

# ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ В ОТНОШЕНИЯХ ОТВЕТСТВЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПЕРЕД НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ

**Бортников Сергей Петрович**  
ФГБОУ ВПО "Самарский национальный  
исследовательский университет  
им. академика С.П. Королева",

## INDEMNIFICATION IN THE RELATIONS OF RESPONSIBILITY OF TAX AUTHORITIES TO THE TAXPAYER

*S. Bortnikov*

### Annotation

In article the question of a ratio of regulations of accountability of various industries of the right concerning the violation of the law connected with the taxation is researched. The question that the tax relations assume only responsibility of the taxpayer, but not tax authority or the public subject is put. The type of responsibility and its industry accessory are determined by nature of the protected interest: in case of violation of valuable interest rules of civil responsibility are applied, in case of violation of tax laws – tax responsibility. The purpose of this article consists in showing organic communication of workmanship of a tax obligation by the taxpayer and tax authority with nature and a type of the responsibility arising concerning the corresponding protected interest. As the author tried to show, withdrawal from system industry regulation creates conditions for legal ignoring of the rights of the taxpayer. When writing article the author used methodology of the scientific theoretical analysis, and also system approach to a material statement. On theoretical material the hypothesis that the fair taxation system is cost-efficient is researched. The rule of Art. 35 of the Tax Code of the Russian Federation is not specified what responsibility is born by tax authorities and their officials (and also other workers) and according to what industry of the right. Certainly, such responsibility shall be determined by the law or follow from it.

**Keywords:** the taxation, tax responsibility, the protected interest, a responsibility type, an individual responsibility, a liability, the violated right, responsibility of the public subject, wrongful acts, the responsibility purpose.

### Аннотация

В статье исследуется вопрос о соотношении норм о привлечении к ответственности различных отраслей права по вопросам нарушения законодательства, связанного с налогообложением. Ставится вопрос о том, что налоговые отношения предполагают лишь ответственность налогоплательщика, но не налогового органа или публичного субъекта. Вид ответственности и ее отраслевая принадлежность определяются характером охраняемого интереса: при нарушении имущественного интереса применяются правила гражданско-правовой ответственности, при нарушении налоговых прав – налоговая ответственность. Цель настоящей статьи состоит в том, чтобы показать органическую связь качества исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком и налоговым органом с характером и видом ответственности, возникающей в отношении соответствующего охраняемого интереса. Как пытался показать автор, отход от системного отраслевого регулирования создает условия для правового игнорирования прав налогоплательщика. При написании статьи автор использовал методологию научного теоретического анализа, а также системный подход к изложению материала. В процессе исследования темы автор определяет структуру и субъекты налоговых отношений, объект и интерес участников, способ их охраны. На теоретическом материале исследуется гипотеза о том, что справедливая налоговая система является экономически эффективной. Правила ст. 35 НК РФ не указывают, какую ответственность несут налоговые органы и их должностные лица (а также иные работники) и в соответствии с какой отраслью права. Безусловно, такая ответственность должна быть определена законом или следовать из него. Автором предлагается внести в НК РФ и отдельные законы положения об ответственности государственных органов в процессе реализации их налоговых правомочий. Безэквивалентное изъятие собственности и властный характер действий публичных органов и субъектов должны предусматривать действенную и эффективную систему гарантий прав и свобод налогоплательщиков.

### Ключевые слова:

Налогообложение, налоговая ответственность, охраняемый интерес, вид ответственности, индивидуальная ответственность, материальная ответственность, нарушенное право, ответственность публичного субъекта, неправомерные действия, цель ответственности.

**И**сследуя феномен налоговой ответственности, правомерно поставить вопрос о соотношении норм о привлечении к ответственности различных отраслей права по вопросам нарушения законодательства, связанного с налогообложением.

Отношения ответственности, так или иначе связанные с исполнением налоговой обязанности, возникают в уголовном, административном, налоговом и гражданском праве.

Статья 53 Конституции РФ предусматривает, что

каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц. Для реализации указанного права не нужно чье-либо предварительного согласия. Само право носит абсолютный характер и ограничено только правилами ст. 10 ГК РФ.

Однако, несмотря на то, что Конституция РФ содержит нормы прямого действия, их отраслевая реализация требует их детальной разработки и возможности процессуальной реализации. В частности, правовой регламентации отношений государства в лице его органов, с одной стороны, и налогоплательщиков – с другой. Ввиду того, что нарушение прав налогоплательщиков возникает в налоговых отношениях, общее правило Конституции РФ конкретизировано в НК РФ. Однако де-факто НК РФ также содержит только общие положения по возмещению вреда и убытков налогоплательщику.

Совершенно очевидно, что ответственность налогового органа перед налогоплательщиком нуждается в собственной теоретической проработке и правовом закреплении.

Федеральным законом от 4 ноября 2005 г. № 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"\* налоговым органам предоставлено право взыскивать штрафы с организаций и индивидуальных предпринимателей во внесудебном (бесспорном) порядке.

\* См.: Собрание законодательства РФ. 2005. № 45. Ст. 4585.

Изменение порядка взыскания штрафа вызвало достаточно много возражений в литературе. Можно согласиться с позицией Д.М. Щекина, отмечающего, что отказ от судебной процедуры взыскания налоговых санкций сократил 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"\*.

\* См.: Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2007.

Взыскание штрафов с организаций и индивидуальных предпринимателей во внесудебном (бесспорном) порядке увеличивает вероятность споров, вытекающих из причинения налогоплательщикам вреда и/или убытков.

Как правило, реализация налоговым органом своих властных полномочий осуществляется в отношениях налогового контроля. Законодателем установлены определенные ограничения и гарантии прав в этой сфере.

В соответствии с правилами ст. 103 НК РФ при проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда проверяемым лицам, их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении.

Однако убытки, причиненные проверяемым лицам, их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Определением Верховного Суда Российской Федерации № 308-КГ15-8253 от 31.07.2015 г. по делу № А25-2061/2013 на связь действий налогового органа и налогоплательщика, на детерминированность последствий данных действий: если нарушение налоговым органом установленной НК РФ обязанности вызвано действиями налогоплательщика, то оно не может рассматриваться как основание ответственности ФНС РФ. Например, если налогоплательщик сменил свое местонахождение, не уведомив ФНС, а налоговый орган извещает о времени и месте рассмотрения материалов проверки по юридическому адресу, то данное "нарушение" не влечет ответственности ФНС. "Нарушение" было обусловлено непринятием обществом мер, направленных на получение такой корреспонденции.

Правила и смысл налогового администрирования основываются на бюджетной экономии и принципах не только законности расходов, но и их целесообразности и эффективности. Законодатель ограничивает налоговые органы во взыскании недоимок в суммах менее 1 800 рублей, в формальном оспаривании судебных актов при очевидности неэффективности данного процесса, общей ориентированности на собираемость налогов (например, при мотивации заключения мирового соглашения). Письмом ФНС России от 07.05.2015 г. № БС-4-11/7860 "К письмам ФНС России от 03.02.2015 г. № БС-4-11/1534, от 17.12.2014 г. № БС-4-11/26088" определено: "В случае, если общая сумма налогов, исчисленных налоговым органом, составляет менее 100 рублей, налоговое уведомление не направляется налогоплательщику, за исключением случая направления налогового уведомления в календарном году, по истечении которого утрачивается возможность направления налоговым органом налогового уведомления в соответствии с абзацем третьим пункта 2 статьи 52 НК РФ".

Вместе с тем налоговые органы ничем не ограничи-

вают себя в процессе проведения проверок: налогоплательщики обязывают предоставлять бесконечное количество копий хозяйственных документов на бумажных носителях, давать пояснения, предоставлять справки и пр. Вся эта работа обходится дорого налогоплательщику, а в некоторых случаях это можно рассматривать как вред или убытки.

С учетом сопутствующих документов при выставлении одного счёта-фактуры используется примерно 3 листа бумаги. Одна страница стандартной офисной бумаги А4 весит 5 граммов. По данным Гринпис, на одну тонну офисной бумаги приходится 15 взрослых деревьев. По данным ФНС, российский бизнес генерирует примерно 15 млрд счетов-фактур в год. Это 225 000 тонн бумаги. Получается, что при отказе от бумажных счетов-фактур в пользу электронных российские бизнесмены сохраняют более 3 000 000 деревьев только за один год\*.

\* По материалам сайта "Российский налоговый курьер". URL: www.rnk.ru (дата обращения: 07.06.2012).

Тем не менее налогоплательщик имеет право потребовать возмещения его расходов как убытков только в том случае, если действия налогового органа выйдут за пределы правомерного требования, то есть требования, входящего в пределы компетенции и прав налогового органа. Если же данные требования будут неразумными, нецелесообразными (дублирующими, например), неэффективными, налогоплательщик будет лишен права на компенсацию.

*Исходя из бланкетно-субсидиарного применения правил подп. 14 п. 1 ст. 21, ст. 35, 103 НК РФ и ст. 16, 1069 ГК РФ следует определить общие начала возмещения убытков и/или вреда:*

- ◆ возмещению подлежат убытки и/или вред;
- ◆ право на возмещение принадлежит налогоплательщикам (плательщикам сборов и налоговым агентам), а также иным лицам;
- ◆ убытки должны быть следствием правомерных действий или бездействия или актов налоговых или таможенных органов;
- ◆ убытки должны быть следствием правомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей;
- ◆ возмещение убытков налогоплательщику налоговым или таможенным органом рассматривается как ответственность налоговых или таможенных органов;
- ◆ возможность возмещения убытков и/или вреда рассматривается как гарантия государством прав налогоплательщика;
- ◆ ответственность несет налоговый орган, а не его работник;
- ◆ материальная ответственность работника нало-

гового или таможенного органа предполагает возмещение работником материальных расходов в процессе возмещения убытков или вреда налогоплательщику;

- ◆ убытки возмещаются за счет федерального бюджета;

- ◆ убытки или вред у налогоплательщика должны быть следствием правомерных действий налоговых органов или их должностных лиц (как правило, при проведении налогового контроля).

Следует обратить внимание на условие возникновения обязанности по возмещению убытков налогоплательщику: правомерное поведение налогового органа. Можно сказать, что убытки, возникающие у налогоплательщика при правомерном поведении налогового органа, могут рассматриваться как издержки налогоплательщика при исполнении им его налоговой обязанности. Несмотря на то что это несколько выходит за предмет нашего исследования, можно выдвинуть тезис о скрытом налогообложении или изменении самой величины налогового бремени в отношении тех расходов, которые вынужден нести налогоплательщик при правомерном поведении налогового органа.

А.Л. Маковским резюмируется право на убытки: "...полномочия, права, которыми наделяются органы власти и их должностные лица, не ограничены и не могут быть ограничены таким образом, чтобы их осуществление никогда ни при каких обстоятельствах не влекло уменьшения объема чьих-либо имущественных прав, не приводило к умалению чьей-либо имущественной сферы", поэтому, действуя строго в рамках предоставленных полномочий, органы власти всегда "управомочены на причинение вреда"\*.

\* Маковский А.Л. О кодификации гражданского права (1922-2006). М., 2010. С. 526-527.

ФАС Уральского округа в Постановлении от 10 марта 2009 г. № Ф09-972/09-С4 указал, что правоотношения сторон (налогового органа и налогоплательщика), из которых вытекают требования о взыскании убытков, должны носить гражданско-правовой характер.

Однако ошибочным можно считать предложенный в литературе вывод о том, что ответственность за вред, причиненный налоговыми органами (их должностными лицами), является частным случаем общей ответственности и наступает при наличии общих (ст. 15, 16, 1064 и 1069 ГК РФ, подп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ) и специальных (ст. 35, 103 НК РФ) условий\*.

\* Долгополов О.И. Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами // Гражданин и право. 2012. № 5. С. 76-86.

Не вызывает сомнения гражданско-правовой характер ответственности при возмещении вреда и/или убытков налогоплательщику. Но в соответствии с правилами гражданского законодательства состав ответственности формируется в гражданско-правовой сфере. Несанкционированное и незаконное вторжение в частно-правовую сферу нарушает не налоговые, а именно гражданские права налогоплательщика, а, точнее, собственника имущества.

Налоговый орган как властвующий субъект в таком случае выходит за пределы предоставленной ему компетенции, он перестает быть носителем властного веления государства.

Закон определяет диспозицию ответственности: неправомерное поведение, то есть нарушения правила, нормы, предоставленного права. Налоговое нарушение в данном случае не выходит за границы отрасли. При нарушении налогового права налогоплательщика предполагается налогово-правовая реакция. При нарушении гражданского права – гражданско-правовая реакция.

Кроме того, в соответствии со ст. 16 Гражданского кодекса Российской Федерации убытки, причиненные гражданину или юридическому лицу государственными органами, подлежат возмещению Российской Федерацией или соответствующим ее субъектом.

Пунктом 12 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 01.07.96 № 6/8 разъяснено\*, что ответчиком по таким делам должны признаваться Российская Федерация, соответствующий субъект Российской Федерации или муниципальное образование в лице соответствующего финансового или иного управомоченного органа.

\* Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации" // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1996. № 9.

Суд при принятии к производству требований налогоплательщика о возмещении убытков должен привлекать в качестве ответчика соответствующий финансовый или управомоченный орган.

В исследуемом вопросе для нас имеют значения только те отношения, в которых налоговые органы и их должностные и иные лица такого органа выступают как субъекты, обладающие властно-распорядительными полномочиями по отношению к налогоплательщику как лицу, которому причинен вред. Налоговый и таможенный орган может выступать и как контрагент гражданско-правовых отношений.

А.Л. Маковский обращает внимание на традиционность для российского права данного подхода в отношениях с властью\*.

\* Маковский А.Л. О кодификации гражданского права (1922-2006). М., 2010. С. 498.

Указанный порядок возмещения вреда применялся соответствующими нормами ГК 1922 г., а ВС СССР разъяснял порядок их применения\*.

\* См.: Постановление Пленума Верховного Суда СССР от 10.06.1943 г. № 11/М/6/У "О судебной практике по искам из причинения вреда". URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=ESU;n=6514> (дата обращения: 20.09.2015 г.).

Взыскание денежных сумм производится за счет соответствующего бюджета, а при отсутствии денежных средств – путем иного имущества, составляющего соответствующую казну.

Возмещение убытков может иметь место при наличии подтверждения их реальности (например, неустойки, процентов, уплаченных банку за вынужденный кредит, утраты собственного имущества), вины налогового органа (в частности, признания в судебном порядке незаконным изъятия имущества), причинной связи между утратой имущества и виновными действиями налогового органа (ФАС МО от 25.06.2001 г. № КА-А40/3185-01)\*, а также при наличии доказательств, что истцом были приняты меры к недопущению или к сокращению размера убытков.

\* URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/aad24003-66f8-4be1-a349-4d316fbc664b> (дата обращения: 25.07.2015).

Вся система гарантий должна иметь правовое выражение и закрепление в такой форме, которая позволит налогоплательщику и иному лицу, полагающему, что его права нарушены, реализовать свое право на защиту, призвать налоговый орган к ответу, по собственной инициативе вступить с налоговым и/или таможенным органом в отношения ответственности.

Институт возмещения вреда и/или убытков не может существовать вне правового поля, обеспечивающего права и обязанности и процессуальные правила их реализации и защиты.

В настоящее время институт ответственности налоговых органов перед налогоплательщиком остается крайне неразработанным, но особенно важно отметить, что практически совершенно отсутствуют исследования сопоставления между собой норм различных отраслей, а также норм, регулирующих процедуры возмещения причиненных налогоплательщику налоговыми органами убытков в процессе реализации прав и властных полномочий в налоговых отношениях.

## ЛИТЕРАТУРА

1. McKeon R. The Development and the Significance of the Concept of Responsibility // *Revue Internationale de Philosophie*. – Paris, – 1957. P. 3–10.
2. Peter Cane and John Gardner (Eds., 2001) *Relating to Responsibility: Essays in Honor of Tony Honore on his 80th Birthday*; Oxford: Hart Publishing Co. – 246 p.
3. Tony Honore. *Responsibility and Fault*. Tony Honore Hardcover, Published 1999 by Hart Publishing. 1999. Oxford – Portland. – 163 p.
4. Агапов А. Б. Административная ответственность. М., 2007. – 251 с.
5. Горбунова О. Н., Назаркин И. Ж. Значение естественно-научных подходов при изучении финансового права // *Финансовое право*. № 11. М.: Издательство Юрист. 2013. С. 2–5.
6. Грачева Е.Ю. Обеспечение публичных интересов в условиях рынка как важнейшая цель государственного финансового контроля // *Актуальные проблемы публичного права в России и за рубежом: Материалы Всероссийской научно-практической конференции, посвященной 60-летию д.ю.н., проф. А.Б. Зеленцова*. М.: Издательство РУДН. 2011. С. 53–62.
7. Карасева М. В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // *Закон*. № 11. М.: Издательство Закон. 2010. С. 57–67.
8. Карасева М.В. *Финансовое право и деньги: Монография*. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та. 2006. – 56 с.
9. Кондрат Е. Н. *Правонарушения в финансовой сфере России. Угрозы финансовой безопасности и пути противодействия*. М.: Издательство: Юстицинформ. 2014. – 928 с.
10. Крохина Ю.А. Способы и гарантии защиты прав субъектов финансового права // *Законодательство*. № 5. М.: Издательство Гарант. 2010. С. 34–39.
11. Кучеров И. И., Соловьев И. Н. *Уголовная ответственность за налоговые преступления. Комментарий* / Под ред.: Кучеров И. И. Издательство Центр ЮрИнфоР. 2004. – 121 с.
12. Серков П. П. *Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы : монография* / П. П. Серков. – М.: Норма : ИНФРА-М, 2012. – 480 с.
13. *Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory)*. Материалы международной научной конференции. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / Под ред.: Карасева М. В. Воронеж. Изд-во Воронеж. ун-та. 2007. – 504 с.

© С.П. Бортников, ( serg-bortnikov@yandex.ru ), Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»,



"Самарский национальный исследовательский университет им. академика С.П. Королева"