

На правах рукописи

Долгополов Олег Иванович

**ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ,
ПРИЧИНЕННЫХ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2015

Работа выполнена на кафедре финансового права в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский государственный университет правосудия»

Научный руководитель кандидат юридических наук, доцент
Писенко Кирилл Андреевич

Официальные оппоненты Пауль Алексей Георгиевич
доктор юридических наук, доцент,
доцент кафедры финансового права
юридического факультета ФГБОУ ВПО
«Воронежский государственный университет»

Рыбакова Светлана Викторовна
доктор юридических наук, доцент,
заведующий кафедрой гражданского права
Института права и национальной безопасности
ФГБОУ ВПО «Тамбовский государственный
университет имени Г.Р. Державина»

Ведущая организация Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего
профессионального образования «Сибирский
федеральный университет»

Защита состоится 9 июня 2015 года в 16.00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу www.rgur.ru

Автореферат разослан « ___ » _____ 2015 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Е.В. Мигачева

I. Общая характеристика работы

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 (17), 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 расходования 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 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.

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.

II. Содержание работы

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, степень ее научной разработанности, формулируется объект и предмет исследования, цель и задачи, определяются методология диссертационного исследования, его научная новизна, теоретическая и практическая значимости, а также излагаются основные положения, выносимые на защиту, и их апробация.

Первая глава «Теоретико-методологические основы возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, за счет средств федерального бюджета» состоит из четырех параграфов и посвящена изучению источников и предмета правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, финансовых правоотношений, финансово-правовых средств и элементов правового регулирования, финансово-правового института возмещения убытков.

Первый параграф «Источники и предмет правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами» раскрывает особенности источников правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, соотношение элементов частноправового и публично-правового в регулировании возмещения убытков, признаки финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

С учетом проведенного анализа правовых норм и нормативных правовых актов сделан вывод, что законодательство о возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, включает в себя правовые нормы различных отраслей права.

Установлено, что Конституция Российской Федерации определяет основные направления развития норм, регулирующих возмещение вреда, причиненного органами власти. Налоговый Кодекс Российской Федерации, Бюджетный Кодекс Российской Федерации и Федеральные законы о

федеральном бюджете закрепляют правила возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

Налоговый Кодекс Российской Федерации выделяет общий порядок возмещения убытков (пп. 14 п. 1 ст. 21, ст. 35 НК РФ) и специальный (ст. 103 НК РФ), предусматривающий возмещение убытков, причиненных неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля. Бюджетным Кодексом Российской Федерации установлено правило об иммунитете бюджетов, определено лицо, полномочное отвечать в суде по искам о возмещении убытков, закреплён порядок распределения и расходования публичных финансов в целях исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Установлено, что Налоговый Кодекс Российской Федерации не определяет критерии оценок убытков и порядок их возмещения, а содержит отсылочные нормы к «иным федеральным законам». В то же время в основу возмещения убытков положен в основном императивный метод регулирования, обязательное участие государства, возмещение убытков из федерального бюджета, денежный характер возмещения убытков, распределение и расходование финансовых ресурсов государства. Сформулирован вывод о том, что при возмещении причиненных убытков финансово-правовое регулирование сохраняет приоритетное значение.

Исследование, проведенное в рамках данного параграфа, позволило сделать вывод, что влияние на формирование правоприменения финансово-правовых норм о возмещении убытков оказывают и судебные акты.

При изучении предмета правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, выявлено, что предмет правового регулирования включает следующее:

- субъективные имущественные и неимущественные права физических или юридических лиц (предмет регулирования частного права);
- субъективные финансовые права на возмещение убытков из

федерального бюджета (предмет регулирования публичного права);

- субъективные юридические (публичные) обязанности государства в лице налоговых органов (их должностных лиц), иных уполномоченных органов участников финансовых правоотношений и бюджетного процесса (предмет регулирования публичного права);

- основания и правила распределения и расходование средств федерального бюджета (предмет регулирования публичного права).

Установлено, что одним из признаков финансово-правового регулирования возмещения убытков является использование каналов прямых и обратных связей между государством и налогоплательщиками. Использование информации, поступающей по каналам прямых и обратных связей между государством и налогоплательщиками, позволяет оперативно корректировать нормативное регулирование не только в области возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, но и осуществлять планирование бюджетных ассигнований, своевременно устранять выявленные правоприменительной практикой пробелы.

Результатом анализа темы данного параграфа стали выводы, позволяющие установить следующее:

- предмет правового регулирования возмещения убытков преимущественно публично-правовой;

- правовые нормы, регламентирующие возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, в значительной своей массе имеют финансово-правовую природу;

- финансово-правовое регулирование возмещения убытков – это совокупность норм финансового права, императивно устанавливающих права и обязанности участников финансовых правоотношений, которые реализуются в публичных интересах всего общества и характеризуются наличием прямых и обратных связей между государством и налогоплательщиком;

- 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.

Во втором параграфе «Виды и содержание финансовых правоотношений, возникающих при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами» исследованы правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков.

Правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, как правило, рассматриваются с позиции частноправовых. Однако, это ограничивает как научные исследования в этой области, так и правоприменение норм о возмещении убытков.

Субъектный состав рассматриваемых правоотношений не свойственен гражданско-правовым отношениям. Имущественный элемент не является главным и единственным, как в гражданско-правовых отношениях. Здесь он носит подчиненный характер. Следовательно, данные правоотношения выделяются, обособляются от предмета гражданского права.

Правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, вытекают из финансовых правоотношений. В связи с этим они имеют следующие отличительные особенности:

- возникают в связи с неправомерной деятельностью налоговых органов;
- субъектами правоотношения являются налогоплательщик и властные субъекты финансового права, в лице налогового органа, причинившего вред, ФНС России (главного распорядителя средств федерального бюджета), Минфина России (исполнителя судебного акта);
- возникают исключительно по инициативе налогоплательщика;
- возникают по поводу публичных финансов — государственного расхода в виде возмещения присужденных убытков.

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

Объектом правоотношений являются не только действия по возмещению налогоплательщикам причиненных убытков, но и источник такого возмещения – федеральный бюджет. Способом выражения и осуществления содержания спора о возмещении убытков как правоотношения является его внешняя форма. Определены границы финансовых правоотношений, возникающих в связи с возмещением налогоплательщикам причиненных убытков.

Анализ правоприменительной практики позволил выявить неоднозначное определение ответчика по искам о возмещении убытков. В судах общей юрисдикции в качестве представителя ответчика выступает Минфин России, в арбитражных судах - ФНС России.

Результатом исследования темы данного параграфа стал вывод, что в связи с причинением налоговыми органами (их должностными лицами) вреда налогоплательщикам и возмещением причиненных убытков, возникают финансовые правоотношения, содержанием которых являются субъективные финансовые права и обязанности их участников.

В третьем параграфе «Финансово-правовые средства и элементы правового регулирования возмещения убытков» исследованы используемые в правовом регулировании возмещения убытков правовые средства и элементы.

Выявлены недостатки использования при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, исключительно гражданско-правовых средств.

Установлено, что среди основных финансово-правовых средств выделяют следующие: нормы права, правовой институт, субъективные

финансовые права и обязанности налогоплательщиков, субъективные финансовые полномочия властных субъектов финансового права.

Определено, что финансово-правовые нормы регламентируют правила взаимоотношений налоговых органов (их должностных лиц) и налогоплательщиков, порядок возмещения убытков из федерального бюджета, а также реализуются в публичных интересах всего общества и регулируются в основном императивно. Финансово-правовые охранительные нормы обеспечивают защиту налогового правопорядка. Сформулирована нормативно-логическая конструкция охранительных норм: «если – то и то».

Обосновано, что финансово-правовое регулирование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, систематизирует финансово-правовые средства и воздействует на них для достижения поставленной цели - восстановить имущественное положение налогоплательщика путем распределения и расходования средств федерального бюджета.

Помимо средств финансово-правового регулирования в качестве основных 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.

Результатом анализа темы данного параграфа стал вывод, что финансово-правые средства и элементы правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами (их должностными лицами), не могут игнорироваться либо подменяться гражданско-правовыми, поскольку при возмещении убытков распределяются и расходуются средства федерального бюджета. При причинении вреда и возникновении убытков между налогоплательщиком и государством в лице его органов и должностных лиц возникает правоотношение (юридическая связь) с взаимно корреспондирующими субъективными финансовыми правами и

обязанностями. 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.

В четвертом параграфе «Финансово-правовой институт возмещения убытков, причиненных налоговыми органами» раскрыто понятие правового института возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

Установлено, 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 в других – к частному праву (ФРГ, США).

В отечественном праве институт возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, относят к гражданско-правовому либо конституционно-правовому институту. При этом возмещение убытков рассматривается как:

- принудительный способ осуществления права, применяемый в установленном законом порядке компетентными органами в целях восстановления нарушенного права;

- совокупность мер, направленных на восстановление или признание субъективных прав;

- 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 налогоплательщиков;

- 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 споров.

Выявлено, что регулирование в сфере публичных финансов является регулятивной функцией финансового права, а своевременное выполнение участниками финансовых правоотношений, возложенных на них обязанностей и обязательств, обеспечивается охранительной функцией финансового права.

Сделан вывод, что финансово-правовой институт возмещения убытков объединяет финансово-правовые нормы, закрепляет права, обязанности субъектов финансового права и условия реализации права на возмещение убытков за счет средств федерального бюджета.

Установлено, что в теоретических исследованиях поднимается вопрос о введении в правовом регулировании возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, норм об обязательном предварительном обжаловании решений, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц).

Обосновано, что 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. Конечной целью заявителя является возмещение убытков, а не обжалование решений, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц). Исходя из этого, сделан вывод, что предварительное признание акта власти недействительным для удовлетворения иска о возмещении государством вреда не требуется. Введение в правовом регулировании возмещения

убытков, причиненных налоговыми органами, норм об обязательном предварительном обжаловании решений, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц) снизит гарантии, предоставленные налогоплательщикам действующим законодательством.

Вторая глава диссертационной работы «Основные направления совершенствования финансово-правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами» состоит из четырех параграфов и раскрывает элементы финансово-правового регулирования возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами.

В первом параграфе «Финансово-правовые принципы возмещения убытков, причиненных налоговыми органами» обоснована необходимость выделения трех финансово-правовых принципов: индивидуализации расходования средств бюджета, бюджетной обеспеченности и ответственности бюджета.

Выявлено, что 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.

Установлено, что иммунитет бюджетов исключает внесудебный порядок возмещения причиненных налогоплательщику убытков. 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 судов, а также затрат, произведенных лицами, участвующими в деле в связи с рассмотрением дела в суде.

Определено, что возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, - это отношения по поводу публичных финансов. Отсюда - неизбежный публичный характер регулирования. Доказано, что положения о

возмещении убытков в полном объеме императивны. Однако, это не предполагает обогащение налогоплательщика вследствие полученного возмещения. Аргументирован вывод о том, что увеличение объема возмещаемых убытков влечет необходимость изменения государством предельных объемов денежных средств в бюджете, предусмотренных на такую выплату.

Установлено, что в отличие от полного возмещения, обязанность по принятию мер к недопущению или сокращению убытков недостаточно исследована в финансовом праве. Финансово-правовые нормы не содержат положения, обязывающие принимать меры по недопущению убытков или их сокращению. Обосновано, что обязанность по принятию налогоплательщиком мер к недопущению или сокращению убытков, с одной стороны, сужает полноту возмещенных убытков, так как обязывает налогоплательщика принимать меры к их сокращению. С другой стороны, отсутствие данного принципа приводит к безграничному и необоснованному возмещению убытков из федерального бюджета. Предложено закрепить в статье 35 Налогового Кодекса Российской Федерации положения, обязывающие принимать меры по недопущению убытков или их сокращению как налогоплательщиками, так и налоговыми органами.

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

В обязанность государства входит не только нормативно закрепить право на возмещение убытков и 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, превышающих ассигнования, утвержденные законом о бюджете на эти цели, а также ответственность властных субъектов финансового права за нарушение сроков возмещения налогоплательщику присужденных убытков.

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

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

Ответственность в виде возложения обязанности по возмещению убытков за счет федерального бюджета наступает за неправомерное деяние налоговых органов (их должностных лиц) и при возникновении у налогоплательщиков убытков.

Результатом анализа темы данного параграфа стал вывод, что принципы возмещения убытков позволяют индивидуализировать правоприменение финансово-правовых норм о возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, и исключить необоснованное возложение ответственности на федеральный бюджет.

Во втором параграфе «Субъективное финансовое право на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами» представляет собой исследование основных концепций по развитию положений о гарантиях и мерах возможного или дозволенного поведения налогоплательщика при возмещении убытков, а также полномочий властных субъектов финансового права.

Аргументирован вывод о том, что право на возмещение причиненных налогоплательщику убытков основывается на его праве на правовую защиту

– субъективном финансовом праве, которое гарантирует налогоплательщику возможность возместить убытки за счет средств федерального бюджета.

В случае возникновения споров с налоговым органом, налогоплательщик, как носитель права, должен привести законное обоснование своего права. Государство, в свою очередь, наделяет соответствующими полномочиями властных субъектов финансового права.

Разработано определение понятия «субъективного финансового права 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.

У государства, в лице его органов и должностных лиц, возникает юридическая обязанность по возмещению налогоплательщику убытков путем распределения и расходования средств федерального бюджета. Сделан вывод, что возмещение убытков из федерального бюджета представляет собой деятельность участников бюджетного процесса в соответствии с предоставленными им бюджетными полномочиями в рамках установленных законом.

Третий параграф «Основания бюджетно-правовой ответственности за причиненные убытки» посвящен исследованию условий возникновения ответственности казны.

В силу статей 35, 103 Налогового Кодекса Российской Федерации, ответственность за убытки возникает при их причинении «неправомерными» действиями (решениями) или бездействием налоговых органов (их должностных лиц). Анализ понятия «неправомерность» позволил сделать вывод, что «неправомерными» необходимо признавать деяния налоговых органов (должностных лиц), которые не соответствуют требованиям Налогового Кодекса Российской Федерации.

На основании результатов исследования определено, что отсутствует однообразный подход к установлению оснований возникновения обязанности государства по возмещению причиненных убытков. Одни ученые считают достаточным наличие юридических фактов: 1) факта неправомерности действий (решений) или бездействия налоговых органов (их должностных лиц) при исполнении служебных обязанностей; 2) факта причинения неправомерного вреда; 3) факта причинения убытков. Вторые указывают на усеченный (незавершенный) юридический состав.

Как в первом, так и во втором случае не учитывается следующее:

- вина налогового органа (должностного лица), что позволяет возмещать убытки из федерального бюджета в случае, когда налоговые органы действовали на основании законов субъектов Российской Федерации или нормативных правовых актов муниципальных образований, несоответствующих Налоговому Кодексу Российской Федерации;

- основанием наступления бюджетно-правовой ответственности является совершение налоговыми органами (их должностными лицами) деяния, запрещенного налоговым законодательством;

- к участию в бюджетно-правовых отношениях по возмещению убытков привлекаются лица, не являющиеся участниками налоговых правоотношений.

Результатом анализа темы данного параграфа стали 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.

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».

Четвертый параграф «Налогообложение денежных средств, полученных в качестве возмещения убытков» рассматривает спорные вопросы, связанные с уплатой сумм налогов лицами, получившими возмещение убытков.

Основываясь на проведенном исследовании положений Налогового Кодекса Российской Федерации и судебной практики, сформулирован вывод о том, что существует правовая неопределенность относительно уплаты налогов с сумм полученного налогоплательщиком возмещения.

Доказано, что право налогоплательщика на возмещение убытков не корреспондируется обязанностью уплатить налоги с сумм полученного возмещения. 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)».

В **заключении** обобщаются основные теоретические и практические выводы исследования, направленные на совершенствование финансово-правовых норм, регулирующих правила возмещения убытков, причиненных налоговыми органами.

Основные положения диссертации опубликованы:

**I. В рецензируемых научных изданиях, рекомендованных
Высшей аттестационной комиссией при Министерстве
образования и науки Российской Федерации:**

1. Долгополов, О.И. Финансово-правовые аспекты возмещения убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // Российское правосудие. – 2013. – № 3. – С. 104-107 (0,25 п.л.).

2. Долгополов, О.И. Дискуссионные вопросы налогообложения денежных средств, полученных в качестве возмещения убытков / О.И. Долгополов // Хозяйство и право. – 2012. – № 11. – С. 77-79 (0,19 п.л.).

3. 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 (0,25 п.л.).

4. Долгополов, О.И. Обжалование решений налоговых органов / О.И. Долгополов // Хозяйство и право. – 2009. – № 9. – С. 91-95 (0,25 п.л.).

II. В иных научных изданиях:

5. Долгополов, О.И. Финансово-правовые средства правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // Гражданин и право. – 2014. – № 10. – С. 75-79 (0,56 п.л.).

6. 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 (0,5 п.л.).

7. 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 (0,31 п.л.).

8. 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 (0,19 п.л.).

9. Долгополов, О.И. Субъективное право налогоплательщика на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // Гражданин и право. – 2012. – № 11. – С. 82-87 (0,58 п.л.).

10. 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 (0,28 п.л.).

11. 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 (0,56 п.л.).

12. Долгополов, О.И. Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами / О.И. Долгополов // Гражданин и право. – 2012. – № 5. – С. 76-86 (0,69 п.л.).

13. 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 (0,22 п.л.).

14. Долгополов, О.И. О правах и законных интересах налогоплательщика / О.И. Долгополов // Гражданин и право. – 2010. – № 2. – С. 65-70 (0,37 п.л.).