровича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 208 Гражданского

процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2008. № 5.

24. Определение Конституционного от 04.06.2009 № 1005-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Уния" на нарушение конституционных прав и свобод статьями 1069 и 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

25. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 02.03.2010 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 242.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации» // Российская газета. 2010. № 51.

Постановления Европейского Суда по правам человека

26. Постановление Европейского Суда по правам человека от 28.06.2007 Дело «Сиволдаева (Sivoldayeva) против Российской Федерации» (жалоба № 3906/06) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. Российское издание. 2008. № 9.

27. Постановление Европейского Суда по правам человека от 15.01.2009 Дело «Бурдов против России» [Burdov v. Russia] (жалоба № 33509/04) // Российская хроника Европейского Суда. 2009. № 4.

28. Постановление Европейского Суда по правам человека от 21.06.2007 Дело "Кудрина (Kudrina) против Российской Федерации" (жалоба N 27790/03) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. 2008. № 9.

Акты Минфина России, ФНС (МНС) России, Казначейства России

29. Письмо Минфина России от 28.12.2005 № 03-05-01-04/405 «Об обложении НДФЛ и ЕСН компенсаций, предусмотренных для работников, занятых на тяжелых работах и работах с вредными и (или) опасными условиями труда» // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

30. Письмо ФНС России от 01.02.2006 № 04-1-02/56@ «О налогообложении НДФЛ денежной суммы в возмещение морального вреда, выплаченной работодателем по заявлению работника вследствие несчастного случая на производстве» // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

31. Приказ Минфина РФ и Федерального казначейства от 25.08.2006 N 114н/9н "О порядке организации и ведения работы по представлению в судебных органах интересов Министерства финансов Российской Федерации и интересов Правительства Российской Федерации в случаях, когда их представление поручено Министерству финансов Российской Федерации" // Финансовая газета. 2006. № 45.

32. Письмо Минфина России от 19.11.2007 № 03-04-06-01/386 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

33. Письмо Минфина России от 28.01.2008 № 03-04-06-02/7 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

34. Письмо Минфина России от 13.03.2008 № 03-03-06/4/15 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

35. Письмо УФНС России по г. Москве от 28.04.2009 № 16-15/041707@ // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

36. Письмо Минфина России от 05.07.2011 № 06-04-12/01-223 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

37. Письмо Казначейства России от 31.05.2013 № 42-7.4-05/9.2-325 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

**Акты Верховного Суда Российской Федерации и Высшего
Арбитражного Суда Российской Федерации**

38. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.1994 № 10 «Некоторые вопросы применения законодательства о компенсации морального вреда» // Российская газета. 1995. № 29.

39. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 6, Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8 от 01.07.1996 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1996. № 9.

40. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 21.11.1995 № 5234/95 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1996. № 3.

41. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.08.1997 № 1509/97 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1997. № 12.

42. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2004 № 6065/03 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2004. № 8.

43. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 24.02.2005 № 3 «О судебной практике по делам о защите чести и достоинства граждан, а также деловой репутации граждан и юридических лиц» // Российская газета. 2005. № 50.

44. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 23 от 22.06.2006 «О некоторых вопросах применения Арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 8.

45. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.01.2007 № 11984/06 по делу № А79-2305/2006 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2007. № 4.

46. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 10.02.2009 № 2 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих» // Российская газета. 2009. № 27.

47. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.06.2009 № 2019/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2009. № 10.

48. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.07.2009 № 2183/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2009. № 10.

49. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 10, Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 22 от 29.04.2010 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при разрешении споров, связанных с защитой права собственности и других вещных прав» // Российская газета. 2010. № 109.

50. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.07.2010 № 3303/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2010. № 12.

51. Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 30, Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 64 от 23.12.2010 "О некоторых вопросах, возникших при рассмотрении дел о присуждении компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок" // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2011. № 2.

52. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.03.2011 № 13923/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2011. № 7.

53. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации ВАС РФ. 2011. № 9.

54. Информационное письмо от 22.12.2005 № 99 «Об отдельных вопросах практики применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 3.

55. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 16.08.2002 № 11-Г02-19 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

56. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.05.2007 № 6213/07 по делу № А38-1906-17/201-2006 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

57. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19.02.2008 № 2397/08 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

58. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31.07.2008 № 9772/08 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

59. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.11.2008 № 13769/08 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

60. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2009 № ВАС-2328/09 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

61. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.03.2009 № ВАС-2820/09 по делу № А12-2896/08-С16 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

62. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.06.2009 № ВАС-7011/09 по делу № А71-9348/2008-Г33 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

63. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.11.2010 № ВАС-14470/10 по делу № А40-81728/09-55-695 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

64. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31.05.2011 № 145 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2011. № 8.

65. Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 15.03.2012 № 16067/11 по делу № А40-20664/08-114-78 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2012. № 7.

66. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.07.2012 № 17528/11 по делу № А45-22134/2010 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2013. № 1.

Акты Федеральных арбитражных окружных судов

67. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.01.2007 по делу № А56-11621/2006 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

68. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 27.08.2007 № Ф09-5090/07-С4 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

69. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.09.2008 № КГ-А40/8303-08 по делу № А40-32184/07-15-181 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

70. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 20.10.2008 № Ф09-7567/08-С4 по делу № А76-3624/2008-33-108 // Документ

официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

71. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28.10.2008 № Ф04-2354/2008(14764-А27-11) по делу № А27-9355/2007-1 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

72. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.10.2008 № Ф04-5935/2008(13100-А81-8) по делу № А81-3633/2007 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

73. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18.11.2008 № Ф08-6924/2008 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

74. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.04.2009 № Ф04-2207/2009(4504-А70-49) // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

75. Постановление ФАС Уральского округа от 19.04.2012 № Ф09-8197/11 по делу № Ф09-8197/11 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

76. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 04.07.2013 по делу № А40-123538/12-140-783 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

77. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.07.2013 по делу № А56-51000/2012 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

78. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.09.2013 по делу № А56-67581/2012 // Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Монографии, учебники, учебные пособия

79. Абдуллаев, М. И. Теория государства и права: учебник для высших учебных заведений / М. И. Абдуллаев. – М.: Магистр-Пресс, 2004. – 410 с.

80. Абова, Т. Е., Андреева, Л. В., Аникина, Е. Б. [и др.]. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части второй: в 3 т. (постатейный) / под ред. Т. Е. Абовой, А. Ю. Кабалкина. – 3-е изд., перераб. и доп. – Т. 2. – М.: Юрайт-Издат, 2006. – 1192 с.

81. Абрамова, А.И., Боголюбов, С.А., Пиголкин, А.С. [и др.]. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов / под ред. А.С. Пиголкина. – М.: Городец, 2003. – 544 с.

82. Алексеев, С. С. Проблемы теории права (курс лекций в 2-х томах) / С. С. Алексеев. – Т. 1. – Свердловск, 1972. – 394 с.

83. Андреев, Ю. Н. Ответственность государства за причинение вреда: цивилистические аспекты / Ю. Н. Андреев, – СПб.: Юридический центр Пресс, 2013. – 374 с.

84. Анохин, В. С. Арбитражный процесс / В. С. Анохин. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2007. – 602 с.

85. Баранов, М. Л., Гошуляк, В. В., Грудцына, Л. Ю. [и др.]. Научно-практический комментарий к Федеральному закону от 21 ноября 2011 г. № 324-ФЗ "О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации" (постатейный) / под ред. Ю. А. Дмитриева. – М.: ЮРКОМПАНИ, 2012. – 236 с.

86. Батяева, А. Р., Бельский, К. С., Вершило, Т. А. [и др.]. Финансовое право: учебник / отв. ред. С. В. Запольский. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. – 792 с.

87. Бахрах, Д. Н. Административное право России: учебник / Д. Н. Бахрах. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2006. – 624 с.

88. Бахрах, Д. Н., Россинский, Б. В., Старилов, Ю. Н. Административное право: учебник для вузов // Д. Н. Бахрах, Б. В. Россинский, Ю. Н. Старилов. – 2-е изд., изм и доп. – М.: Норма, 2005. – 800 с.

89. Брагинский, М. И. К вопросу об ответственности за чужие действия по советскому гражданскому праву / М. И. Брагинский. – М.: Изд-во ВЮЗИ, – Т. 1. 1961. – С. 3-84.

90. Витрук, Н. В. Общая теория юридической ответственности / Н. В. Витрук. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: НОРМА, 2009. – 432 с.

91. Витрянский, В. В., Суханов, Е. А. Основные проблемы частного права. Сборник статей к юбилею доктора юридических наук, профессора Александра Львовича Маковского / отв. ред. В. В. Витрянский, Е. А. Суханов. – М.: Статут, 2010. – 575 с.

92. Власенко, Н. А. Теория государства и права: учебное пособие / Н. А. Власенко. – 2-е изд., перераб., доп. и испр. – М.: Проспект, 2011. – 416 с.

93. Волков, Г. А. Принципы земельного права // Актуальные вопросы государства и права в Российской Федерации и в Республике Македонии: Сборник научных статей. Вып. 1 / отв. ред. А. Е. Шерстобитов. – М.: Статут, 2006. – С. 375–388.

94. Воложанин, В. П. Несудебные формы разрешения гражданско-правовых споров / В. П. Воложанин. – Свердловск: Сред.-Урал. кн. изд-во, 1974. – 202 с.

95. Вострикова, Л. Г. Финансовое право: Учебник для вузов / Л. Г. Вострикова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2007. – 376 с.

96. Горбунова, О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России / О. Н. Горбунова. – М.: ООО «Профобразование». 2003. – 83 с.

97. Грибанов, В. П. Осуществление и защита гражданских прав / В. П. Грибанов. – М.: Статут, 2000. – 411 с.

98. Демин, А. В. Налоговое право России: Учебное пособие / А. В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.

99. Демин, А. В. Налоговое право России: учебное пособие / А. В. Демин. – М: РИОР, 2008. – 382 с.

100. Демин, А. В. Общая теория налогово-правовых норм: монография / А. В. Демин. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2012. – 266. с.
101. Добрачев, Д. В. Развитие института возмещения убытков в свете модернизации Российского гражданского законодательства: научно-практическое пособие / Д. В. Добрачев. – М.: Юстицинформ, 2012. – 224 с.
102. Елистратов, А. И. Административное право / А. И. Елистратов. – Москва, Типография И.Д. Сытина. 1911. – 89 с.
103. Ершова, Е. А. Трудовые правоотношения государственных гражданских и муниципальных служащих в России / Е. А. Ершова. – М.: Статут, 2008. – 225 с.
104. Жариков, Ю. С. Уголовно-правовое регулирование и механизм его реализации / Ю. С. Жариков. – М.: Юриспруденция, 2009. – 216 с.
105. Заболотских, Е. М. Ответственность должностных лиц и органов местного самоуправления: научно-практическое пособие / Е. М. Заболотских. – М.: Проспект, 2011. – 232с.
106. Зеленцов, А. Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: монография / А. Б. Зеленцов. 2-е изд., испр. и доп. – М.: РУДН, 2009. – 692 с.
107. Иоффе, О. С. Избранные труды по гражданскому праву. Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории "хозяйственного права" / О. С. Иоффе. – М.: Статут, 2000. – 777 с.
108. Карасева, М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М. В. Карасева. - М.: Юрист, 2003. – 172 с.
109. Карасева, М. В. Понятие бюджетного права и бюджетных правоотношений. Финансовое право Российской Федерации: учебник / отв. ред. М. В. Карасева. – М.: Юристъ, 2002. – 455 с.
110. Карасева, М. В. Финансовое право Российской Федерации: учебник / Отв. ред. М. В. Карасева. – М.: Юрист, 2002. – 576 с.
111. Карасева, М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997. – 302 с.

112. Карелина, С. А. Механизм правового регулирования отношений несостоятельности / С. А. Карелина. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 290 с.

113. Килинкарлова, Е. В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей / Е. В. Килинкарлова. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 160 с.

114. Козырин, А. Н. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации / под ред. проф. А. Н. Козырина // Справ.-правовая система «Гарант». 2009.

115. Козырин, А. Н. Административное право зарубежных стран: учебное пособие / под ред. проф. А. Н. Козырина. – М.: СПАРК, 1996. – 229 с.

116. Комягин, Д. Л. Бюджетное право России: учебное пособие / под ред. А. Н. Козырина. – М.: Институт публично-правовых исследований, 2011. – 352 с.

117. Комягин, Д.Л. Научно-практический комментарий к главе 24.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации "Исполнение судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации" (постатейный) / Д.Л. Комягин // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». 2012.

118. Крохина, Ю. А. Финансовое право России: учебник / Ю. А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2008. – 720 с.

119. Кучеров, И. И. Бюджетное право России: курс лекций / И. И. Кучеров. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. – 317 с.

120. Матузов, Н. И., Малько, А. В. Теория государства и права: учебник / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – М.: Юристъ, 2004. – 512 с.

121. Мелехин, А. В. Теория государства и права: учебник / А. В. Мелехин. – 2-е изд., перераб. и доп. // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». 2009.

122. Нерсесян, В. С. Право и правовой закон: становление и развитие / под ред. В. В. Лапаевой. – М.: Норма, 2009. – 382 с.

123. Ожегов, С. И. Словарь русского языка / под ред. Н. Ю. Шведовой. – 18-е изд., стереотип. – М.: Изд-во «Русский язык», 1986. – 797 с.

124. Ожегов, С. И., Шведова, Н. Ю. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – М.: АЗЪ, 1995. – 908 с.
125. Пахомова, Н. Н. Цивилистическая теория корпоративных отношений / Н. Н. Пахомова. – Екб.: Налоги и финансовое право, 2005. – 336 с.
126. Пашенцев, Д. А., Гарамита, В. В. Вина в гражданском праве: монография / Д. А. Пашенцев, В. В. Гарамита. – М.: ЮРКОМПАНИ, 2010. – 143 с.
127. Петров, Г. И. Советские административно-правовые отношения / Г. И. Петров. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1984. – 157 с.
128. Поляков, А. В. Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: курс лекций / А. В. Поляков. – СПб., 2004. – 864 с.
129. Радомир Лукич. Методология права / пер. с сербскохорв. В. М. Кулистикова. – М.: Прогресс, 1981. – 304 с.
130. Рипинский, С. Ю. Имущественная ответственность государства за вред, причиняемый предпринимателям / под ред. К. К. Лебедева. – СПб.: Юридический центр-пресс, 2002. – 229 с.
131. Савенкова, О. В. Возмещение убытков в современном гражданском праве Убытки и практика их возмещения: сборник статей / отв. ред. М. А. Рожкова. – М.: Статут, 2006. – 532 с.
132. Тархов, В. А. Гражданские права и ответственность / В. А. Тархов. – Уфа: УВШ МВД РФ, 1996. – 316 с.
133. Тихомиров, Ю. А. Публичное право: учебник / Ю. А. Тихомиров. – М.: Издательство БЕК, 1995. – 496 с.
134. Химичева, Н. И. Бюджетное право и бюджетные правоотношения. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юрист, 2005. – 707 с.
135. Шохин, С. О. Финансовое право для экономических специальностей: учебник / под общ. ред. С. О. Шохина. – М.: КНОРУС, 2006. – 544 с.

136. Щекин, Д. М. Налоговые риски и тенденции развития Налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2007. – 236 с.

Диссертации

137. Балакирева, М. И. Право на обжалование как элемент правового статуса налогоплательщика: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Балакирева Марина Ивановна. – Москва, 2005. - 215 с.

138. Гудым, В. Н. Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Гудым Валерий Николаевич. – Москва, 2008. – 182 с.

139. Дудина Н. В. Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14/ Дудина Наталья Владимировна. – М., 2005. – 220 с.

140. Скарюкин, В. П. Гражданско-правовое регулирование возмещения вреда, причиненного налоговыми органами и их должностными лицами субъектам предпринимательской деятельности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Скарюкин Виталий Петрович. – М., 2010. – 176 с.

141. Смирных, С. Е. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Смирных Сергей Евгеньевич. – М., 2006. – 203 с.

142. Федорова, И. А. Гражданско-правовая ответственность налоговых органов по законодательству Российской Федерации: дис. ... канд. юрид.: 12.00.03 / Федорова Ирина Анатольевна. – М., 2011. – 170 с.

143. Шиналиев, Н. Н. Гражданско-правовая ответственность за вред, причиненный налоговыми органами и их должностными лицами: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Шиналиев Николай Николаевич. – М., 2005. – 170 с.

Авторефераты диссертаций

144. Андреева, И. А. Возмещение вреда государством как конституционно-правовой институт: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.02 / Андреева Инна Андреевна. – Москва, 2010. – 28 с.

145. Бораев, З. К. Особенности представительства интересов публично-правовых образований в отношениях по возмещению вреда, причиненного незаконной деятельностью правоохранительных органов и их должностных лиц: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.03 / Бораев Заурбек Константинович. – Владикавказ, 2011. – 21 с.

146. Зуева, М. В. Гражданско-правовая ответственность за вред, причиненный государственными органами и их должностными лицами : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Зуева Марина Витальевна. – Волгоград, 2011. – 34 с.

147. Скарюкин, В. П. Гражданско-правовое регулирование возмещения вреда, причиненного налоговыми органами и их должностными лицами субъектам предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Скарюкин Виталий Петрович. – Москва, 2010. – 25 с.

Статьи

148. Абрамов, В. Ю. К вопросу о соотношении частного и публичного права в условиях рынка / В. Ю. Абрамов // Юридическая и правовая работа в страховании. – 2010. - № 3. – С. 59–65.

149. Азми, Д. М. О структурном значении частного и публичного права в системе права / Д. М. Азми // Законодательство и экономика. – 2010. – № 7. – С. 18-23.

150. Алексеев, С. С. Юридические конструкции – ключевое звено права (в порядке постановки проблемы) / С. С. Алексеев // Цивилистические записки: Межвуз. сб. научн. трудов. – М., 2001. – С. 5–20.

151. Алексеев, С. С. О составе гражданского правонарушения / С. С. Алексеев // Правоведение. – 1958. – № 1. – С. 47–53.

152. Андреев, Ю. Н. О казне как категории частного (гражданского) и публичного (финансового) права / Ю. Н. Андреев // Налоги. – 2012. – № 3. – С. 29-35.

153. Анишина, В. И. Постановления Пленумов высших судов Российской Федерации: правовая природа, место и роль в правовой системе / В. И. Анишина // Российский судья. – 2008. – № 5. – С. 4-8.

153. Бартош, О. Н. Понятие и классификация способов защиты прав налогоплательщиков / О. Н. Бартош // Налоги. – 2009. – № 22. – С. 10-18.

155. Белоножкин, А. Ю. К вопросу о понятии субъективного гражданского права / А. Ю. Белоножкин // Российская юстиция. – 2011. – № 11. – С. 16-18.

156. Бобкова, Л.Л. Теоретические проблемы определения государства как субъекта бюджетного права / Л.Л. Бобкова // Финансовое право. – 2013. – № 6. – С. 10-13.

157. Брызгалин, А. В., Головкин, А. Н., Манохина И. В. [и др.]. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2009 г. / А. В. Брызгалин, А. Н. Головкин, И. В. Манохина [и др.]. // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 4. – С. 14-347.

158. Брызгалин, А. В., Ильин, А. В. [и др.] Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права / А. В. Брызгалин, А. В. Ильин [и др.] // Налоги и финансовое право. – 2004. Приложение к № 7. Справ. -правовая система «КонсультантПлюс».

159. Вавилин, Е. В. Понятие и механизм осуществления гражданских прав и исполнения обязанностей / Е. В. Вавилин // Журнал российского права. – 2004. – № 5. – С. 35-44.

160. Вандраков, С. Ю. К вопросу об имущественной ответственности ЖСК за невыполнение договорных обязательств / С. Ю. Вандраков // Адвокатская практика. –2013. – № 3. – С. 27-31.

161. Варламова, Н. В. Публично-правовое представительство: теоретические аспекты / Н. В. Варламова // Актуальные проблемы российского права. – 2013. – № 5. – С. 508-517.

162. Вахитов, Р. Р. Развитие судебной практики ЕСПЧ по налоговым и связанным с ними спорам в 2007 году / Р. Р. Вахитов // Налоговед. – 2007. – № 10. – С. 33-34.

163. Винницкий, А. В. Доктрина публичной собственности в административном праве Франции / А. В. Винницкий // Административное и муниципальное право. – 2013. – № 5. – С. 465–474.

164. Винницкий, Д. В. Предмет российского налогового права / Д. В. Винницкий // Журнал российского права. – 2002. – № 10. – С. 71-81.

165. Волкова, И. С. О понятии притязания в структуре субъективного права / И. С. Волкова // Общество и право. – 2008. – №3. – С. 27-31.

166. Гафарова, Г. Р. О гражданско-правовых средствах в финансовом праве / Г. Р. Гафарова // Финансовое право. – 2010. – № 11. – С. 12-14.

167. Голубев, А. В. Расходное обязательство как правовое основание формирования и реализации расходов бюджета, ориентированных на результат / А. В. Голубев // Финансовое право. – 2013. – № 4. – С. 12-17.

168. Голубцов, В. Г. Правовой режим денежных средств казны: основы межотраслевого регулирования / В. Г. Голубцов // Законодательство и экономика. – 2006. – № 9. – С. 11-16.

169. Горбунова, О. Н. Финансовое право в системе российского права: актуальные проблемы / О. Н. Горбунова // Государство и право. – 1995. – № 2. – С. 14-21.

170. Груздев, В. В. Полномочие в гражданском праве / В. В. Груздев // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2013. – № 10. – С. 91–96.

171. Гудым, В. Н. Классификация способов защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде / В. Н. Гудым // Юрист. – 2005. – № 12. – С. 50-53.

172. Демин, А. В. Законодательство о налогах и сборах: понятие, состав, проблемы / А. В. Демин // Финансовое право. – 2007. – № 7. – С. 25-32.

173. Демин, А. В. Проблемы соотношения регулятивных и охранительных норм в системе налогово-правового регулирования // А. В. Демин // *Налоги*. – 2011. – № 45. – С. 18-21.

174. Долгополов, О.И. Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // *Гражданин и право*. - 2012. - № 5. – С. 76-86.

175. Долгополов, О.И. Восстановление нарушенных прав налогоплательщика: возмещение налогов, убытков и процентов/ О.И. Долгополов // *Юрист предприятия в вопросах и ответах*. – 2011. – №2. – С. 72-75.

176. Долгополов, О.И. Дискуссионные вопросы налогообложения денежных средств, полученных в качестве возмещения убытков / О.И. Долгополов // *Хозяйство и право*. – 2012. – № 11. – С. 77-79.

177. Долгополов, О.И. Лица, имеющие право требовать возмещение убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // *Образование и бизнес: теория и практика*. – 2013. – № 3. – С. 6-8.

178. Долгополов, О.И. Обжалование решений налоговых органов / О.И. Долгополов // *Хозяйство и право*. – 2009. – №9. – С. 91-94.

179. Долгополов, О.И. Оспаривание налогоплательщиками актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц в арбитражный суд / О.И. Долгополов // *Хозяйство и право*. – 2010. – №6. – С. 83-86.

180. Долгополов, О.И. О некоторых вопросах возмещения убытков, причиненных правовыми актами налоговых органов (должностных лиц) / О.И. Долгополов // *Гражданин и право*. – 2014. – № 7. – С. 86-93.

181. Долгополов, О.И. О необходимости создания административных судов на примере проблем возмещения убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // *Гражданин и право*. – 2012. – № 9. – С. 63-67.

182. Долгополов, О.И. О правах и законных интересах налогоплательщика / О.И. Долгополов // *Гражданин и право*. – 2010. – № 2. – С. 65-70.

183. Долгополов, О.И. О публичном характере отношений, возникающих в связи с возмещением налогоплательщиками убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // Гражданин и право. – 2012. – № 7. – С. 54-62.

184. Долгополов, О.И. Субъективное право налогоплательщика на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // Гражданин и право. – 2012. – № 11. – С. 82-87.

185. Долгополов, О.И. Судебные расходы в рамках постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 / О.И. Долгополов // Гражданин и право. – 2014. – № 3. – С. 77-81.

186. Долгополов, О.И. Финансово-правовые аспекты возмещения убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // Российское правосудие. – 2013. – № 3. – С. 104-107.

187. Долгополов, О.И. Финансово-правовые средства правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // Гражданин и право. – 2014. – № 10. – С. 75-79.

188. Дорогина, Т. Н. Если возник спор с налоговым органом / Т. Н. Дорогина // Арбитражный и гражданский процесс. – 2002. – № 10. – С. 11-15.

189. Ершов, В. В. Классификация принципов российского гражданского права / В. В. Ершов // Российская юстиция. – 2009. – № 4. – С. 7-15.

190. Ершов, В. В. Правовая природа принципов Российского права. Теоретические и практические аспекты / В. В. Ершов // Российский судья. – 2009. – № 5. – С. 23–24, № 6. - С. 19-24

191. Зайцев, И. М. Административные иски / И. М. Зайцев // Российская юстиция. – 1996. – № 4. – С. 23-25.

192. Зорькин, В. Д. День Конституции / В. Д. Зорькин // ЭЖ-Юрист. - 2008. – № 49. – С. 4.

193. Зырянова, А. С. Правовая охрана и защита прав и законных интересов налогоплательщиков / А. С. Зырянова // Реформы и право. – 2008. – № 1. – С.6-15.
194. Зорькин, В. Д. День Конституции / В. Д. Зорькин // ЭЖ-Юрист. – 2008. – № 49. – С. 4.
195. Казанцев, Н. М. Институты финансового права / Н. М. Казанцев // Журнал российского права. – 2005. – № 9. – С. 97-114.
196. Казанцев, Н. М. Метод финансового права: переосмысление / Н. М. Казанцев // Журнал российского права. – 2012. – № 6. – С. 47–59.
197. Канцеров, Р. Э. Финансово-правовое регулирование валютных отношений: понятие и сущность / Р. Э. Канцеров // Финансовое право. – 2008. – № 10. – С. 2-5.
198. Кеня, И. А. Специфика принципов правового регулирования отношений в сфере государственного управления / И. А. Кеня // Российская юстиция. – 2013. – № 4. – С. 65-67.
199. Комахин, Б. Н. Административно-правовое и частноправовое регулирование информационных и инновационных отношений в системе государственной службы / Б. Н. Комахин // Административное и муниципальное право. – 2012. – № 7. – С. 25–35.
200. Комягин, Д. Л. Ответственность государственной казны: публичное и частное / Д. Л. Комягин // Публично-правовые исследования (электронный журнал). – 2013. – № 1. – С. 1-15.
201. Конюхова, Т. В. Об институте бюджетных ассигнований / Т. В. Конюхова // Журнал российского права. – 2011. – № 3. – С. 9 - 14.
202. Кривошеев, И. А. Злоупотребление в налоговом праве и соотношение с понятием недобросовестности / И. А. Кривошеев // Финансовое право. – 2010. – № 2. – С. 22-27.
203. Крохина, Ю. А. Принцип сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве / Ю. А. Крохина // Финансовое право. – 2012. – № 5. – С. 8–11.

204. Курбатова, С. С. Обобщение судебной практики по рассмотрению споров, связанных с финансированием публичных обязательств / С. С. Курбатова // Арбитражные споры. – 2008. – № 2. – С. 32-56.

205. Логинов, П. Б. Финансово-правовой анализ своповых договоров / П. Б. Логинов // Право и экономика. – 2010. – № 9. – С. 54-58.

206. Лупарев, Е. Б. Соотношение публичного и частного права в налоговых спорах / Е. Б. Лупарев // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 1. – С. 25-29.

207. Малиновский А. А. Вред как юридическая категория / А. А. Малиновский // Юрист. – 2006. – № 2. – С. 4-7.

208. Малиновский А. А. Пределы субъективного права / А. А. Малиновский // Журнал российского права. – 2005. – № 11. – С. 95-100.

209. Матузов Н. И. К делению права на объективное и субъективное / Н. И. Матузов // Правоведение. – 1971. – № 2. – С. 103-111.

210. Матюшенкова, Ю. Л. Обеспечение права налогоплательщиков на возврат налогов в НК РФ / Ю. Л. Матюшенкова // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

211. Мозолин В. П. Гражданско-правовая ответственность в системе российского права / В. П. Мозолин // Журнал российского права. – 2012. – № 1. – С. 33-40.

212. Мусаткина, А. А. О соотношении карательной и восстановительной функций финансовой ответственности / А. А. Мусаткина // Налоги и налогообложение. – 2006. – №7. – С. 13-18.

213. Назаров, В. Н. Конституционные основы защиты прав налогоплательщика / В. Н. Назаров // Финансовое право. – 2007. – № 9. – С. 22-26.

214. Нуртдинов, А. А. Некоторые проблемы участия казны в механизме ответственности государства / А. А. Нуртдинов // Юрист. – 2007. – № 10. – С. 5-10.

215. Палозян, О. А. К вопросу об институте расходования бюджетных средств / О. А. Палозян // Финансовое право. – 2013. – № 9. – С. 43-48.

216. Палозян, О. А. Правовые принципы финансирования государственных и муниципальных расходов / О. А. Палозян // Финансовое право. – 2013. – № 12. – С. 42-46.

217. Пауль, А. Г. К вопросу о субъектах бюджетного права / А. Г. Пауль // Финансовое право. – 2013. – № 6. – С. 14 – 17.

218. Пешкова, О. А. Соотношение понятий «вред», «убытки», «ущерб» / О. А. Пешкова // Мировой судья. – 2010. – № 7. – С. 7-11.

219. Писенко, К. А. Методологические проблемы исследования принципов административного права / К. А. Писенко // Административное право и процесс. – 2011. – № 3. – С. 12-15.

220. Писенко, К. А. Субъективное административное конкурентное право / К. А. Писенко // Административное право и процесс. – 2011. – № 4. – С. 9-13.

221. Разуваев, Н. В. Правовая система и критерии отраслевой дифференциации права / Н. В. Разуваев // Правоведение. – 2002. – № 3. – С. 31-55.

222. Рипинский, С. Ю. Состав правонарушения как основание имущественной ответственности государства за причинение вреда предпринимателям / С. Ю. Рипинский. // Правоведение. – 2001. – № 6. – С. 86 – 97.

223. Рипинский, С. Ю. Специальные условия ответственности государства за причинение вреда предпринимателям / С. Ю. Рипинский // Законодательство. – 2002. – № 10. – С. 26-36.

224. Румянцев, М. С. Некоторые аспекты межотраслевой дифференциации ответственности в уголовном праве / М. С. Румянцев // Российский следователь. – 2011. – № 12. – С. 28-30.

225. Рыбакова, С. В. Особенности финансового права в системе российского права / С. В. Рыбакова // Вестник Саратовской государственной академии права. – 2009. - № 3. - С. 151 – 155.

226. Сергеева, Ю. С. Механизм административно-правового регулирования противодействия экстремистской деятельности / Ю. С. Сергеева // Административное право и процесс. – 2013. – № 4. – С. 78-80.
227. Смолина, Л. В. Защита деловой репутации организации / Л. В. Смолина // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
228. Соловьев, В. А. О правовой природе налога / В. А. Соловьев // Журнал российского права. – 2002. – № 3. – С. 22-29.
229. Соловых, С. Ж. "Объективное" и "субъективное" в арбитражном процессуальном праве / С. Ж. Соловых // Арбитражный и гражданский процесс. – 2012. – № 3. – С. 8-12.
230. Талапина, Э. В. Проблемы имущественной ответственности государства / Э. В. Талапина // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2010. – № 7. – С. 61-72.
231. Тарасов, И. Н. Механизмы урегулирования энергетических споров / И. Н. Тарасов // Арбитражный и гражданский процесс. – 2009. – № 9. – С. 9-13.
232. Тедеев, А. А. К вопросу о понятии и способах защиты прав налогоплательщиков / А. А. Тедеев // Юрист. – 2004. – № 1. – С. 49-53.
233. Токанова, А. В. Право гражданина на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) органов исполнительной власти / А. В. Токанова // Журнал российского права. – 2001. – № 11. – С. 98-107.
234. Толстой, Ю. К. Проблема обеспечения субъективных гражданских прав / Ю. К. Толстой // Вестник МГУ. – 1952. – № 3. – С. 22.
235. Федосенко, В. А. Проблематика субъективных прав и юридических обязанностей в сфере публичных правоотношений / В. А. Федосенко // Военно-юридический журнал. – 2007. – № 12. – С. 16-19.
236. Федосеева, С. В. Условия ответственности за вред, причиненный актами власти / С. В. Федосеева // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

237. Хазанов, С. Д. Правосудие по административным делам: проблемы разграничения компетенции / С. Д. Хазанов // Академический юридический журнал. – 2002. – № 1. – С. 39-43.

238. Хомяков Г. А. Административный суд в Российской Федерации / Г. А. Хомяков [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ksu.ru/infres/homyakov/oglav.htm>. (дата обращения 11.01.2013).

239. Цветков, И. В. Что есть возмещение вреда? / И. В. Цветков // ЭЖ-Юрист. – 2008. – № 25. – С. 7.

240. Чеботарева, А. А. Эволюция института прав человека в условиях развития информационного общества / А. А. Чеботарева // Государственная власть и местное самоуправление. – 2012. – № 6. – С. 27-33.

241. Черных, Е. В., Липинский, Д. А. Юридическая ответственность как целостное правовое явление / Е. В. Черных, Д. А. Липинский // Вестник Самарской экономической академии. Самара, – 2005. – № 1(16). – С. 206-216.

242. Шаленко, М. С. Правомерность государственно-властных отношений / М. С. Шаленко // История государства и права. – 2008. – № 2. – С. 19-21.

243. Щекин, Д. М. О злоупотреблении правом налоговыми органами / Д. М. Щекин // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2008. – № 3. – С. 22-27.

2434. Шерстюк, В. М. К десятилетию ГПК РФ. Современные проблемы системы гражданского процессуального права / В. М. Шерстюк // Вестник гражданского процесса. – 2013. – № 3. – С. 19-46.

245. Щербакова, Л. В. К концепции административно-договорного обязательства: современные проблемы и тенденции развития / Л. В. Щербакова // Реформы и право. – 2013. – № 2. – С. 9-28.

246. Яковлев, В. Ф., Талапина, Э. В. Роль публичного и частного права в регулировании экономики / В. Ф. Яковлев, Э. В. Талапина // Журнал российского права. – 2012. – № 2. – С. 5-16.