

НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ ВОЗМЕЩЕНИЯ ВРЕДА, ПРИЧИНЕННОГО НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

Федорова И.А.

ФГБОУ ВПО Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ), Москва, Россия (119501, г. Москва, ул. Нежинская, 7), e-mail: newlow@yandex.ru

Настоящее исследование посвящено отдельным особенностям гражданского, бюджетного и налогового законодательства о защите прав налогоплательщиков: правового регулирования действий налоговых органов, по поводу обязательств перед налогоплательщиками. Рассмотрены правовой статус налоговых органов как публично-правового образования, а именно – учреждения, их полномочия в отношении физических и юридических лиц, возможности распоряжения бюджетными денежными средствами. Обозначены особенности правового статуса имущества публично-правовых образований, возможности удовлетворения за их счет требований налогоплательщиков. Автор выделил существенные особенности ограничения ответственности налогового органа как публично-правового образования. В работе обоснована необходимость соблюдения принципа полного возмещения вреда действующими органами исполнительной власти, который бы соответствовал параметрам причиненного ущерба, а также совершенствования гражданского, бюджетного и налогового законодательства в сфере защиты прав налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговые органы, налогоплательщик, защита прав, казна, возмещение вреда.

SOME FEATURES OF COMPENSATION FOR HARM CAUSED BY TAX AUTHORITIES

Fedorova I.A.

Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI), Moscow, Russia (119501, Moscow, str. Nezhinskaja, 7), e-mail: newlow@yandex.ru

The present study focuses on individual characteristics of civil , budget and tax legislation to protect the rights of taxpayers: regulatory actions of tax authorities, concerning the obligations to taxpayers . Examined the legal status of the tax authorities, their powers in respect of individuals and entities, the possibility of disposal budget funds. Marked features of the legal status of the property of public legal entities, to meet the requirements at their expense of taxpayers. The author considers the essential features of the limitation of liability of the tax authority as a public legal education. In this paper, the necessity of compliance with the principle of full compensation for the harm existing executive authorities, which would correspond to the parameters of the damage , as well as the improvement of the civil , budget and tax legislation to protect the rights of taxpayers.

Keywords: tax authorities, taxpayer, protection of rights, treasury, compensation of harm.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации налоговые органы обладают широким кругом полномочий в отношении юридических и физических лиц. Так, Налоговый кодекс Российской Федерации дает налоговым органам право: требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов; проводить налоговые проверки; приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации; взыскивать недоимки, пени и штрафы; предъявлять в суды общей юрисдикции

или арбитражные суды иски о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения и другие права.

При просрочке исполнения любого денежного обязательства, как правило, должник помимо суммы основного долга уплачивает проценты в качестве компенсации понесенных убытков. Применительно к налоговому законодательству в целях защиты интересов государства согласно со ст. 75 НК РФ за каждый день просрочки уплаты налога устанавливается пеня, которая определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Незаконные решения налоговых органов или незаконные действия (бездействие) их должностных лиц могут причинить налогоплательщику убытки. На основании ст. 53 Конституции Российской Федерации каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц. В силу этого налогоплательщик вправе требовать возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц, других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. Согласно ст. 1064 ГК РФ убытки, причиненные гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц этих органов, в том числе издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежат возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием. В свою очередь, в соответствии со ст. 35 НК РФ налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. Такие убытки возмещаются за счет федерального бюджета.

Лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере. Если лицо, нарушившее право, получило вследствие этого доходы, лицо, право которого нарушено, вправе требовать возмещения наряду с другими убытками упущенной выгоды в размере не меньшем, чем такие доходы.

Необходимо отметить, что большая часть правил возмещения вреда, причиненного властью, закреплена в гражданском законодательстве. В соответствии со ст. 16 ГК РФ убытки, причиненные гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц этих органов, в том числе издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежат возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием. Более того, убытки, причиненные в результате правомерных (законных) действий, также должны быть возмещены. Такой вред возмещается за счет соответственно казны Российской Федерации, казны субъекта Российской Федерации или казны муниципального образования [1].

В силу п. 4 ст. 214 ГК РФ в казну входит все имущество публично-правового образования, в том числе средства, отраженные в бюджете, кроме закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями на праве хозяйственного ведения или оперативного управления соответственно. Гражданская правосубъектность налоговых органов как государственных учреждений, обладающих имуществом на праве оперативного управления, означает юридическое обособление находящихся под их контролем частей имущества государства. Эти части имущества перестают относиться к казне, как она определена в п. 4 ст. 214, п. 3 ст. 215 ГК РФ. Однако представляется, что выделение из состава казны имущества, переданного государственным органам, не является обоснованным и верным подходом. Действительно, функции и цели налогового органа как государственного органа являются функциями и целями соответствующего публично-правового образования. Тем не менее, если органы публично-правового образования, согласно п. 11 ст. 161 БК РФ, приравниваются к казенным учреждениям, то закрепленное за ними имущество не относится к казне, поскольку казенное учреждение владеет имуществом на праве оперативного управления (п. 1 ст. 120, ст. 296 ГК РФ).

Будучи в правовом статусе учреждения, налоговый орган самостоятельно отвечает за вред, причиненный им или его должностными лицами, находящимися в его распоряжении денежными средствами, при недостаточности которых субсидиарную ответственность несет государство. Таким образом, по обязательствам, возникшим из сделок налогового органа, казну можно привлечь к гражданско-правовой ответственности [2] только дополнительно и опосредованно, не добившись прежде удовлетворения за счет выделенных налоговому органу средств [3]. Это ставит публично-правовое образование в привилегированное положение по сравнению с юридическими лицами. Как отмечает О.В. Михайленко, отказ от ошибочного представления о гражданской правосубъектности государственных органов

является одним из условий создания более справедливого и прозрачного порядка обращения взысканий на средства бюджета и казны в целом [4].

Гражданский кодекс РФ закрепляет принцип возмещения вреда в полном объеме. Суть цивилистико-правового принципа полного возмещения вреда состоит в том, что объем или размер подлежащего возмещению вреда определяется в соответствии с объемом причиненного вреда. Согласно ст. 1082 ГК РФ, удовлетворяя требование о возмещении вреда, суд в соответствии с обстоятельствами дела обязывает лицо, ответственное за причинение вреда, возместить вред в натуре (предоставить вещь того же рода и качества, исправить поврежденную вещь и т. п.) или возместить причиненные убытки.

Следовательно, Гражданский кодекс Российской Федерации закрепляет две возможные формы возмещения вреда: в натуре и денежную. Представляется, что возмещение вреда, причиненного в результате незаконных действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц, должно осуществляться только в денежной форме в виде возмещения убытков или компенсации неимущественного вреда. Возмещение вреда путем предоставления аналогичной или исправления поврежденной вещи нецелесообразно. Особое значение возмещение причиненного вреда в денежной форме имеет для индивидуальных предпринимателей и осуществляющих предпринимательскую деятельность юридических лиц, так как для предпринимателя в большинстве случаев важно получение именно денежных средств, а не иного равноценного имущества. К тому же, как правило, вред, причиненный незаконными действиями (бездействием) налоговых органов и их должностных лиц, выражается не в повреждении принадлежащего потерпевшему гражданину или юридическому лицу имущества, а составляет определенные денежные суммы, неправомерно взысканные налоговыми органами, либо представляет собой величину дохода, неполученного в связи с противоправным поведением причинителя вреда.

Соответственно, возмещение убытков в деньгах следует признать единственным целесообразным способом возмещения вреда, причиненного налоговыми органами и их должностными лицами. Полагаем, что денежная форма является единственной возможной формой возмещения вреда, причиненного любыми властными субъектами, что, вероятно, должно найти свое отражение в ст. 1069 ГК РФ. Кроме того, порядок расчета денежного возмещения, подлежащего предоставлению за вред, причиненный налоговыми органами и их должностными лицами, по мнению автора, должен быть единым по отношению ко всем потерпевшим вне зависимости от того, является ли субъект, которому был причинен вред, физическим лицом, индивидуальным предпринимателем либо юридическим лицом; вне зависимости от того, в какой организационно-правовой форме создано такое юридическое лицо, какими субъектами оно было учреждено, кто является собственником его имущества,

кому принадлежат доли (части) в его уставном (складочном) капитале; несмотря на то, какой правовой статус в налоговых правоотношениях имеет потерпевший предприниматель – является ли налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом или их представителем, а также, несмотря на иные фактические различия между субъектами предпринимательской деятельности.

Важным правилом, ограничивающим ответственность налогового органа как органа государства, является провозглашенный в ст. 38 БК РФ принцип адресности и целевого характера использования бюджетных средств, который означает, что бюджетные средства выделяются в распоряжение конкретных получателей бюджетных средств с обозначением направления их на финансирование конкретных целей. Из данного правила вытекает невозможность обращения взыскания по обязательствам одного государственного органа на средства, выделявшиеся другому. Следствием реализации указанного принципа является ограничение имущественной ответственности по обязательствам того или иного государственного органа средствами «бюджета» главного распорядителя бюджетных средств, в ведении которого соответствующая организация находится (так называемым «министерским бюджетом»). Таким образом, средства бюджета, не входящие в состав «министерского бюджета», забронированы от взыскания.

Поэтому, если согласно действующему законодательству, наступает субсидиарная ответственность Российской Федерации по обязательствам государственных учреждений, каковыми являются налоговые органы, в суде от имени казны Российской Федерации часто выступает не Министерство финансов Российской Федерации, а «главный распорядитель средств федерального бюджета» (ст. 158 БК РФ). Главный распорядитель выступает от имени Российской Федерации и по искам о возмещении вреда, причиненного незаконными решениями и действиями соответствующих лиц и органов по ведомственной принадлежности (ст. 158 Бюджетного кодекса РФ). Такой порядок в определенном плане разрешает противоречие между необходимостью возмещения убытков и целевым характером бюджетных средств и стимулирует соответствующие ведомства обеспечивать более добросовестное исполнение подчиненными структурами и должностными лицами своих обязанностей. Кроме того, указанный порядок позволяет применять к непосредственным нарушителям меры регрессной ответственности, предусмотренные трудовым законодательством, что при выступлении от имени казны Российской Федерации Министерства финансов Российской Федерации было просто невозможно. В то же время он резко ограничивает ответственность государства по своим обязательствам. Кроме того, новации в бюджетном законодательстве в части ответственности публично-правовых образований не сопровождались изменениями в гражданском законодательстве. На наш

взгляд, применение положений гражданского законодательства в данном случае должно быть осуществлено, поскольку имущественная ответственность государства за причиненный вред и субсидиарная ответственность по обязательствам подведомственных учреждений – явление гражданско-правовое. Отношения, вытекающие из этой ответственности, вызываются к жизни не процессами формирования и расходования бюджетных средств, а взаимодействием государства с другими участниками имущественного оборота. Соответственно, нормы Гражданского кодекса Российской Федерации в данном случае должны иметь приоритет. Однако обозначенное противоречие между нормами бюджетного и гражданского законодательства нуждается в устранении.

В связи с этим ст. 158 Бюджетного кодекса РФ следует подвергнуть изменениям: удалить положение, согласно которому от имени казны Российской Федерации выступают главные распорядители бюджетных средств; дополнить ее положениями, по которым, в случае нехватки средств федерального бюджета, выделенных федеральным органам исполнительной власти как главным распорядителям средств федерального бюджета, взыскание налагается на иные средства, поступающие в доход федерального бюджета.

Сегодня тенденция развития законодательства в этой сфере стремится к снижению нагрузки на судебную систему по рассмотрению заявлений налогоплательщиков. Так, законодателем были предложены и закреплены несколько способов досудебного урегулирования споров, уточнена процедура разрешения таких споров, гарантированы права налогоплательщиков на участие в рассмотрении жалобы и разбирательстве по поводу спора [5].

Небезынтересным представляется предложение страхования риска возмещения вреда на случай его причинения [6]. Государству целесообразно страховать риск возмещения вреда на случай его причинения в результате невиновной деятельности властного органа или его должностного лица, их виновной деятельности. Вероятно, для реализации таких положений необходимо было бы предусмотреть и все элементы страхования: страховщика, конкретного страхователя, установить страховые взносы, возможные страховые выплаты, описать страховые случаи. Также необходимо решить вопрос об обязательности такого страхования в отношении самого налогового органа или только властной деятельности должностных лиц; определить правовой статус страховщика: может ли быть это какая-либо государственная страховая компания (по аналогии с Государственной корпорацией «Агентство по страхованию вкладов») или же такую страховую деятельность доверяют самостоятельным страховщикам; каковы должны быть условия к уставному капиталу страховой компании и общей сумме страховых резервов. Система страхования ответственности органов государственной власти в сфере налогов могла бы стать альтернативным вариантом

разрешения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, способствовать повышению уровню экономического развития и правового сознания.

На основании вышеописанного, автор поддерживает позицию о возможности в качестве способа обеспечения исполнения государством обязательства по возмещению вреда, причиненного налоговым органом или его должностными лицами вследствие незаконных действий (бездействия) или издания незаконного акта при исполнении функций по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, осуществлять обязательное страхование деликтной ответственности налогового органа или его должностных лиц, что необходимо в целях установления альтернативного варианта возмещения вреда, причиненного налогоплательщикам налоговым органом, а также снижения расходов государства путем переложения обязанности выплат в рамках возмещения вреда на страховщиков.

Представляется, что вышеописанные меры будут иметь некоторый положительный эффект. Однако при этом следует искать новые возможности совершенствования самой системы взаимодействия органов власти и населения, а также непосредственно практики применения института ответственности не только налоговых органов и их должностных лиц, но и государственных органов в целом.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (ст.16) // «Собрание законодательства Российской Федерации», № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
2. Постановление Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» (п.12) // Вестник ВАС РФ. 1996. № 9.
3. См.: Усков О. Самостоятельная правосубъектность государственных органов и ответственность государства по обязательствам из договора // Хозяйство и право. 2003. № 9. С. 111.
4. Михайленко О.В. Имущественная ответственность за вред, причиненный осуществлением публичной власти: теоретические аспекты и проблемы ее реализации на практике. М., 2007. С. 223-283.
5. См.: Федорова И.А. Защита отдельных прав налогоплательщиков: тенденции и совершенствование законодательства // Современные проблемы науки и образования. 2014. № 1; URL: www.science-education.ru/115-11924 (дата обращения: 15.04.2014).

б. Иванова О.В., Нарозников Н.К., Рыбаков В.А., Трунцевский Ю.В. Деликтная ответственность налоговых органов: Монография / Предисловие и общая редакция к.э.н. А.П. Балактной и д.ю.н., проф. И.И. Кучерова. / О.В. Иванова, Н.К. Нарозников, В.А. Рыбаков, Ю.В. Трунцевский. М.: Академия экономической безопасности МВД России, 2003. 100 с.

Рецензенты:

Шалумов М.С., д.ю.н., профессор, судья Верховного Суда РФ, г. Москва, профессор кафедры судебной и правоохранительной деятельности Костромского государственного университета им. Н.А.Некрасова, г. Кострома.

Рузакова О.А., д.ю.н., доцент, профессор кафедры Гражданского права Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ), г. Москва.