

ISSN 2225-8299



АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПУБЛИЧНОГО ПРАВА

**март
2012
№3**

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

Актуальные вопросы публичного права

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКОЕ ИНФОРМАЦИОННОЕ ИЗДАНИЕ

ЗАРЕГИСТРИРОВАНО В РОСКОНАДЗОРЕ. РЕГ. ПИ № ФС 77-47916 от 22.12.2011 г.

ИЗДАЕТСЯ ЕЖЕМЕСЯЧНО. ЖУРНАЛ ИЗДАЕТСЯ С ЯНВАРЯ 2012 г.

ISSN 2225-8299

№ 3 (3) 2012 г.

The Topical Issues of Public Law

SCIENTIFIC-PRACTICAL INFORMATIONAL EDITION

REGISTERED IN THE ROSKOMNADZOR. REGISTRATION NUMBER - ПИ № ФС 77-47916, 22.12.2011 г.

IS PUBLISHED MONTHLY. THE MAGAZINE HAS BEEN PUBLISHED SINCE JANUARY, 2012.

Главный редактор журнала
Кизилов В.В., к.ю.н., г. Омск

Председатель редакционного совета:
Денисенко В.В., д.ю.н., г. Ростов-на-Дону

Редакционный совет:
Щукина Т.В., к.ю.н., г. Липецк
Эртель А.Г., к.ю.н., г. Краснодар

Редакция:
Рубцов Д.В.
Маркарьян А.В., г. Энгельс
Верстка и перевод на англ. язык:
Кабулин Л. А., г. Энгельс
Телефон редакции: (8453) 75-04-49

Адрес для корреспонденции:
644073, Омск, ул. 11-ая Любинская, 79

E-mail: topispublaw@mail.ru

Формат 60x84 1/16
Бумага офсетная.
Гарнитура таймс
Номер подписан в печать 28.04.2012 г.

Усл. печ. л. 4.76
Тираж 200 экз.
Отпечатано в типографии обособленного
подразделения ЗАО «САНАР»
Тел. (8453) 75-04-49

Editor in chief of the magazine:
Kizilov V.V., c.j.s., Omsk

Chairman of the editorial board:
Denisenko V.V., d.j.s., Rostov-on-Don

The editorial board:
Shhukina T.V., c.j.s., Lipetsk
E'rtel' A.G., c.j.s. Krasnodar

The editorial staff:
Rubtsov D.V.
Markar'yan A.V., Engels
Layout and translation into English:
Kabulin L.A., Engels
Editorial office's telephone: (8453) 75-04-49

Address for correspondence:
Omsk, 79 11th Lyubinskaya st.,
Zip-code 644073.
E-mail: topispublaw@mail.ru

Format 60x84 1/16
Offset printing
Times fount
The issue has gone to bed on the 28th of April,
2012.
Nominal print 4.76 sh.
Circulation of 200 copies
Printed in the press of the solitary subdivision
ZAO (JSC) «SANAR»
Tel. (8453) 75-04-49

Полная или частичная перепечатка материалов без письменного разрешения авторов статей или
редакции преследуется по закону
Total or partial reproduction of materials without written permission of the authors of articles or editorial
prosecuted

•СОДЕРЖАНИЕ•

Административное правонарушение государственного гражданского служащего: содержание субъективной стороны

Кизилов В. В.

3

Материальная ответственность налоговых органов за незаконные действия при осуществлении налогового администрирования

Кизилов В. В.

21

Парадоксы и иррациональное в деятельности субъектов административной юрисдикции России

Кизилов В. В.

45

Судебные издержки по налоговому спору как объект гражданских прав в сделках уступки прав (требования)

Кизилов В. В., Маркарьян А. В.

64

Анонс семинара "Материальная ответственность налоговых органов"

Ведут семинар: Кизилов В. В., Маркарьян А. В.

88

**АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ
ГОСУДАРСТВЕННОГО ГРАЖДАНСКОГО СЛУЖАЩЕГО:
СОДЕРЖАНИЕ СУБЪЕКТИВНОЙ СТОРОНЫ
ADMINISTRATIVE OFFENCE OF A PUBLIC CIVIL SERVANT:
CONTENT OF THE SUBJECTIVE SIDE**

Кизилов Вячеслав

Владимирович,

*к.ю.н., доцент кафедры
административного и финан-
сового права НОУ ВПО «Ом-
ский юридический институт»
г. Омск.*

Kizilov Viacheslav

Vladimirovich,

*c.j.s, Associate Professor,
Department of Administrative
and financial law of the Non-
State educational institution
of Higher vocational education
«Omsk Institute of law», Omsk.*

Исследуются различные формы вины государственного гражданского служащего при совершении им административного правонарушения. Анализируются волевой и интеллектуальные моменты умышленной вины государственного гражданского служащего. Приводится авторская позиция по соотношению умышленной вины и добросовестного заблуждения. Предлагается новая разновидность неосторожности, содержащая иные, чем в уголовном праве интеллектуальные и волевые моменты. Рассматривается соотношение неосторожной формы вины и юридической ошибки.

Ключевые слова: административное правонарушение, субъективная сторона правонарушения, формы вины, умысел, неосторожность.

Researches the various forms of guilt for committing by a public civil servant of an administrative offence. Examines the strong-willed and intelligent points of the willful guilt of a public civil servant. Here is given the author's position on correlation of intentional guilt and diligent misconception. Introduces a new kind of negligence that contains strong-willed and intelligent features which are different from the criminal law. Examines correlation of careless form of a guilt and juridical error.

Keywords: an administrative offence, a subjective side of an offence, a form of guilt, intent, negligence.

Субъективной стороной административного правонарушения государственного гражданского служащего является его психическое отношение к противоправному деянию и его последствиям. В качестве обязательного признака субъективной стороны административного правонарушения юридической наукой рассматривается вина делинквента и факультативные признаки – цель и мотив.

Установление виновности любого лица в содеянном правонарушении продиктовано презумпцией невиновности, и отсутствие вины в совершенном деликтном деянии исключает административное наказание. Как справедливо указано в комментарии к статье 2.2. КоАП РФ под редакцией Салищевой «вина является одним из важнейших признаков любого административного правонарушения» [9]. Поэтому факта установления конкретного государственного гражданского служащего, совершившего административное правонарушение, не достаточно для привлечения к административной ответственности, а требуется также определить степень и форму его вины, цели, мотивы и иные побуждения, толкнувшие государственного гражданского служащего к совершению административного правонарушения, т. е. установить субъективную сторону административного правонарушения.

В связи с тем, что КоАП РФ не содержит дифференциацию содержания вины в зависимости от административно-правового статуса делинквента – физического лица, которое он как субъект административной ответственности имеет в конкретном административно-деликтном правоотношении (физическое лицо, должностное лицо, водитель, индивидуальный предприниматель и т. п.), а по нашему мнению, формы вины могут иметь различное содержание, например, для физического лица и государственного гражданского служащего, считаем необходимым рассмотреть отличительные особенности содержания вины классических форм вины, имеющих место в административном праве.

Административные правонарушения государственными гражданскими служащими, по нашему мнению, могут совершаться не только умышленно, но и по неосторожности.

Нормы Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации предусматривают для физического лица, а точнее для индивидуального субъекта административного права, две формы вины – умысел и неосторожность [1]. Причем нормативное определение умысла, как нам представляется, не допускает различного его толкования. Многие авторы

юридической литературы сходятся во мнении, что КоАП РФ различает прямой и косвенный виды умысла. Например, А. Н. Гуев с прямым умыслом делинквента связывает такие действия последнего, при которых правонарушитель:

- осознает противоправный характер своего деяния (например, лицо, совершающее мелкую кражу, осознает, что незаконно посягает на чужое имущество;
- предвидит вредные последствия своего деяния;
- желает их наступления [4].

Косвенный умысел А. Н. Гуев связывает с осознанием правонарушителем противоправного характера своего деяния и предвидения его вредных последствий, однако при этом правонарушитель «прямо не желает наступления вредных последствий, но сознательно их допускает либо относится к ним безразлично» [4]. Примеры, приводимые А. Н. Гувем в комментарии в части различных видов умысла, относятся к делинквенту – физическому лицу, но не к специальному субъекту административной ответственности – должностному лицу, а тем более государственному гражданскому служащему.

Следует согласиться с верным замечанием авторов другого комментария КоАП РФ, что описание признаков обеих форм вины: умысла и неосторожности в КоАП РФ максимально приближено к описанию форм вины, которые содержатся в ст. 24-26 УК РФ [9]. Близкое сходство упомянутых норм естественно, ибо разграничение преступления и административного правонарушения в основном проходит по объективной стороне составов правонарушений, а не по субъективной [9].

В статьях КоАП РФ имеется ряд составов административных правонарушений, наказание за совершение которых наступает только при наличии умысла в деяниях делинквента. Например, умышленное уничтожение или повреждение печатных материалов, относящихся к выборам, референдуму; умышленное уничтожение или повреждение чужого имущества; умышленное невыполнение требований прокурора; умышленное повреждение или срыв печати; умышленная порча удостоверения личности гражданина и др. [1]. Однако в отношении государственного гражданского служащего наличие в составах административных правонарушений умысла для привлечения к административной ответственности является не только обязательным условием наступления административной ответственности, а скорее всего ее отягчающим фактором.

Составы административных правонарушений, совершенных умышленно, выделяют соответствующие слова и словосочетания в диспозициях правовых норм, например: «сокрытие» (документов, фактов), «уклонение» (от выполнения действия), «отказ» (в выдаче документа), «неповиновение», «принуждение» (к совершению действия), «распространение» (сведений), «воспрепятствование» (законной деятельности или реализации права), «заведомо ложное» (составление документа), «вмешательство» (в законную деятельность). Профессор Д. Н. Бахрах так же отмечал использование законодателем слов «заведомо ложное», «преднамеренное», «сокрытие», «с использованием тайников», «умышленная порча» [3, 488]. Как мы полагаем, рассчитывать на признание делинквента наличия у него умысла в совершении административного правонарушения не приходится, поэтому законодатель пошел на закрепление необходимых признаков в соответствующих статьях Особенной части КоАП РФ, анализ которых позволяет в большинстве случаев сделать вывод о субъективной стороне состава административного правонарушения.

Ряд авторов отмечает наличие в КоАП РФ формальных составов административных правонарушений, в которых умышленная вина заключается в осознании лицом противоправного характера совершаемого действия или бездействия [9]. Такое вполне допустимо, ввиду того, что вопрос об осознании противоправности совершаемого действия не встает, поскольку речь идет об очевидных недопустимых действиях. В этих случаях не требуется, чтобы делинквент точно знал, какой орган осуществляет административную юрисдикцию за совершение тех или иных действий, какое наказание последует за совершение правонарушения.

В материальных составах административных правонарушений, как нам представляется, умышленная вина включает также отношение нарушителя к наступившим вредным последствиям. В случае с государственным гражданским служащим, данный субъект административно-деликтных отношений должен предвидеть эти последствия и желать их наступления, либо сознательно допускать их наступление. Именно сознательное допущение наступления вредных последствий характеризует умысел как косвенный при отсутствии желания их наступления.

Каждому из перечисленных нами видов умысла присущи интеллектуальные и волевой аспекты. Интеллектуальный аспект может быть выражен в осознании государственным гражданским служащим, совершающим административное правонарушение, вредного и неправомерного

характера своего деяния в момент совершения деяния, а также в предвидении общественно опасных последствий данного деяния. Считается, что при прямом умысле должно присутствовать осознание возможности или неизбежности наступления опасных последствий, а при косвенном – только возможности.

Волевой аспект прямого умысла деликтного деяния государственного гражданского служащего состоит в желании им наступления общественно опасных последствий, а волевой аспект косвенного умысла исключает наличие такого желания, но предусматривает сознательное допущение общественно опасных последствий или безразличное отношении к ним.

Как нам представляется, осознание государственным гражданским служащим общественно опасного характера своего деликтного деяния означает знание, понимание делинквентом того, что совершаемое им действие или воздержание от него наносит вред общественным правоотношениям.

Априори считается, что государственный гражданский служащий в своей профессиональной деятельности должен руководствоваться законами и знать их, его деятельность должна носить законный характер и не причинять вред гражданам и юридическим лицам. Например, статья 15 Федерального закона от 27 июля 2004 г. № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» устанавливает в качестве обязанностей государственных гражданских служащих соблюдение Конституции Российской Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов, иных нормативных правовых актов Российской Федерации, конституций (уставов), законов и иных нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации, а также соблюдение прав и законных интересов граждан и организаций [2]. Поэтому для определения умысла в деликтном деянии государственного гражданского служащего не требуется, по нашему мнению, устанавливать наличие интеллектуального аспекта присущего умыслу, т. е. доказывать, что государственный гражданский служащий осознавал незаконность совершаемого деяния. Как нам представляется, это вполне согласуется с принципом, согласно которому незнание закона не освобождает от ответственности. Если государственный гражданский служащий не осознавал, что его действие или бездействие запрещено и наказуемо законом, то налицо несоответствие лицом, замещающим должность государственной гражданской службы,

требованиям, предъявляемым к лицам, принимаемым на государственную гражданскую службу.

Указание на осознание вредного характера действия или бездействия по нашему мнению может иметь место в отношении государственного гражданского служащего с целью усиления мер административной ответственности к умышленным деликтным деяниям государственного гражданского служащего по сравнению с имеющим место административным правонарушением, совершенным по неосторожности.

Но, как известно, во всех правилах имеются исключения. И как нам представляется, такие исключения могут быть и в случаях административного правонарушения государственного гражданского служащего, что в первую очередь связано с дискреционными полномочиями государственных органов власти, а во вторую, с отсутствием надлежащей законодательной базы. Профессор Д. Н. Бахрах отмечал, что «иногда публичная администрация вынуждена действовать при отсутствии надлежащей законодательной базы. Например, когда ее «подводит» законодательная власть, принимая законы, для осуществления которых у администрации нет финансов. Или такая ситуация: за последние годы Конституционный Суд РФ принял ряд решений, признавших неконституционными некоторые нормы российских законов, но соответствующие изменения в законодательство вносятся не сразу. И тогда администрация вынуждена действовать в условиях правового вакуума» [3, 412-413].

Как нам представляется, в административно-правовых деликтах государственного гражданского служащего может присутствовать добросовестное заблуждение, т. е. наличие воли на совершение деликтного деяния корреспондирует с отсутствием осознания деликтности деяния, а наоборот, государственный гражданский служащий, совершая противоправное деяние, полагает, что его действия правомерны. Юридической практике известны случаи «добросовестного заблуждения», которые в большей мере нашли отражение в налоговых правоотношениях. Например, при рассмотрении налоговых споров имеют место случаи освобождения от ответственности по основаниям добросовестного заблуждения лица, привлекаемого налоговым органом к ответственности за совершение правонарушения в налоговой сфере. Однако эти случаи имеют отношение к делинквен-ту, являющемуся управляемой стороной в публичных правоотношениях. Как правильно отмечает А. В. Брызгалин, категории «незнание закона» и «добросовестное заблуждение» имеют различное содержание и значение.

По мнению указанного автора практической налоговой энциклопедии добросовестное заблуждение – это «неправильное понимание (ошибочное толкование) лицом точного смысла той или иной нормы законодательства о налогах и сборах, которое объективно возникает по причине неясности, неоднозначности и/или противоречивости ее содержания, но в условиях, когда лицо действовало с должной степенью усердия и осмотрительности с целью надлежащего исполнения своих обязательств» [10].

Таким образом, выявить добросовестное заблуждение делинквента в административном правонарушении можно только установив неясность, неоднозначность и/или противоречивость нарушенной и охраняемой КоАП РФ нормы законодательства, которой делинквент дал ошибочное (неправильное) толкование, а также тот факт, что делинквент предпринимал меры, направленные на уяснение правильного смысла нормы законодательства, но по каким-либо обстоятельствам у него не получилось это сделать правильно.

Учитывая, что охраняемые КоАП РФ правоотношения регулируются нормами различных отраслевых законов, вероятность добросовестного заблуждения со стороны государственного гражданского служащего в толковании законодательства достаточно велика. Мы вполне согласны с А. В. Брызгалиным и готовы распространить его выводы об обстоятельствах, свидетельствующих о неоднозначности норм действующего налогового законодательства России, на законодательство, регулирующее правоотношения в других сферах. В частности А. В. Брызгалин указывал на:

- последующее уточнение содержания нормы законодателем, когда последний в своих поправках в акт законодательства о налогах и сборах вносит уточнения, расширяя и сужая ее содержание;

- факты рассмотрения конституционности той или иной нормы Конституционным судом РФ;

- применение нормы и раскрытие ее содержания Высшим арбитражным судом РФ в соответствующем судебном акте с целью достижения единообразия судебной практики (данное обстоятельство уже само по себе свидетельствует о том, что до момента рассмотрения нормы ВАС РФ она не имела единообразного толкования);

- неоднозначную, т. е. противоречивую судебную практику различных судов России (т. е. когда по одному и тому же вопросу разные суды делают разные выводы) [10].

Однако имеется одно но, формулировка статьи 19.1 КоАП РФ учитывает «добросовестное заблуждение» делинквента и относит деяние,

совершенное под указанным заблуждением, к административному правонарушению – *самовольное, вопреки установленному федеральным законом или иным нормативным правовым актом порядку осуществления своего действительного или **предполагаемого права**, не причинившее существенного вреда гражданам или юридическим лицам.* Следует подчеркнуть, что данная норма закона предусматривает нарушение процессуальных норм права, которые определяют «порядок осуществления» права.

Фактами, подтверждающими наличие «добросовестного заблуждения» (иначе юридической ошибки) являются административно-правовые споры, разрешенные в судебном порядке не в пользу органов административной юрисдикции и не имеющие последствий в отношении должностных лиц данных органов административной юрисдикции за неправомерное решение, действие или бездействие, послужившие основанием возникновения административно-правового спора. К сожалению, вполне сформировавшийся институт обжалования неправомерных решений и незаконных действий или бездействия органов власти и их должностных лиц не граничит с институтом административной ответственности должностных лиц органов власти, принявших неправомерное решение или допустивших незаконное действие или бездействие.

В отличие от прямого умысла, волевой момент косвенного умысла выражается в том, что виновный не желает наступления общественно опасных последствий, но сознательно допускает наступление их или относится к ним безразлично.

Помимо деления умысла на прямой и косвенный в целях исследования причин возникновения административно-правовой деликтности государственных гражданских служащих в конкретных административно-правовых отношениях, ее детерминизма следует по аналогии с теорией уголовного права различать умысел еще по одному основанию – по времени его возникновения, которое разделяет деликтное деяние на заранее обдуманное и внезапно возникшее.

Как нам представляется, при внезапно возникшим умысле (промежуток времени от его появления до реализации минимален) деликтное деяние правонарушителя будет единичным и кратковременным. Когда же имеется возможность спланировать деликт или многократно его повторить это является свидетельством заранее обдуманного умысла.

Умышленные деяния делинквента, не секрет, имеют определенные мотивы и цели. Под мотивом понимается побудительный стимул, толкающий

правонарушителя на совершение противоправного деяния, а под целью представление правонарушителя об итоге своего деяния. Мотивом совершения административно-правового деликта государственным гражданским служащим вполне может быть наличие межличностного или межгруппового конфликта между сторонами административно-правовых отношений и желание государственного гражданского служащего доставить «неприятность» своему оппоненту [6]. Не исключена личная материальная заинтересованность государственного гражданского служащего, который деликтным поведением в административно-правовых отношениях подталкивает субъекта управления к вполне определенным решениям.

Мотив и цель не являются обязательными признаками субъективной стороны конкретных составов административных правонарушений государственных гражданских служащих, поэтому имеют в науке административного права только деликтологическое значение.

В контексте предложенных нами составов административных правонарушений государственных гражданских служащих [8] умышленная форма вины предусматривается в деликтах, связанных с активным неправомерным действием правонарушителя:

- воспрепятствование законной деятельности адвоката,
- воспрепятствование деятельности общественных объединений,
- служебный подлог (внесение в официальные документы заведомо ложных сведений, изъятие из материалов дела документов),
- умышленная порча или уничтожение документов,
- принуждение к даче показаний,
- злоупотребление должностными полномочиями и другие.

Как нам представляется, умышленное деликтное деяние государственного гражданского служащего имеет не только правовые последствия, но и социальные, психологические. Совершенные с умыслом административные правонарушения государственным гражданским служащим дискредитируют власть как таковую не только перед потерпевшим, но и перед обществом в целом. Поэтому наличие в субъективной стороне административного правонарушения государственного гражданского служащего умысла должно служить основанием применения к данному делинквенту более строгих мер административной ответственности.

Второй формой вины, предусмотренной законом, является неосторожность, которая подразделяется в юридической литературе на легкомыслие (самонадеянность) и небрежность. Указанное подразделение неосторожности

прослеживается в тексте части 2 статьи 2.2. КоАП РФ, которая выделяет два возможных обстоятельства субъективной стороны:

- правонарушитель предвидел возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных к тому оснований самонадеянно рассчитывал на предотвращение таких последствий,
- правонарушитель не предвидел возможности наступления вредных последствий, хотя должен был и мог их предвидеть.

В первом случае неосторожность именуют легкомыслием (самонадеянностью), во втором – небрежностью.

Как нам представляется из двух видов неосторожности наибольшее распространение имеет небрежность, так как, совершая то или иное действие, государственный гражданский служащий, как правило, не осознает его противоправности, хотя должен был и мог это осознавать. Причиной этого является, по нашему мнению, «административный восторг» лица, находящегося на государственной гражданской службе [13]. В состоянии указанного административного восторга государственный гражданский служащий воспринимает свои действия как законные, абсолютизирует свою правоту в любом правоотношении с управляемой стороной. Государственный гражданский служащий, осознавая себя на более высокой социальной ступени по сравнению с другими, может уже лишь на этом основании отказывать тем, кто находится ниже во властной иерархии или вообще не имеет отношения к власти.

Считается, что неосторожная вина определяется в законе применительно к материальным составам административных правонарушений и связывается исключительно с отношением нарушителя к последствиям своего действия [9].

Чтобы определить форму неосторожной вины в имеющем месте административном правонарушении государственного гражданского служащего следует установить объективные условия, в которых находился делинквент, причем необходимо помнить, что обязанность предвидения вредных последствий обусловлена административно-правовым статусом государственного гражданского служащего [2].

Считается, что неосторожная вина менее опасна, чем умышленная [11]. Однако, мы полагаем, что последствия для потерпевшей стороны от административно-правового деликта, совершенного государственным гражданским служащим не будут иметь различия от формы вины делинквента.

От неосторожной вины нужно отличать невиновное причинение вреда, при котором государственный гражданский служащий не несет

ответственности. Для невиновного причинения вреда характерно, что государственный гражданский служащий не должен и не мог предвидеть вредные последствия, наступившие в результате совершаемого им действия.

Согласно данному нами определению административного правонарушения государственного гражданского служащего [5, 123; 7, 122]:

Административное правонарушение гражданского служащего – не влекущее уголовной ответственности наказуемое деяние лица, замещающего должность гражданской службы, которое совершено при исполнении или в связи с исполнением гражданским служащим должностных обязанностей и повлекло нарушение установленных законом предписаний в правоотношениях, стороны которых не находятся во властном подчинении или прямой зависимости, а соблюдение данных предписаний побуждается нормами публичного права с целью защиты государственного или общественного порядка; собственности; здоровья, прав и свобод физических лиц; установленного порядка управления; а также имущественных прав и интересов юридических лиц,

у государственного гражданского служащего всегда имеется оппонент (другая сторона, причем не факультативная) в административном правоотношении. В случае, если этой стороной является физическое или юридическое лицо, то они достаточно активны в защите своих прав и интересов и, предвидя результат деликтного деяния государственного гражданского служащего, указывают ему на неправомерность действий или принимаемых решений и, как правило, с указанием нарушенных норм права. При таких обстоятельствах некорректно говорить о наличии вины в форме неосторожности, которая, по нашему мнению, хотя и имела место в первый момент административно-деликтного правоотношения, но, впоследствии, трансформировалась в умысел (ввиду разъяснения оппонирующей стороной правоотношения не только неизбежности наступления вредных последствий, но и сути деликтного деяния государственного гражданского служащего). По нашему мнению, если после этого государственный гражданский служащий будет настаивать на квалификации субъективной стороны административного правонарушения как совершенного по неосторожности, и что он не предвидел возможности наступления вредных последствий своих действий (бездействия), тогда уместно ставить вопрос о его соответствии занимаемой должности государственной гражданской службы.

Как нам представляется, ученые административисты неоправданно уделяют мало внимания вопросам изучения характерных черт различных форм вины, уповая на достаточное исследование их в рамках уголовного права.

По нашему мнению субъективная сторона административного правонарушения государственного гражданского служащего может вполне характеризоваться осознанием (предвидением) последствий своего деяния с одновременным заблуждением относительно правомерности (законности) своих действий (бездействия). Как показывает практика, большинство административно-правовых споров, разрешенных в пользу физических или юридических лиц, связано именно с такой оценкой своих деяний государственным гражданским служащим в статусе должностного лица органа административной юрисдикции. Примерами этого могут служить:

- привлечение к административной ответственности невиновного лица,
- возложение обязанностей по уплате излишне начисленных налогов (двойное налогообложение).

Вину в описанном выше случае можно было бы характеризовать как умысел, если бы не наличие заблуждения (юридической ошибки) государственного гражданского служащего относительно адресата управляющего воздействия в имеющем место правоотношении, объективной стороны и объекта правоотношения. Как нам представляется, такая комбинация субъективной стороны может быть названа неосторожностью, но в форме халатности. Именно определение халатности содержит необходимую нам характеристику деликтного поведения государственного гражданского служащего – неисполнение или ненадлежащее исполнение делинквентом своих обязанностей вследствие недобросовестного или небрежного отношения к службе.

Поэтому следовало бы установить отраслевое определение халатности в административном праве как разновидность формы неосторожной вины характеризующейся интеллектуальным и волевым моментом, когда виновное лицо осознает, предвидит и желает последствия своего деяния, но не осознает его противоправности.

Объективная сторона административного правонарушения государственного гражданского служащего, совершенного по неосторожности с формой вины «халатность», образующей юридическое основание административной ответственности, выражается в совершении данным государственным гражданским служащим от имени органа административной юрисдикции выраженных в его компетенции действий, направленных на достижение юридически формализованных и конкретизированных в правовом акте целей деятельности данного органа в отношении субъекта управления, не являющегося должной стороной регулируемого правоотношения. Данную

форму вины, думается, следует отличать от юридической ошибки, характеризующейся заблуждением делинквента относительно адекватности представления о фактических обстоятельствах содеянного им.

Мы согласны, что неосторожная вина менее опасна, чем умышленная. Но именно такая ее разновидность как халатность по данному нами определению имеет наибольшее проявление в административно-правовых отношениях, приводящих к административно-правовым спорам между органами административной юрисдикции и субъектами управления.

Должностные лица государственной гражданской службы при решении вопросов управления обязаны сопоставлять свои действия или бездействия с теми целями, которые закреплены для них законом, и, соизмеряя законность и целесообразность, не нарушать принцип приоритета прав и свобод человека. Такое поведение гражданского служащего обусловлено административным усмотрением, т. е. тем, что наделение государственно-гражданского служащего управленческими полномочиями осуществлено законом в определенном диапазоне дозволенного, и он, исходя из целесообразности того или иного действия в конкретной ситуации, варьирует свое поведение.

Неосторожность в виде небрежности характеризуется отсутствием интеллектуального и волевого моментов, т. е. государственный гражданский служащий в этом случае не только не желает, не допускает наступления вредных последствий своего деяния, но даже не предвидит такой возможности. Однако деяние государственного гражданского служащего считается виновным, так как на нем лежит обязанность быть внимательным и предусмотрительным в отношении возможных последствий, если имеется возможность их предусмотреть.

Признавая небрежность формой вины, законодатель руководствовался, как нам представляется, двумя критериями – объективным и субъективным. Первый обязывает, по нашему мнению, государственного гражданского служащего предвидеть вероятность наступления вредных последствий своих деяний, а второй – предполагает наличие у государственного гражданского служащего возможность предвидеть это.

Суть объективного критерия заключается в том, что на государственного гражданского служащего вследствие его административно-правового статуса, принадлежности к конкретному органу административной юрисдикции, имеющему свои положения, уставы и наделенному определенными полномочиями, возложена обязанность предвидеть возможность

наступления вредных последствий того или иного его деяния. Например, на того, кто дает обязательные к исполнению указания и влияет на возникновение, изменение или прекращение прав и обязанностей управляемого субъекта, должна возлагаться обязанность предвидеть возможность наступления вредных последствий в результате его деяния.

Субъективный критерий небрежности заключается в возможности, в нашем случае, государственного гражданского служащего предвидеть наступление вредных последствий. Наука уголовного права связывает это с физическими или интеллектуальными данными человека в конкретной ситуации. Причем имеют значение и его индивидуальные особенности, и специфика окружающей обстановки [11].

Устанавливая вину в виде небрежности следует доказать, что делинквент не проявил необходимые внимательность и предусмотрительность как к выполнению обязанности, так и к возможности предвидеть вредные последствия. Для признания государственного гражданского служащего виновным с формой вины в виде небрежности необходима совокупность объективного и субъективного критериев. Общеизвестно, что в уголовном праве отсутствие любого из указанных критериев исключает вину, а, следовательно, уголовную ответственность правонарушителя. Однако вряд ли такое правило подходит к административному правонарушению государственного гражданского служащего, так как в этом случае делинквент попросту уходил бы от ответственности.

Если государственный гражданский служащий не мог предвидеть возможность наступления вредных последствий своего действия или бездействия, то налицо случай его несоответствия занимаемой должности государственной гражданской службы, за исключением случаев совершения административного правонарушения в момент невменяемости делинквента [1]. Случаи, когда государственный гражданский служащий в своей профессиональной служебной деятельности не должен предвидеть вредных последствий своих деяний не допустимы по закону [2].

Мы допускаем исключение вины государственного гражданского служащего, если фактически имевшая место вина в форме неосторожности явилась проявлением сочетания в момент совершения деликта экстремальных условий, требующих повышенного внимания, немедленного реагирования и нервно-психических перегрузок, вызванных, например, переутомлением, угнетающей или подавляющей эмоцией, интеллект, волю, реакцией на известие о смерти близкого человека или о его собственной неизлечимой

болезни. Указанное психическое состояние делинквента также может привести к юридической ошибке, под которой в теории уголовного права понимается заблуждение делинквента относительно юридической характеристики деяния или относительно фактических обстоятельств, определяющих характер и степень вреда совершенного деяния.

Неверная оценка государственным гражданским служащим совершаемого им деяния, в то время как в действительности оно является неправомерным (незаконным), может иметь место в условиях предоставления законом широких дискреционных полномочий государственному гражданскому служащему, когда правомерность деяний может быть достоверно оценена исходя не из буквы, а духа закона, и виновность делинквента в таких случаях трудно доказуема. Следует учитывать, что в этих условиях оценка государственным гражданским служащим собственных деяний достаточно сильно коррелирует с его интеллектуальными и психическими характеристиками.

Как нам представляется, выход за пределы (превышение) усмотрения государственным гражданским служащим не тождественен ни незнанию закона, ни его умышленному нарушению.

Как видно из анализа предусмотренных законом форм вины, осуществленного применительно к государственному гражданскому служащему, он выступает субъектом административной ответственности реализуя компетенцию органов административной юрисдикции в статусе должностного лица указанных органов. Причем во многих случаях вина государственного гражданского служащего будет считаться установленной, если он не докажет, что, действуя разумно и осмотрительно, предпринял в рамках своей компетенции все соответствующие нормативно установленным критериям результативности меры, необходимые для достижения юридически формализованной цели деятельности органа исполнительной власти. Аналогичное условие виновности предложено при применении дисквалификации в качестве наказания как формы квазиделиктной ответственности в виду неэффективной реализации полномочий исполнительной власти государственным гражданским служащим [12].

Имеется мнение, что вина должностного лица (государственного гражданского служащего, замещающего должность в исполнительных органах власти), может выражаться в ненадлежащем выборе или надзоре, а ее нормативное закрепление должно основываться на смешанном (объективно-субъективном) подходе, который в совокупности с презумпцией вины образует основу правового механизма ответственности за ненадлежащий результат

управления, опосредующего применение к должностному лицу наказания в случае, если оно не докажет, что, действуя разумно и осмотрительно, предприняло в рамках своей компетенции все соответствующие нормативно установленным критериям рациональности меры, необходимые для достижения юридически формализованной цели деятельности органа исполнительной власти [12].

Подводя итог изложенному, можно отметить следующие формы вины государственных гражданских служащих в совершаемых ими административно-правовых деликтах:

- умысел: прямой и косвенный,
- неосторожность: легкомыслие, небрежность и халатность.

Причем неосторожная форма вины в виде халатности относит некоторые частные случаи юридической ошибки (заблуждения), в отличие от таковых в уголовном праве, к виновным деяниям в виду специфики административно-правового статуса государственного гражданского служащего и специфики совершаемых им административных правонарушений.

Список литературы:

1. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
2. Федеральный закон от 27 июля 2004 г. № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
3. Бахрах Д. Н. Административное право России: учебник / Д. Н. Бахрах. – М.: Эксмо, 2010.
4. Гуев А. Н. Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях // Система ГАРАНТ [Электронный ресурс] – НПП Гарант-Сервис – Электрон. дан. – [М., 2012].
5. Кизиллов В. В. Административная ответственность гражданских служащих России: взгляд в будущее. – Саратов: Изд-во Саратов. Ун-та, 2011.
6. Кизиллов В. В. В помощь предпринимателям: защитим налогоплательщика // Система ГАРАНТ [Электронный ресурс] – НПП Гарант-Сервис – Электрон. дан. – [М., 2012].
7. Кизиллов В. В. Понятие административного правонарушения гражданского служащего // Проблемы права. 2011. № 4. – С. 119-123.

8. Кизилов В. В. Составы административных правонарушений гражданских служащих, предлагаемые для нормативного закрепления в КоАП РФ // Проблемы права. 2011. № 3. – С. 108-116.

9. Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях / [под общ. ред. Н.Г. Салищевой] (М.: Проспект – 2009) // Система ГАРАНТ [Электронный ресурс] – НПП Гарант-Сервис – Электрон. дан. – [М., 2012].

10. Практическая налоговая энциклопедия. Том 8. Понятие и состав налогового правонарушения. Условия привлечения налогоплательщика и налогового агента к ответственности / под ред. А. В. Брызгалина // Система ГАРАНТ [Электронный ресурс] – НПП Гарант-Сервис – Электрон. дан. – [М., 2012]

11. Уголовное право России. Общая часть. Учебник. / под ред. В. П. Ревина. (2-е изд., испр. и доп. - М.: ЗАО Юстицинформ, 2009) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

12. Шмалый О. В. Правовое обеспечение эффективности исполнительной власти (теоретико-методологические аспекты) : автореф. дис.... д-ра юрид. наук : 12.00.14. – Ростов-на-Дону, 2011.

13. URL: <http://bibliotekar.ru/encSlov/a/55.htm> (дата обращения: 20.03.2012)

References:

1. Federal Law No. 195-FL of December 30, 2001, of The Code on Administrative Offences of the Russian Federation [Kodeks Rossijskoj Federacii ob administrativnyh pravonarushenijah ot 30 dekabrja 2001 g. № 195-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

2. Federal Law No. 79-FL of July 27, 2004 on the Public Civil Service of the Russian Federation [Federal'nyj zakon ot 27 ijulja 2004 g. № 79-FZ «O gosudarstvennoj grazhdanskoj sluzhbe Rossijskoj Federatsii»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

3. Bahrah D.N. *Administrative Law of the RF: textbook* [Administrativnoe pravo Rossii: uchebnik]. Moscow: E'ksmo, 2010.

4. Guev A. N. Comments to the Code on Administrative Offences of the RF [Kommentarij k Kodeksu Rossijskoj Federatsii ob administrativnyh pravonarushenijah]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

5. Kizilov V. V. *The administrative responsibility of civil servants of Russia: Prospection* [Administrativnaja otvetstvennost' grazhdanskih sluzhashhih Rossii: vzgljad v buduwee]. Saratov: Saratov University Publishing House, 2011.

6. Kizilov V. V. In help to entrepreneurs: let's protect a taxpayer [V pomoshh' predprinimateljam: zashhitim nalogoplatel'shhika]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

7. Kizilov V. V. The concept of administrative offences of a civil servant [Ponjatie administrativnogo pravonarushenija grazhdanskogo sluzhawego]. *Problemy prava – Problems of Law*, 2011, no. 4, pp. 119-123.

8. Kizilov V. V. The structures of administrative offences of civil servants proposed for normative enshrining in the Code on Administrative Offences of the Russian Federation [Sostavy administrativnyh pravonarushenij grazhdanskih sluzhawih, predлагаемые для нормативного закрепления в КоАП РФ]. *Problemy prava – Problems of law*, 2011, no. 3, pp. 108-116.

9. *Comment to the Code on Administrative Offences of the Russian Federation* [Kommentarij k Kodeksu Rossijskoj Federacii ob administrativnyh pravonarushenijah]. under general reduction of Salishheva N. G., Moscow: Prospekt, 2009

10. The Practical Tax Encyclopedia. Vol. 8. Definition and Structure of a Tax Offence. Conditions of bringing of a tax payer and tax agent to responsibility [Prakticheskaja nalogovaja jentsiklopedija. Tom 8. Ponjatie i sostav nalogovogo pravonarushenija. Uslovija privlechenija nalogoplatel'wika i nalogovogo agenta k otvetstvennosti]. under edition of Bryzgalin A. V., *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

11. *Criminal Law of the RF. General part. textbook* [Ugolovnoe pravo Rossii. Obwaja chast'. Uchebnik]. under red. Revin V. P., (2nd edition changed and added), Moscow: CJSC «Justitsinform», 2009.

12. Shmalij O. V. *Legal Support of Effectiveness of Executive Power (theoretical-methodological aspects)*: author's abstract, thesis of Doctor of Law: 12.00.14 [Pravovoe obespechenie e'ffektivnosti ispolnitel'noj vlasti (teoretiko-metodologicheskie aspekty)]. Rostov-on-Don: 2011.

13. <http://bibliotekar.ru/encSlov/a/55.htm> (accessed: 20.03.2012).

МАТЕРИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ЗА НЕЗАКОННЫЕ ДЕЙСТВИЯ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

MATERIAL LIABILITY OF TAX AUTHORITIES FOR UNLAWFUL ACTIONS WHEN IMPLEMENTING THE TAX ADMINISTRATION

*Кизилов Вячеслав
Владимирович,*

*к.ю.н., доцент кафедры
административного и
финансового права НОУ
ВПО «Омский юридиче-
ский институт» г. Омск.*

*Kizilov Viacheslav
Vladimirovich,*

*c.j.s, Associate Professor,
Department of Administra-
tive and financial law of the
Non-State educational insti-
tution of Higher vocational
education «Omsk Institute of
law», Omsk.*

Исследуются нормы действующего законодательства России на предмет закрепления в них положений, позволяющих на практике реализовать заложенный в них механизм привлечения к материальной ответственности налоговых органов за незаконные действия их должностных лиц, совершенные во время налогового администрирования и повлекшие причинение материального ущерба субъекту налогового администрирования.

Рассматриваются юридически значимые действия должностных лиц налоговых органов, совершаемые в период налогового администрирования и содержащие потенциал деликтности.

Ключевые слова. Налоговые органы, налоговое администрирование, незаконные действия налоговых органов, материальная ответственность налоговых органов.

Examines the norms of current Russian legislation with a view of consolidating in them some provisions, which in practice let to implement its mechanism of bringing of tax authorities to material liability for unlawful actions of theirs officials that have been performed during the tax administration and which have caused material damage to the subject of tax administration.

Here are considered legally meaningful actions of officials of the tax authorities, which are committed during the period of tax administration and contain potential delinquency.

Keywords: tax authorities, tax administration, unlawful actions of tax authorities, material liability of tax authorities.

Е. А. Федина, рассматривая в 2006 году ответственность налоговых органов и их должностных лиц, предусмотренную Налоговым кодексом Российской Федерации, отмечала наличие в нем отсылочных норм об ответственности налоговых органов за причинение убытков неправомерными действиями (бездействиями) должностных лиц налоговых органов [18]. Вывод данного автора в статье по предмету проведенного исследования закономерен – «действующий НК РФ не дает ответа на вопрос, какие действия и (или) решения будут являться неправомерными. Можно предположить, что неправомерными действиями или бездействиями будут такие деяния, которые нарушают нормы права, в том числе и нормы, регулирующие налоговые правоотношения, т. е. для налоговых органов неправомерные действия – это невыполнение возложенных на них законом обязанностей» [18, 57].

Было бы странным ожидать, что в НК РФ, целью которого является установление системы налогов и сборов, а также общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации, могут быть нормы, регулирующие деликтные отношения в налоговой сфере. Для этого существуют УК РФ, КоАП РФ и ГК РФ, устанавливающие соответственно уголовную, административную и материальную (гражданско-правовую) ответственность. Основы дисциплинарной ответственности должностных лиц налоговых органов заложены в законодательстве, регулирующем государственную гражданскую службу.

Статья «О юридической ответственности налоговых органов» другого автора, хотя и опубликована в 2011 году, содержит, к сожалению, только общеизвестные положения о видах юридической ответственности и не представляет практической ценности [12].

Лишь в работах И. В. Усачева (в том числе в соавторстве с И. В. Кокуриной) имеется попытка рассмотрения практических аспектов применения материальной ответственности налоговых органов за нарушение процедур налогового контроля и совершение деликтов должностными лицами налоговых органов (перечисляются различные виды убытков налогоплательщика) [15; 17]. Основное отличие работ И. В. Усачева от ранее изложенных нами правовых оснований материальной ответственности налоговых органов [13, 68-72] заключается в предложении взыскивать с налогового органа моральный вред, от которого мы в свое время отказались.

Анализу конкретных неправомерных действий должностных лиц налоговых органов на примерах собственной арбитражной практики нами

была посвящена целая монография [14]. Остается только сожалеть, что некоторые авторы, принимаясь за исследование вопросов юридической ответственности налоговых органов и их должностных лиц, не замечают опубликованные работы в этой сфере своих коллег и своими исследованиями не добавляют научного знания.

Имея многолетнюю практику представления интересов субъектов предпринимательской деятельности в правоотношениях с налоговыми органами, мы не можем согласиться с утверждением Ю. А. Артемьевой (в статье, опубликованной в 2011 году), данным со ссылкой на Пахоленко А. И. (статья опубликована в 2003 году), о том, что институт гражданско-правовой ответственности налоговых органов перед частными лицами «является сравнительно новым для российского законодательства, а в последние годы – в свете серьезнейших изменений самих основ государства, произошедших в нашей стране, и, соответственно, ее законодательства – наполнился совершенно иным содержанием и стал более чем актуальным» [12, 51-52]. Довольно странным выглядит указанное высказывание автора уже в виду того, что вопросы материальной ответственности налоговых органов не являются новацией в законодательстве Российской Федерации, так как в отношении любого государственного органа действуют единые установленные ГК РФ правила о материальной ответственности – обязательства из причинения вреда.

Положения статьи 16 ГК РФ, устанавливающие основы материальной ответственности государственных органов, а, следовательно, и налоговых органов, являются неизменными с момента принятия части первой ГК РФ. А положения о материальной ответственности налоговых органов в налоговом законодательстве уже имели место в части I НК РФ, вступившей в силу с 1 января 1999 года.

Учитывая изложенное, считаем необходимым вернуться к теме материальной ответственности налоговых органов, предусмотренной за неправомерные действия в процессе налогового администрирования субъектов управления.

Право на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействиями) органов государственной власти или их должностными лицами, исходит из положений статьи 53 Конституции РФ. Указанное подтверждает Конституционный Суд в определении от 20 февраля 2002 года № 22-О – «гражданским законодательством установлены дополнительные гарантии для защиты прав граждан и юридических лиц от незаконных

действий (бездействия) органов государственной власти, направленные на реализацию положений статей 52 и 53 Конституции Российской Федерации, согласно которым каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц, в том числе злоупотреблением властью» [7].

Конституционная норма о материальной ответственности конкретного государственного органа – налогового органа нашла отражение в Налоговом кодексе Российской Федерации. Частью 1 статьи 35 НК РФ установлено, что налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей (т. е. при осуществлении налогового администрирования).

Следует отметить не случайность различия в качестве делинквентов коллективного субъекта (налогового органа) и индивидуальных субъектов – должностных лиц налоговых органов. Дело в том, что от имени налогового органа имеют право выступать из должностных лиц только руководитель и заместитель руководителя налогового органа. Однако при проведении мероприятий налогового контроля иные должностные лица налогового органа наделены полномочиями от своего имени осуществлять определенные действия и принимать решения, на совершение которых по действующему законодательству санкция руководителя или заместителя руководителя налогового органа не требуется.

Указанная норма НК РФ не является новацией для российского законодательства, и в ее отсутствие налоговые органы несли бы материальную ответственность за причиненные убытки в соответствии с нормами ГК РФ, предусматривающими материальную ответственность любых государственных органов. По своей сути норма части 1 статьи 35 НК РФ является «дублером» норм статей 16 и 1069 ГК РФ, за некоторыми исключениями.

Статьей 16 ГК РФ установлено, что «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». Нормой статьи 35 НК РФ также установлено, что причиненные убытки возмещаются за счет федерального бюджета.

Статья 1069 ГК РФ практически повторяет норму, закрепленную в статье 16 ГК РФ, но уже с использованием правовой категории вреда, вместо убытков – «Вред, причиненный гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежит возмещению. Вред возмещается за счет соответственно казны Российской Федерации, казны субъекта Российской Федерации или казны муниципального образования».

Следует отметить, что понятие убытков раскрывается в пункте 2 статьи 15 ГК Российской Федерации. Под убытками понимаются расходы, которые лицо произвело или должно будет произвести для восстановления его нарушенного права, а также утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб) и неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Главой 59 ГК РФ, раскрывающей обязательства должника (лица, причинившего вред) в случае причинения вреда, не установлена нормативная дефиниция самого понятия вреда. Однако анализ статей указанной главы позволяет сделать вывод, что вред шире понятия убытков, а убытки являются составной частью вреда – вреда, причиненного имуществу граждан и юридических лиц (в данном случае было бы нелогичным исключать из определения вреда упущенной выгоды).

Положения, ограничивающие материальную ответственность налоговых органов (государственных органов в контексте ГК РФ) по НК РФ и ГК РФ тождественны. Убытки, причиненные правомерными (законными) действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев предусмотренных федеральными законами (обязательным условием наступления ответственности является неправомерность, незаконность действий или бездействия, см. ст. 35, п. 4. ст. 103 НК РФ и п. 3 ст. 1064, ст. 1069 ГК РФ.).

В отличие от статьи 35 НК РФ, устанавливающей общие положения о материальной ответственности налоговых органов за весь период осуществления служебной деятельности его должностных лиц, нормы об ответственности налогового органа, имеющие место в статье 103 НК РФ, четко ограничены рамками действия во времени и месте. Правила указанной статьи определяют материальную ответственность только за причинение вреда (убытков) в момент осуществления мероприятий налогового контроля. Поэтому нужно четко представлять, какие мероприятия относятся к налоговому контролю, а какие нет.

Согласно части 1 статьи 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Причем относительно видов деятельности по контролю законодатель пошел по пути установления открытого перечня полномочий налогового органа. Налоговый контроль проводится 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, предусмотренных НК РФ. Например, особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 НК РФ.

В главе 14 НК РФ дана определенная детализация форм и методов налогового контроля:

- камеральная налоговая проверка,
- выездная налоговая проверка,
- опрос свидетеля,
- доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки,
- осмотр,
- истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках,
- выемка документов и предметов,
- экспертиза,
- привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля,

- привлечение переводчика,
- привлечение понятых,
- вызов по письменному уведомлению в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов,

- составление протокола при производстве действий по осуществлению налогового контроля,

- оформление результатов контроля налогов (составление справки, акта).

Все действия, которые не охвачены указанным перечнем, не являются предметом налогового контроля, но являются предметом налогового администрирования. По нашему мнению к налоговому администрированию относятся:

- постановка на налоговый учет и снятие с учета,
- регистрационные процедуры, связанные с ведением налоговым органом реестра субъектов предпринимательской деятельности,

- изменение сроков уплаты налогов и сборов,
- взыскание налогов, сборов, пени и штрафов,
- признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списание,

- возврат и зачет излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, пени и штрафов,

- приостановка операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках,

- наложение ареста на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента,

- определение сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся информации о налогоплательщике,

- предъявление в суды общей юрисдикции или арбитражные суды исков (заявлений),

- заявление ходатайств об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности.

Как нам представляется, граница мероприятий налогового контроля, осуществляемого в виде налоговых проверок, очерчена вынесением решения по результатам налоговых проверок.

Таким образом, материальная ответственность налоговых органов по статье 103 НК РФ может иметь место в случае неправомерных действий должностных лиц налоговых органов и при причинении вреда в связи с:

- вскрытием помещений (где хранятся документы о доходах налогоплательщика, налоговые расчеты и т. п.) с выведением из строя двери (срыв замков, петель, поломка дверного полотна, выламывание из стены дверного блока) или запоров (замков), проникновением с разрушением стены, окна, перекрытия вместо того чтобы дождаться, когда налогоплательщик привезет (принесет) к месту осмотра ключи, отключит сигнализацию;

- нарушением сигнализации, инженерных телекоммуникационных сетей при незаконном проникновении на охраняемую техническими средствами территорию проверяемых субъектов;

- взломом сейфа, шкафов, тумбочек с документами, имуществом, в случаях, когда имеются ключи и нет отказа в их предоставлении проверяющему;

- уничтожением, порчей (приведение в негодность), утратой изъятых при выемке документов и предметов, а также уничтожением и/или порчей документов и предметов при осмотре при выездной налоговой проверке;

- уничтожением, порчей (приведение в негодность), утратой полученных при камеральной налоговой проверке оригиналов документов;

- удержанием предметов (изъятых у налогоплательщика в результате выемки), необходимых налогоплательщику для повседневной текущей работы (как правило, речь идет о программно-аппаратных средствах, обеспечивающих ведение бухгалтерского налогового учета, технических программ для ведения конструкторских и технологических разработок, проектирования);

- передачей документов налогоплательщика, содержащих коммерческую тайну (конфиденциальную информацию), эксперту, который не принял на себя обязательства по сохранению налоговой, коммерческой и иной тайны, охраняемой государством.

Следует отметить, что сам факт назначения налоговых проверок за пределами установленных законом сроков не может привести к причинению вреда, ответственность за который предусмотрена статьей 103 НК РФ. Налогоплательщик (налоговый агент) имеет право обжаловать незаконное решение о проведении налоговой проверки, не допуская к ее осуществлению должностных лиц налоговых органов (указанное относится к случаю назначения выездной налоговой проверки). Сам факт проведения камеральной налоговой проверки за пределами установленного законом

сроков и вынесение, как следствие, незаконного решения, не влечет для налогоплательщика (налогового агента) правовых последствий.

Такие мероприятия, осуществляемые в рамках налогового контроля, как: опрос свидетеля; истребование документов; привлечение специалиста, переводчика, понятых; вызов в налоговый орган; составление протокола; оформление результатов налогового контроля, по нашему мнению, не содержат в себе вредоносный потенциал, который при незаконном (неправомерном) их осуществлении мог бы причинить проверяемым субъектам и их представителям убытки или вред.

Убытки, обозначенные статьей 103 НК РФ, могут быть определены как реальный ущерб, т. е. расходы, которые пострадавшее лицо произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утраты или повреждения его имущества. А упущенная выгода есть неполученные доходы, которые пострадавший от действий должностного лица налогового органа получил бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его права не были нарушены должностными лицами налогового органа.

Статья 103 НК РФ также содержит термин «неправомерный вред», понятие которого не дано в Кодексе. Следуя норме ст. 11 НК РФ понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. Понятие вред используется в гражданском законодательстве, поэтому помимо вреда нанесенного имуществу налогоплательщика, необходимо учитывать:

- моральный вред (физические и нравственные страдания согласно ст. 151 ГК РФ) физическому лицу-налогоплательщику (или имеющему статус налогового агента, представителя);
- вред, нанесенный деловой репутации, как физического лица, так и организации.

Правила п. 3 ст. 103 НК РФ предписывают применять меры ответственности, предусмотренные не только самим НК РФ, но и другими федеральными законами. Поэтому, по нашему мнению, в отношении налоговых органов могут быть применены нормы о материальной ответственности ГК РФ.

В отличие от мероприятий налогового контроля иные действия налоговых органов и их должностных лиц, осуществляемые в пределах компетенции и полномочий налоговых органов в связи с налоговым

администрированием, могут носить характер принудительного воздействия, в виду обеспечения безусловного исполнения налоговых обязательств управляемыми субъектами. Фискальные задачи, стоящие перед налоговым органом, объективно вступают в конфликт с интересами управляемых субъектов, который может иметь своим потенциалом деликтное причинение убытков данным субъектам.

Анализ действующего законодательства и практики разрешения налоговых споров позволяет выделить три основных вида убытков, имеющих место в результате деликтных действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц, при осуществлении налогового администрирования. Это:

- убытки, связанные с правоограничением управляемых субъектов в распоряжении денежными средствами (статьи 76, 78, 79 НК РФ), компенсируемые уплатой процентов;
- убытки, связанные с восстановлением нарушенных прав управляемых субъектов в судебных органах, возмещаемые в виде судебных расходов;
- убытки, возмещаемые в исковом производстве.

Каждый из перечисленных видов убытков подлежит возмещению по своим правилам, т. е. механизмы реализации права управляемого субъекта на возмещение этих убытков имеют существенные отличия. Например, убытки, компенсируемые уплатой процентов, возмещаются во внесудебном порядке по распорядительному документу налогового органа. Процедура возмещения судебных расходов проще, чем исковое производство.

Рассмотрим первым правовое регулирование возмещение убытков уплатой процентов.

Налоговым кодексом установлены особенности возмещения убытков налогоплательщику (налоговому агенту) в ряде определенных случаев. Например, согласно ст. 78 НК РФ возврат суммы излишне уплаченного налога производится при условии отсутствия задолженности налогоплательщика перед тем же бюджетом, в котором имеется переплата, в течение месяца со дня подачи налогоплательщиком письменного заявления на возврат. При нарушении срока возврата, на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются *проценты по ставке рефинансирования ЦБР за каждый день нарушения срока возврата*. Правила, установленные статьей 78 НК РФ, применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне уплаченных авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяются на налоговых агентов, плательщиков сборов и ответственного участника консолидированной группы

налогоплательщиков. Таким образом, законодатель фактически ограничил размер погашения убытков от несвоевременного возврата денежных средств налогоплательщику уплатой процентов по ставке рефинансирования ЦБР.

Согласно статьи 79 НК РФ, устанавливающей порядок возврата излишне взысканного налога, сбора, а также пени, решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога. Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами в течение одного месяца со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога. Проценты на сумму излишне взысканного налога начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. В отличие от статьи 78 НК РФ, законодатель приравнял убытки налогоплательщика в случае излишнего взыскания с него налога, сбора, пени к сумме процентов, исчисляемых по ставке рефинансирования ЦБР за *весь период изъятия денежных средств* налогоплательщика в соответствующий бюджет в виде налога, сбора, пени.

Рассматривая нормы статей 78 и 79 НК РФ, можно установить их аналогию с материальной ответственностью, предусмотренной ГК РФ в случаях неисполнения договорных обязательств (для налоговых правоотношений можно говорить о квазидоговорной материальной ответственности). В первом случае (ст. 78 НК РФ) ограничение по исчислению процентов корреспондирует с просрочкой кредитора, что имеет определенный смысл – налогоплательщик сам допустил излишнюю уплату налога. Во втором случае ограничение по исчислению процентов отсутствует в виду принудительного изъятия денежных средств в уплату налогоплательщиком отсутствующих налоговых обязательств.

Материальная ответственность налогового органа, как видно из анализа содержания норм статей 78 и 79 НК РФ, не является деликтной. Также не будет являться деликтной материальная ответственность налогового органа за несоблюдение (нарушение) условий заключенного с налогоплательщиком договора о предоставлении инвестиционного налогового кредита [11] (предоставление налогоплательщику инвестиционного налогового кредита предусмотрено нормами статей главы 9 НК РФ).

Новацией в налоговом законодательстве является положение пункта 9.2 статьи 76 НК РФ, которым предусмотрена материальная ответственность налогового органа за нарушения срока отмены решения о приостановлении операций по счетам в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене, а также за неправомерное приостановление операций по счетам в банке:

«9.2. В случае нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовал режим приостановления, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока.

В случае неправомерного вынесения налоговым органом решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовало указанное решение налогового органа, начисляются проценты, подлежащие уплате указанному налогоплательщику-организации за каждый календарный день, начиная со дня получения банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика до дня получения банком решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни неправомерного приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации, нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке».

Указанное правило введено в НК РФ двумя законами – Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ [5] (первый и третий абзац статьи) и Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ [6] (второй абзац статьи). Нормы статей 76, 78, 79 НК РФ о начислении процентов и уплате их во внесудебном порядке оправданны, так как в ином случае налогоплательщик, обращаясь за защитой нарушенного права в суд, будет взыскивать с налогового органа еще и судебные расходы.

Возможность взыскания судебных расходов с налогового органа предоставляется действующим законодательством налогоплательщику (налоговому агенту) только в случае полного или частичного удовлетворения заявленных им требований в налоговом или административном споре. Нормативным основанием для взыскания убытков в виде судебных расходов являются соответствующие положения статей 110 АПК РФ, 91 ГПК РФ и части 2 статьи 15 ГК РФ, определяющей под убытками расходы, которые лицо произвело или должно будет произвести для восстановления его нарушенного права.

Основные вопросы в части взыскания судебных расходов с налоговых органов возникают относительно определения размера услуг представителя налогоплательщика (налогового агента). Однако, при наличии изложенной правовой позиции КС РФ в этом вопросе [7], не следует опасаться дискреционных полномочий судебных органов, реализуемых в конкретных делах.

Регулируя основания, условия и порядок возмещения убытков, в том числе путем обеспечения возмещения расходов, понесенных на восстановление нарушенного права, указанные нами статьи федеральных законов реализуют, закрепленный в Конституции Российской Федерации принцип охраны права частной собственности законом (статья 35, часть 1).

Рассматриваемые статьи ГК РФ, направленные на реализацию права на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти, не могут применяться в противоречие с их конституционным смыслом.

Следует отметить, что расходы налогоплательщика на восстановление нарушенного права могут иметь место и во внесудебном обжаловании неправомερных действий и решений налоговых органов и их должностных лиц. Указанный порядок предусмотрен главами 19, 20 НК РФ, когда налогоплательщик реализует право на обжалование в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу). В этом случае отмена вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) обжалуемых актов налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц в виду их неправомерности позволяет налогоплательщику (налоговому агенту) в последующем подать исковое заявление о возмещении причиненных убытков (понесенных расходов в связи с обжалуемыми актами, действиями и бездействием).

Возмещение убытков в исковом производстве не ограничено взысканием затрат, связанных с расходами на восстановление нарушенного права налогоплательщика (налогового агента). Все опять же зависит от обстоятельств причинения вреда (убытков). Если неправомерные действия налогового органа и его должностных лиц были совершены не в период и не в связи с проведением налогового контроля, то законным будет возмещение только имущественного вреда, причиненного налогоплательщику (налоговому агенту). Если указанные действия совершены налоговым органом и его должностными лицами во время налогового контроля, то структура подлежащего возмещению вреда может быть шире – возмещению будет подлежать в том числе и причиненный неимущественный вред (если налогоплательщиком является физическое лицо или индивидуальный предприниматель). Данный вывод основывается на анализе положений статьи 103 НК РФ и главы 59 ГК РФ.

Статья 103 НК РФ предусматривает ответственность налогового органа за убытки в виде упущенной выгоды (неполученных доходов), неправомерный вред проверяемым лицам, их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Отсылочная норма части 3 статьи 103 НК РФ на иное законодательство, по которому налоговый орган может нести ответственность за причинение вреда, порождает, как нам представляется, материальную ответственность в зависимости от потерпевшего субъекта по статьям 1069, 1070, 1099-1101 ГК РФ.

Статья 1069 ГК РФ «Ответственность за вред, причиненный государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами» предусматривает ответственность за вред, причиненный гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) налоговых органов, либо должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта налогового органа. Возмещения вреда, причиненного неправомерными действиями налогового органа или его должностными лицами, возможно только денежными средствами.

Рассматривая дело о возмещении вреда, суд обязан руководствоваться положениями статьи 1083 ГК РФ. Из чего следует, что в судебном заседании будут исследованы все обстоятельства причинения вреда налоговым органом (его должностными лицами), в том числе и на предмет наличия вины самого потерпевшего.

При предъявлении иска о возмещении убытков налогоплательщику (налоговому агенту) для обоснования своих требований необходимо подтвердить:

- наличие убытков;
- причинно-следственную связь между причиненными налогоплательщику убытками и неправомерными действиями (бездействием) налоговых органов и должностных лиц указанных органов.

Само собой разумеющимся является предварительное разрешение налогового (административного) спора в судебном или внесудебном порядке, установившем неправомерность действий (бездействия) налоговых органов, их должностных лиц.

Мотивировочная часть судебного акта (или акта вышестоящего налогового органа) по налоговому спору, вынесенному в пользу налогоплательщика, должна отражать установленный юридический факт – неправомерность действий (бездействия) налогового органа (его должностных лиц).

Под причинно-следственной связью признается такая связь событий, при которой одно из событий – причина (неправомерные действия налоговых органов и должностных лиц налогового органа) не только предшествует по времени второму событию – последствию (причинение убытков), но и порождает его (влечет его наступление).

Истец-налогоплательщик (налоговый агент) должен доказать не только наличие убытка (например утрачено или повреждено имущество), но и доказать экономическую обоснованность расходов, которые были необходимы для предотвращения еще большего убытка, а также расходы на восстановление нарушенного права (которые не относятся к судебным расходам). Необходимость доказывания обоснованности расходов по предотвращению убытков корреспондирует с обязанностью истца доказать, что им были предприняты меры к недопущению или к сокращению размера убытков.

Имеющаяся практика взыскания с налогового органа упущенной показывает наличие множества условий, необходимых для удовлетворения заявленных требований о возмещении упущенной выгоды (неполученных доходов). Автор практического комментария к части первой НК РФ Ю. М. Лермонтов обращает внимание на постановление ФАС Московского округа от 25.08.2008 № КА-А40/7694-08, указывающее на необходимость доказывания в судебном процессе неправомерности действий налогового органа, размера убытков, причинной связи между размером убытка и

неправомерными действиями налогового органа. При этом налогоплательщик должен принять меры к уменьшению размера убытков и документально подтвердить суду, что он эти меры принял [16].

Ю. М. Лермонтов отмечает, что доказать размер причиненных убытков уже сложнее. Например, в рассматриваемом деле суд не принял в качестве доказательства представленный налогоплательщиком расчет упущенной выгоды на том основании, что этот расчет носит характер предположения [16].

По мнению указанного автора, с которым невозможно не согласиться, сложно также доказать причинную связь между понесенными убытками и решением налогового органа, так как суд требует представить доказательства, из которых однозначно следует наличие причинной связи.

В доказательство своих выводов Ю. М. Лермонтов приводит примеры следующих судебных актов: постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.11.2007 № А26-6409/2006, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 11.03.2008 № Ф08-939/08-333А, постановление ФАС Уральского округа от 14.06.2007 № Ф09-4487/07-СЗ. Однако это не означает, что взыскание упущенной выгоды невозможно на практике.

Исходя из положений Конституционного Суда РФ, изложенных в постановлении от 16.07.2004 г. № 14-П о недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (статьи 35 и 103), можно утверждать о недопустимости руководства при его осуществлении целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку. «Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статья 1, часть 1; статья 17, часть 3, Конституции)» [8].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что налогоплательщик (налоговый агент) реализуя свое право на возмещение вреда, причиненного действиями (бездействиями) налогового органа, может рассчитывать на удовлетворение заявленных требований в случае, когда судом будет установлено: неправомерность действий (бездействий) налоговых органов (должностных лиц налоговых органов), причинно-следственная связь между этими действиями (бездействиями) и наступившими неблагоприятными последствиями для налогоплательщика (налогового агента) [10].

НК РФ не содержит норм права, предусматривающих возмещение налогоплательщику морального вреда, причиненного незаконными (неправомерными) действиями (бездействиями) налоговых органов и их должностных лиц. Однако, учитывая нормы пункта 3 статьи 35, пункта 3 статьи 103 НК РФ и положения ГК РФ о возмещении морального вреда, можно констатировать факт наличия ответственности налогового органа за причинение морального вреда в случае неправомерных действий или бездействия должностных лиц и других работников налоговых органов (но только совершенных при осуществлении налогового контроля).

Вопросы взыскания морального вреда урегулированы статьей 151 и главой 59 ГК РФ. В постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 20.12.1994 № 10 [9] и комментариях правоведов к нему достаточно подробно рассмотрены основные проблемы, связанные с применением законодательства о компенсации морального вреда. Поэтому мы не ставим целью настоящей статьи подробное описание порядка взыскания морального вреда ввиду его не распространенности в налоговом администрировании, и присутствии только в виде разглашения сведений, составляющих налоговую тайну.

Следует отметить, что исполнение вынесенных судебных актов о возмещении налоговым органом вреда, равно как и взыскание судебных издержек с налогового органа по исполнительному листу осуществляется за счет казны Российской Федерации. Нормативное основание данного положения предусмотрено в статье 1069 ГК РФ, а также частью 1 статьи 35 НК РФ, устанавливающей, что «причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и иными федеральными законами».

Механизм исполнения судебных актов за счет казны (федерального бюджета) по деликтным обязательствам налогового органа предусмотрен статьями 242.1 и 242.2 Бюджетного кодекса РФ [2] и на сегодня уже является абсолютно отработанным [19].

В связи с тем, что должником в обязательстве по возмещению вреда, причиненного в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, является публично-правовое образование, а не его органы либо должностные лица этих органов, можно назвать

материальную ответственность налогового органа условной. И возможно, поэтому налоговые органы допускают значительный брак в своей работе – более 60 % отмены принятых решений арбитражными судами в 2008-2011 годах (см. Справку о рассмотрении арбитражными судами РФ дел с участием налоговых органов в 2008 - 2011 гг.) [20].

Резюмируя исследование материальной ответственности налоговых органов, считаем необходимым перечислить реально имеющие место виды материальной ответственности, возникающей вследствие деликтных деяний налоговых органов и их должностных лиц при осуществлении налогового администрирования. Это:

- проценты за пользование чужими денежными средствами, уплачиваемые по поручению налогового органа,
- судебные расходы (издержки), взыскиваемые с налогового органа на основании разрешенного в пользу налогоплательщика (налогового агента) налогового спора,
- убытки (компенсация вреда), определенные в судебном акте по иску, предъявленному к налоговому органу о возмещении убытков (причиненного вреда),
- компенсация морального вреда.

СПРАВКА

о рассмотрении арбитражными судами РФ дел
с участием налоговых органов в 2008 - 2011 гг.

	2008 г.	2009 г.	+/- к 2008 г.	2010 г.	+/- к 2009 г.	2011 г.	+/- к 2010 г.
Рассмотрено всего дел	970 152	1409503	439 351	1197103	-212 400	1078383	-118 720
			45,3%		-15,1%		-9,9%
из них:							
возникающих из административных и иных публичных правоотношений	472 359	567 699	95 340	341 453	-226 246	383 107	41 654
			20,2%		-39,9%		12,2%
% к общему количеству рассмотренных дел	48,7	40,3		28,5		35,5	
в том числе:							
связанных с применением налогового законодательства	99 681	87 872	-11 809	92 438	4 566	98 313	5 875
			-11,8%		5,2%		6,4%
% к количеству дел, возникающих из административных правоотношений	21,1	15,5		27,1		25,7	

	2008 г.	2009	+/- к 2008 г.	2010 г.	+/- к 2009 г.	2011 г.	+/- к 2010 г.
из них:							
об оспаривании нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов	115	119		107		82	
(% к количеству дел, связанных с применением налогового законодательства)	0,12	0,14		0,12		0,08	
требования удовлетворены	74 64,3%	69 58,0%		38 35,5%		42 51,2%	
об оспаривании ненорматив. правовых актов налоговых органов, действий (бездействий) должностных лиц.	50 685	35 368		31 514		26 358	
(% к количеству дел, связанных с применением налогового законодательства)	50,8	40,2		34,1		26,8	
требования удовлетворены	35 463 70,0%	23 448 66,3%		20 169 64,0%		16 559 62,8%	
о взыскании с организаций и граждан обязательных платежей и санкций	43 565	49 400		58 366		69 795	
(% к количеству дел, связанных с применением налогового законодательства)	43,7	56,2		63,1		71,0	
требования удовлетворены	24 426 56,1%	29 071 58,8%		36 321 62,2%		29 251 41,9%	
заявлено требований на сумму (млн. руб.)	19 658	15 530		13 380		32 757	
удовлетворено требований на сумму (млн. руб.)	4 683	4 971		3 678		3 581	
о возврате из бюджета денежных средств, излишне списанных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками	4 225	2 326		1 923		1 571	
(% к количеству дел, связанных с применением налогового законодательства)	4,2	2,6		2,1		1,6	
требования удовлетворены	3 240 76,7%	1 536 66,0%		1 286 66,9%		925 58,9%	
о ликвидации организаций по искам налоговых органов	1 745	2 734	989	1 896	-838	1 041	-855
			56,7%		-30,7%		-45,1%
требования удовлетворены	632 36,2%	999 36,5%		712 37,6%		362 34,8%	
об оспаривании решений налоговых органов о привлечении к административной ответственности	10 551	7 179	- 3 372 - 32,0%	3 003	-4 176 -58,2%	2 292	-711 -23,7%
требования удовлетворены	6 041 57,3%	4 839 67,4%		2 099 69,9%		1 423 62,1%	

Рассмотрено в апелляционной инстанции дел, связанных с применением налогового законодательства	19 768	16 875	-2 893 -14,6%	17 611	736 4,4%	14 645	-2 966 -16,8%

	2008 г.	2009 г.	+ / – к 2008 г.	2010 г.	+ / – к 2009 г.	2011 г.	+ / – к 2010 г.
% к количеству рассмотренных в первой инстанции дел, связанных с применением налогового законодательства	19,8	19,2		19,1		14,9	
отменено, изменено судебных актов (кол-во дел)	3 652	3 060		2 780		2 330	
% к количеству рассмотренных в первой инстанции дел, связанных с применением налогового законодательства	3,7	3,5		3,0		2,4	

Рассмотрено в кассационной инстанции дел, связанных с применением налогового законодательства	19 838	15 602	-4 236 - 21,4 %	12 793	-2 809 -18,0%	10 074	-2 719 -21,3%
% к количеству рассмотренных в первой инстанции дел, связанных с применением налогового законодательства	19,9	17,8		13,8		10,2	
отменено, изменено судебных актов (кол-во дел)	3 183	2 325		1 673		1 237	
% к количеству рассмотренных в первой инстанции дел, связанных с применением налогового законодательства	3,2	2,6		1,8		1,3	

Список литературы:

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
5. Федеральный закон от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
6. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

7. Определение Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2002 г. № 22-О «По жалобе открытого акционерного общества «Большевик» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 15, 16 и 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

8. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

9. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 20 декабря 1994 г. № 10 «Некоторые вопросы применения законодательства о компенсации морального вреда» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

10. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 12.06.2008 № Ф03-А37/08-2/1457 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

11. Приказ Федеральной налоговой службы от 29 ноября 2005 г. № САЭ-3-19/622@ «Об утверждении форм договоров об инвестиционном налоговом кредите» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

12. Артемьева Ю. А. О юридической ответственности налоговых органов [Текст] / Ю. А. Артемьева // Вопросы российского и международного права. – 2011. – № 4. – С. 44-60.

13. Кизилев В. В. Обязанности и ответственность должностных лиц налоговых органов: анализ действующего законодательства России [Текст] / В. В. Кизилев. – Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 2006. – 116 с.

14. Кизилев В. В. Неправомерные действия должностных лиц налоговых органов [Текст] / В. В. Кизилев. – Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 2008. – 376 с.

15. Кокурина И. В., Усачев И. В. Противоправность действий, как условие наступления гражданско-правовой ответственности налоговых органов за нарушение деликтных обязательств [Текст] /

И. В. Кокурина, И. В. Усачев // Бизнес в законе. – 2011. – № 3. – С. 52-54.

16. Лермонтов Ю. М. Практический комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Просто о сложном (с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ и вступивших в силу с 1-го января 2009 г.) // Система ГАРАНТ: [Электрон-ный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

17. Усачев И. В. Особенности теоретико-правового закрепления гражданско-правовой ответственности налоговых органов [Текст] / И. В. Усачев // Бизнес в законе. – 2011. – № 3. – С. 49-51.

18. Федина Е. А. Юридическая ответственность налоговых органов и их должностных лиц [Текст] / Е. А. Федина // Вестник Российской правовой академии. – 2006. – № 2. – С. 56-60.

19. Суворова И. М., Мирза Л. С. Правовое развитие исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетной системы Российской Федерации (1981-2011 гг.) [Текст] / И. М. Суворова, Л. С. Мирза // Юридический мир.– 2012. – № 2. – С. 28-32.

20. Справка о рассмотрении арбитражными судами РФ дел с участием налоговых органов в 2008 - 2011 гг. URL: <http://arbitr.ru/press-centr/news/totals/> (дата обращения : 11.03.2012).

References:

1. Arbitration and Procedural Code of the RF No. 95- FL (Federal Law) of July 24, 2002 [Arbitrazhnyj processual'nyj kodeks Rossijskoj Federatsii ot 24 ijulja 2002 g. № 95-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

2. Budget Code of the RF, No. 145-FL of July 31, 1998 [Bjudzhetnyj kodeks Rossijskoj Federatsii ot 31 ijulja 1998 g. № 145-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

3. Civil Code of the RF, No 51-FZ part one of November 30, 1994, No. 14-FZ part two of January 26, 1996. [Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federatsii. Chast' pervaja ot 30 nojabrja 1994 g. № 51-FZ, chast' vtoraja ot 26 janvarja 1996 g. № 14-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

4. Tax Code of the RF, No. 146-FZ part one of July 31, 1998 [Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federatsii. Chast' pervaja ot 31 ijulja 1998 g. № 146-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

5. Federal Law No. 224-FZ of November 26, 2008 On making amendments to part one and two of the Tax Code of the RF, and to separate legislative acts of the RF [Federal'nyj zakon ot 26 nojabrja 2008 g. № 224-FZ «O vnesenii izmenenij v chast' pervuju, chast' vtoruju Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii i odel'nye zakonodatel'nye akty Rossijskoj Federatsii»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

6. Federal Law No. 229-FL of July 27, 2010 on making amendments to part one and two of the Tax Code of the RF and some another legislative acts of the RF, and also about recognizing as stale of separate legislative acts (provisions of legislative acts) of the RF in connection with the settlement of debt on payment of taxes, fees, penalty interests and fines, and another issues of tax administration [Federal'nyj zakon ot 27 ijulja 2010 g. № 229-FZ «O vnesenii izmenenij v chast' pervuju i chast' vtoruju Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federatsii i nekotorye drugie zakonodatel'nye akty Rossijskoj Federatsii, a takzhe o priznanii utrativshimi silu otdel'nyh zakonodatel'nyh aktov (polozhenij zakonodatel'nyh aktov) Rossijskoj Federatsii v svjazi s uregulirovaniem zadolzhennosti po uplate nalogov, sborov, penej i shtrafov i nekotoryh inyh voprosov nalogovogo administrirovaniya»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

7. The ruling of the Constitutional Court of the RF No. 22-O of February 20, 2002 under the claim of JSC "Bol'shevik" on violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of articles 15, 16 and 1069 of the Civil Code of the RF [Opredelenie Konstitucionnogo Suda RF ot 20 fevralja 2002 g. № 22-O «Po zhalobe otkrytogo aktsionernogo obwestva «Bol'shevik» na narushenie konstitutsionnyh prav i svobod polozhenijami statej 15, 16 i 1069 Grazhdanskogo kodeksa Rossijskoj Federatsii»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

8. Resolution of the Constitutional Court of the RF No. 14-P of July 16, 2004 under the case on verification of the constitutionality of separate provisions of part two of the article 89 of the Tax Code of the RF in connection to claims of citizens Egorov A.D. and Chuev N.V. [Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 16 ijulja 2004 g. № 14-P «Po delu o proverke konstitutsionnosti otdel'nyh polozhenij chasti vtoroj stat'i 89 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federatsii v svjazi s zhalobami grazhdan A. D. Egorova i N. V. Chueva»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

9. Resolution of the Plenum of the Higher Court of the RF No. 10 of December 20, 1994 «Some issues of use of the legislation on compensation of moral damage» [Postanovlenie Plenuma Verhovnogo Suda RF ot 20 dekabnja 1994 g. № 10 «Nekotorye voprosy primenenija zakonodatel'stva o kompensatsii moral'nogo vreda»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

10. Decision of Federal Antimonopoly Service (FAS) of the Far East district No. F03-A37/08-2/1457 of June 12, 2008 [Postanovlenie FAS Dal'nevostochnogo okruga ot 12.06.2008 № F03-A37/08-2/1457]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

11. Order of the Federal Tax Service No. № SAE'-3-19/622@ of November 29, 2005 on Endorsement the Forms of Agreements on Investment Tax Credit [Prikaz Federal'noj nalogovoj sluzhby ot 29 nojabrja 2005 g. № SAJe-3-19/622@

«Ob utverzhdenii form dogovorov ob investitsionnom nalogovom kredite»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

12. Artem'eva Ju. A. On legal liability of tax authorities [O juridicheskoy otvetstvennosti nalogovyh organov]. *Voprosy rossijskogo i mezhdunarodnogo prava – Issues of Russian and International Law*, 2011, no. 4, pp. 44-60.

13. Kizilov V. V. *Duties and responsibilities of the officials of tax authorities: an analysis of the curent legislation of Russia* [Objazannosti i otvetstvennost' dolzhnostnyh lic nalogovyh organov: analiz dejstvujuwego zakonodatel'stva Rossii]. Saratov: Saratov University Publishing House, 2006, 116 p.

14. Kizilov V. V. *Unlawful actions by officials of tax authorities* [Nepravomernye dejstviya dolzhnostnyh lits nalogovyh organov]. Saratov: Saratov University Publishing House, 2008, 376 p.

15. Kokurina I. V., Usachev I. V. Unlawfulness of actions as condition for bringing to civil and legal responsibility of tax authorities for violation of tort obligations [Protivopravnost' dejstvij, kak uslovie nastuplenija grazhdansko-pravovoj otvetstvennosti nalogovyh organov za narushenie deliktnyh objazatel'stv]. *Biznes v zakone – Business in Law*, 2011, no. 3, pp. 52-54.

16. Lermontov Ju. M. Practical comments to part one of the Tax Code of the RF [Prakticheskij kommentarij k chasti pervoj Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federatsii]. *Prosto o slozhnom – Simply about Complex* (taking into account amendments which were made by the Federal Law No. 224-FL of November 26, 2008 and came into force on January 01, 2009).

17. Usachev I. V. Peculiarities of theoretic and legal enshrining of civil and legal responsibility of tax authorities [Osobennosti teoretiko-pravovogo zakreplenija grazhdansko-pravovoj otvetstvennosti nalogovyh organov]. *Biznes v zakone – Business in Law*, 2011, no. 3. pp. 49-51.

18. Fedina E. A. Juridical responsibility of tax authorities and theirs officials [Juridicheskaja otvetstvennost' nalogovyh organov i ih dolzhnostnyh lits]. *Vestnik Rossijskoj pravovoj akademii – Messenger of Russian Legal Academy*, 2006, no. 2, pp. 56-60.

19. Suvorova I. M., Mirza L. S. Legal development of execution of court's judgments under request of exaction by funds of the Budget system of the RF (1981-2011) [Pravovoe razvitie ispolnenija sudebnyh aktov po obrashheniju vzyskanija na sredstva bjudzhetnoj sistemy Rossijskoj Federatsii (1981-2011)]. *Juridicheskij mir – Legal World*, 2012, no. 2, pp. 28-32.

20. *Summary on consideration in Arbitration courts of the RF of cases with participation of tax authorities in 2008-2011* [Spravka o rassmotrenii arbitrazhnymi sudami RF del s uchastiem nalogovyh organov v 2008 - 2011 gg]. Available at: <http://arbitr.ru/press-centr/news/totals/> (accessed: 11.03.2012).

ПАРАДОКСЫ И ИРРАЦИОНАЛЬНОЕ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ
АДМИНИСТРАТИВНОЙ ЮРИСДИКЦИИ РОССИИ
PARADOXES AND IRRATIONAL IN THE ACTIVITY OF SUBJECTS OF
ADMINISTRATIVE JURISDICTION OF RUSSIA

Кизилов Вячеслав

Владимирович,

*к.ю.н., доцент кафедры
административного и финан-
сового права НОУ ВПО «Ом-
ский юридический институт»
г. Омск.*

Kizilov Viacheslav

Vladimirovich,

*c.j.s, Associate Professor,
Department of Administrative
and financial law of the Non-
State educational institution
of Higher vocational education
«Omsk Institute of law», Omsk.*

Излагаются критические взгляды на деликтные проявления в деятельности субъектов административной юрисдикции при осуществлении ими контрольных функций и функций административного преследования правонарушителей – субъектов предпринимательской деятельности. Рассматриваются конкретные примеры норм действующего законодательства России, способствующих иррациональному подходу субъектов административной юрисдикции к оценке действий правонарушителей.

Ключевые слова: административная юрисдикция, субъекты административной юрисдикции, деятельность субъектов административной юрисдикции, органы административной юрисдикции.

Outlines the critical views on tort manifestations in activity of the subjects of administrative jurisdiction in carrying out control functions and functions of administrative prosecution of offenders – subjects of entrepreneurial activity. Discusses specific examples of norms of Russian current legislation, contributing to the irrational approach of the subjects of administrative jurisdiction to the evaluation of offenders' actions.

Keywords: administrative jurisdiction, subjects of administrative jurisdiction, activity of the subjects of administrative jurisdiction, administrative jurisdiction bodies.

Рассматривая имеющую место дискуссию относительно административной юрисдикции, следует отметить отсутствие особых различий в воззрениях различных ученых на ее сущность. Все определения административной юрисдикции, сформулированные учеными, так или иначе, сводятся к подзаконной, правоохранительной и правоприменительной деятельности государственных органов.

Например, А. П. Шергин приводит следующую дефиницию рассматриваемой категории: «Административная юрисдикция представляет собой часть исполнительно-распорядительной деятельности, причем ее обособленную часть, которая по своему характеру является подзаконной, правоприменительной, правоохранительной. Эта деятельность – один из видов юрисдикции, обладающий всеми признаками данного способа правоохраны (наличие правонарушения, спора; состязательная процедура рассмотрения дела; обязательность принятия юрисдикционного акта)» [15, 34-35].

Не так давно А. Ю. Гулягин написал обзорную статью, в которой рассмотрел наиболее значимые признаки административной юрисдикции и проанализировал авторские дефиниции административной юрисдикции известных ученых-административистов [10]. Нам близка позиция указанного автора, что «административно-юрисдикционная деятельность тесно связана с государственным управлением. Если представить эту связь в наиболее общем выражении, то административно-юрисдикционную деятельность можно определить как часть управленческой деятельности, в ходе осуществления которой происходит применение норм как материального, так и процессуального права (прежде всего административного), т. е. разрешение индивидуально-конкретных дел в сфере государственного управления» [10, 79].

Если обратиться к теории права, то под юрисдикцией в ней понимают установленную законом (или нормативным актом) совокупность правомочий соответствующих государственных органов разрешать правовые споры и дела о правонарушениях. В теории административного права юрисдикция рассматривается большинством ученых так же в качестве вида правоохранительной, правоприменительной деятельности государства. Общеизвестно, что разрешение споров и правоприменительная деятельность сопровождается оценкой действий субъектов административной юрисдикции с точки зрения их правомерности применять юридические санкции к правонарушителям.

Как нам представляется, вопрос соотношения административного процесса и административной юрисдикции как общего и частного давно решен. Также не вызывает возражение выделение в административной юрисдикции производства по делам об административных правонарушениях, дисциплинарного производства и производства по жалобам граждан и юридических лиц. Именно такое понимание административной юрисдикции высказала М. А. Лапина в статье «Объединенная концепция системы административного процесса» [13].

Следует отметить, что границей между управленческой (контрольной, надзорной) деятельностью органов административной юрисдикции и собственно административно-юрисдикционной деятельностью являются юридические факты – возникновение административно-правового спора или установление компетентным и полномочным органом (должностным лицом) события административного (а также налогового, в контексте НК РФ) правонарушения.

Занимаясь одновременно наукой и юридической практикой, постоянно отмечаешь несовпадение проблем прикладного и теоретического плана. Например, правоприменителя и субъекты управления не интересуют «баталии» в среде ученых относительно доктринальных понятий юридических категорий, не вызывают интерес различные концепции, предлагаемые для решения теоретических проблем. Вопросом номер один в правоприменении является законность действий и принимаемых решений органами административной юрисдикции. Поэтому в данной статье рассмотрим некоторые случаи из практики, которые дают основания заявлять о наличии парадоксов и иррационального в административной юрисдикции России.

Прошло уже достаточно времени с момента первого изложения Конституционным судом Российской Федерации своей правовой позиции относительно контрольных функций, реализуемых различными органами государственной власти в пределах компетенции, закрепленной за ними Конституцией Российской Федерации, конституциями и уставами субъектов Российской Федерации федеральными законами. Однако вывод КС РФ о том, что каждый орган государственной власти имеет самостоятельность при реализации этой функции и специфические для каждого из них формы ее осуществления [8], не уменьшил число обращений граждан в КС РФ в виду имеющейся, негативной с точки зрения граждан, правоприменительной практики норм федеральных законов органами административной юрисдикции.

Например, в одном из своих актов Конституционному Суду Российской Федерации пришлось разъяснять, что «законодатель вправе возложить полномочия по проверке правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов на федеральный орган исполнительной власти, по своему функциональному предназначению наиболее приспособленный к их осуществлению. Необходимость нормативного обеспечения реализации контрольной функции государства в сфере налогообложения вытекает из Конституции Российской Федерации, в том числе из ее статей 72 (пункт «и» части 1) и 75 (часть 3), согласно которым установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов, а система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом.

Законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе связанности государственных органов законом и недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого» [9]. Как нам представляется, высказанное положение о недопустимости вмешательства в оперативную деятельность проверяемого контролирующим органом относится к любому государственному органу Российской Федерации.

Изучение указанного акта КС РФ приводит к пониманию того, что «федеральный законодатель должен соблюдать вытекающие из статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 8, 17, 34 и 35 требования, в силу которых ограничение федеральным законом права владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности возможно, только если оно отвечает требованиям справедливости, адекватно, пропорционально, соразмерно и необходимо для защиты конституционно значимых ценностей, в том числе частных и публичных прав и законных интересов других лиц, и не затрагивает само существо конституционных прав, т. е. не ограничивает пределы и применение основного содержания соответствующих конституционных норм» [9].

Следующая правовая позиция КС РФ, по нашему мнению, является наставлением (руководством) для судебных органов, осуществляющих правосудие в налоговых спорах – «несмотря на то, что суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов (их должностных лиц), которые действуют в рамках предоставленных им законом дискреционных полномочий, необходимость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере как сфере властной деятельности государства предполагает возможность проверки законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля, - о проведении встречных проверок, истребовании документов, назначении экспертизы и т. д.» [9]. Однако арбитражные суды не всегда уделяют должное внимание оценке целесообразности действий налогового органа. Например, в рамках выездной налоговой проверки одной организации-налогоплательщика были истребованы с другой организации документы, не относящиеся к деятельности проверяемого субъекта. Арбитражный суд «не усмотрел» абсурдности заявления представителя налогового органа о том, что затребованные документы необходимы были для установления в рамках налоговой проверки организации-налогоплательщика «правомерности не включения в налоговую базу по налогу на прибыль по доходам, выплаченным в форме дивидендов, денежных средств в сумме 111 000 000 руб.» [17]. Дивиденды всегда выплачиваются за счет чистой прибыли, а налоговая база с учетом дивидендов формируется у получателя дивидендов, а не у лица, их выплачивающих. Кроме того, запрошенные документы никакого отношения к «выплате дивидендов» организацией-налогоплательщиком не имели.

Отмечая недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (предусмотрено статьями 35 и 103 НК РФ), КС РФ, как мы полагаем, осуждает ситуацию, когда налоговые органы при осуществлении налогового контроля руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку. Налоговый контроль, по мнению КС РФ, в таких случаях «может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1-3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации недопустимо. Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества

несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статья 1, часть 1; статья 17, часть 3, Конституции Российской Федерации)» [9].

Анализ дел, рассмотренных в арбитражных судах, проведенный нами по статистическим данным работы арбитражных судов Российской Федерации, лучше всего свидетельствует о превышении органами административной юрисдикции своих полномочий, либо использовании их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан и организаций (см. таблицы 1, 2). Данное утверждение подтверждается тем, что основанием для признания ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными служит установление в суде факта их не соответствия закону или иному нормативному правовому акту и нарушения прав и законных интересов заявителей в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности (см. ч. 1 ст. 201 АПК РФ) [2].

Как видно из таблицы 1 по категориям дел пунктов 1-3 процент удовлетворения заявленных требований субъектов предпринимательской деятельности достаточно высок. Несмотря на то, что процент удовлетворения заявленных требований налоговых органов по взысканию с организаций и граждан обязательных платежей и санкций значителен (составляет минимально 41,9 % и максимально 62,2 %), оценка этих «побед» налоговых органов предстает в ином виде при использовании показателя, измеряемого в миллионах рублей, а не в количестве рассмотренных дел. Процент присужденных к взысканию сумм по делам категории п. 4 таблицы 1 не превышает 11 процентов в 2011 году.

Все это свидетельствует о том, что налоговые органы, являясь органом административной юрисдикции и призванные быть препятствием административных (налоговых) правонарушений, реально являются генераторами деликтов, но уже в иной сфере публичных правоотношений. В этом, как нам представляется, заключается первый парадокс административной юрисдикции в России. Только с оговоркой можно оправдать деликтные деяния налоговых органов, так как основная их функция фискальная, и решение задачи наполнения бюджета несет в себе определенные издержки в правовой сфере. Однако генераторами деликтов в административно-правовой сфере (сфере управления) являются и другие государственные органы, лишь с разницей в объеме совершаемых деликтов.

Результаты рассмотрения арбитражными судами РФ дел, связанных с осуществлением налоговыми органами административной юрисдикции, за 2008-2011 годы.

Категория рассмотренных дел	Количество дел по годам			
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
1. Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий налоговых органов, в том числе:	50685	35368	31514	26358
дела, в которых удовлетворены требования заявителей (в процентах к количеству дел с участием налоговых органов)	35463 (70,0)	23448 (66,3)	20169 (64,0)	16559 (62,8)
2. Дела об оспаривании решений налоговых органов о привлечении к административной ответственности, в том числе:	10551	7179	3003	2292
дела, в которых удовлетворены требования заявителей (в процентах к количеству дел с участием налоговых органов)	6041 (57,3)	4839 (67,4)	2099 (69,9)	1423 (62,1)
3. Дела о возврате из бюджета денежных средств, излишне списанных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками, в том числе:	4225	2326	1923	1571
дела, в которых удовлетворены требования заявителей (в процентах к общему количеству дел)	3240 (76,7)	1536 (66,0)	1286 (66,9)	925 (58,9)
4. Дела с участием налоговых органов о взыскании с организаций и граждан обязательных платежей и санкций (в судебном порядке), в том числе:	43565	49400	58366	69795
дела, в которых удовлетворены требования заявителей (в процентах к количеству дел с участием налоговых органов)	24426 (56,1)	29071 (58,8)	36321 (62,2)	29251 (41,9)
заявлено (удовлетворено) требований, в млн. руб.	19658 (4683)	15530 (4971)	13380 (3678)	32757 (3581)
(процент удовлетворения требований, исчисленный от суммы требования)	(23,8)	(32,0)	(27,5)	(10,9)

Согласно аналитической записке к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2011 г. доля дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, по которым требования заявителей были удовлетворены, составила в среднем 52 %. Чаще отменялись решения органов, осуществляющих контроль за использованием земли (64 %), органов, осуществляющих контроль в сфере охраны окружающей среды (63 %), налоговых органов (62 %) [19].

Из опубликованной на сайте Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации справки о рассмотрении арбитражными судами Российской

Федерации дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, в 2008 - 2011 гг. нами составлена таблица 2 с результатами рассмотрения арбитражными судами РФ дел, связанных с осуществлением административной юрисдикции, за 2008-2011 годы.

На основании сведенных в таблицу 2 данных можно сказать, что арбитражные суды более чем в половине случаев разрешали административноправовые споры не в пользу органов административной юрисдикции. Причем количество проигранных органами административной юрисдикции споров исчисляется не одним десятком тысяч дел (т. е. носит не единичный, не исключительный характер).

Таблица 2

Результаты рассмотрения арбитражными судами РФ дел, связанных с осуществлением административной юрисдикции, за 2008-2011 годы.

Категория рассмотренных дел	Количество дел по годам			
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Дела, возникшие из административных и иных публичных правоотношений	472359	567699	341453	383107
(в процентах к общему количеству дел)	(48,7)	(40,3)	(28,5)	(35,5)
в том числе:				
1. Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий гос. органов, органов местного самоуправления, иных органов, организаций наделенных отдельными гос. или иными публичными полномочиями, должностных лиц, в том числе:	90190	85943	90162	82957
дела, в которых удовлетворены требования заявителей (в процентах к общему количеству дел)	50009 (55,4)	44664 (52,0)	45590 (50,6)	39589 (47,7)
2. Дела об оспаривании решений о привлечении к административной ответственности, в том числе:	43558	45587	41683	45920
дела, в которых удовлетворены требования заявителей (в процентах к общему количеству дел)	25853 (59,4)	27479 (60,3)	23259 (55,8)	23959 (52,2)
3. Дела о взыскании с организаций и граждан обязательных платежей и санкций (в судебном порядке), в том числе:	277010	379051	153854	197119
дела, в которых удовлетворены требования заявителей (в процентах к общему количеству дел)	211434 (76,3)	194909 (51,4)	105041 (68,7)	130464 (66,2)
заявлено (удовлетворено) требований, в млн. руб.	40616 (15639)	54956 (24442)	37388 (16590)	38946 (6277)
(процент удовлетворения требований, исчисленный от суммы требования)	(38,5)	(44,5)	(44,4)	(16,1)

Второй парадокс, отмечен нами в ситуации с установлением вины организации в совершении налогового правонарушения [12], суть которого

сводится к следующему. Частью первой Налогового кодекса Российской Федерации в статье 110 «Форма вины при совершении налогового правонарушения» установлено субъективное вменение вины организации в совершении налогового правонарушения:

«Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения».

Как следует из нормы закона, необходимым условием наступления ответственности организации является действие или бездействие должностных лиц либо представителей организации, которые умышленно или по неосторожности совершили противоправное деяние, квалифицируемое как налоговое правонарушение. Однако поиск в СПС «ГАРАНТ» судебных актов, проведенный со ссылкой на фрагмент, содержащий выделение п. 4 статьи 110 НК РФ, в котором дан субъективный принцип определения вины организации, приводит к формированию списка всего из 204 документов (судебные акты различных инстанций арбитражных судов), несмотря на то, что база данных содержит более 325 тысяч судебных актов, касающихся налоговых споров с участием организаций [16]. Из этого следует, что арбитражные суды без наличия (исследования) доказательств вины организаций, по крайней мере, без отражения вины в судебном акте, вынесли свои вердикты относительно налогового спора.

Анализ судебных актов арбитражных судов по налоговым спорам с участием организаций, вердикт по которым вынесен в пользу налогового органа, показал, что в большинстве случаев мотивировочная часть судебных актов не содержит описания того:

- какое должностное лицо организации виновно в совершении налогового правонарушения организацией;
- какая форма вины установлена налоговым органом при осуществлении налогового контроля или арбитражем в судебном заседании по налоговому спору.

Также нет в мотивировочной части судебных актов и указаний на то, какая форма вины и какое должностное лицо организации определены в решении налогового органа о привлечении к административной ответственности.

Выход из создавшегося положения нам представляется разновариантным:

1. «Арбитражные суды и налоговые органы следуют четкому порядку установления вины организации – через вину должностных лиц.

Решения налоговых органов о привлечении организации к налоговой ответственности должны содержать в описательной (мотивировочной части) какими должностными лицами совершено противоправное и виновное деяние, приведшее к нарушению налогового законодательства, а также указана форма вины. А арбитражным судом должны быть исследованы доказательства вины должностных лиц, с отражением данного исследования в судебных актах. При этом следует учесть, что наличие в налоговом праве презумпции невиновности обязывает налоговые органы в ходе судебного разбирательства доказывать не только достоверность собственных выводов, но и необоснованность возражений привлекаемого лица [14, 494]. В этом случае возможны корректировки законов в части уточнения процедурных и процессуальных моментов, но не в части отступления от продекларированных принципов субъективного вменения в НК РФ.

2. Законодатель «сдается» правоприменителю и осуществляет переход в налоговом законодательстве от принципа субъективного вменения вины организаций к принципу объективного вменения по аналогии с административно-деликтным законодательством.

Необходимость такого перехода может быть обоснована наличием в действующем законодательстве различных подходов при определении вины организаций: субъективно-правового подхода в НК РФ, объективно-правового – в КоАП РФ, ГК РФ. Что, по мнению некоторых ученых, не способствует единообразию правового регулирования. Высказываются мнения, что различное понимание вины организаций налоговым и административным правом усложняет процесс восприятия вины как основания юридической ответственности для рядовых налогоплательщиков [11].

Помимо рассмотренных нами парадоксальных случаев в административной юрисдикции имеет место и иррациональное поведение субъектов, которое в основном связано с расхождением заявленных целей (задач) в регулирующем ряд правоотношений федеральном законодательстве и предусмотренном в нем же механизмов реализации норм права.

Например, название Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 228-ФЗ [7] содержит предусмотренную законодателем цель его введения – защиту прав кредиторов при уменьшении уставного капитала в тех случаях, когда стоимость чистых активов становится меньше уставного капитала хозяйственных обществ. Указанным законом вносятся соответствующие изменения

в Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», которыми вводится обязанность хозяйственным обществам подавать в регистрирующий орган:

- сведения о стоимости чистых активов юридического лица, являющегося акционерным обществом, на последнюю отчетную дату;
- сведения о стоимости чистых активов юридического лица, являющегося обществом с ограниченной ответственностью.

Неисполнение указанной обязанности преследуется законом. Согласно статье 14.25 КоАП РФ:

3. Непредставление, или несвоевременное представление, или представление недостоверных сведений о юридическом лице или об индивидуальном предпринимателе в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в случаях, если такое представление предусмотрено законом, - влечет предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере пяти тысяч рублей.

4. Представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, если такое действие не содержит уголовно наказуемого деяния, - влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере пяти тысяч рублей или дисквалификацию на срок до трех лет».

Таким образом, согласно совокупности действующих норм перечисленных нами законов реально административная ответственность вводится за сам факт не представления сведения о стоимости чистых активов юридического лица, вне зависимости от наличия или отсутствия обстоятельств снижения чистых активов ниже величины уставного капитала.

В связи с тем, что производственно-коммерческая деятельность нормально функционирующего юридического лица всегда будет приводить в разные отчетные периоды к разным значениям стоимости чистых активов, юридическим лицам придется ежеквартально подавать соответствующие сведения в регистрирующий орган. Дополнительно хотелось бы отметить, что сам факт публикации в соответствующем реестре сведений о стоимости чистых активов никаким образом не защищает права кредитора.

Следующий пример иррациональности связан с применением законодательства о защите конкуренции. Частью 4 статьи 19.8 КоАП РФ установлена ответственность за непредставление в федеральный антимонопольный орган, его территориальный орган уведомлений, предусмотренных антимонопольным законодательством Российской Федерации, представление уведомлений, содержащих заведомо недостоверные сведения, а равно за нарушение установленных антимонопольным законодательством Российской Федерации порядка и сроков подачи уведомлений. Положения указанной нормы не вызывают сомнения в разумности. Однако нормы закона Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» [6], устанавливающие условия, при которых возникает обязанность подачи уведомлений, вызывают определенные вопросы.

Например, частью 1 статьи 30 указанного закона установлены сделки и иные действия, об осуществлении которых должен быть уведомлен антимонопольный орган, в том числе:

5) *Лицами, приобретающими акции (доли), права и (или) имущество (за исключением акций (долей), прав и (или) активов финансовых организаций), об осуществлении сделок, иных действий, указанных в статье 28 настоящего Федерального закона, если суммарная стоимость активов по последнему балансу или суммарная выручка от реализации товаров лица, приобретающего акции (доли), права и (или) имущество, и его группы лиц и лица, акции (доли) и (или) имущество которого и (или) права в отношении которого приобретаются, и его группы лиц за календарный год, предшествующий году осуществления таких сделок, иных действий, превышает четыреста миллионов рублей и при этом суммарная стоимость активов по последнему балансу лица, акции (доли) и (или) имущество которого приобретаются и (или) права в отношении которого приобретаются, и его группы лиц превышает шестьдесят миллионов рублей, - не позднее чем через сорок пять дней после даты осуществления таких сделок, иных действий».*

Правило пункта 8 части 1 статьи 28 закона предусматривает в качестве контролируемых сделок передачу полномочий на осуществление функций единоличного исполнительного органа управляемого субъекта.

Однако в отношении сделок, предусматривающих получение предварительного согласия антимонопольного органа (статьи 28, 29 указанного закона), действует специальная оговорка об исключениях для лиц, входящих в одну группу лиц, а для случаев уведомления (статья 30 указанного закона,

предусматривающая меньшую степень контроля антимонопольного органа) такая оговорка по непонятным причинам отсутствует.

По нашему мнению абсолютно иррациональным является такая реализация норм права, когда антимонопольный орган должен быть уведомлен о смене в управляемом хозяйствующем субъекте единоличного исполнительного органа – генерального директора (директора) на управляющего (коммерческую организацию), которую возглавляет то же самое физическое лицо (занимавшее должность генерального директора в хозяйствующем субъекте), тем более, что управляющая компания входит в одну группу лиц с хозяйствующим субъектом и его генеральным директором.

В данном случае мы усматриваем нелогичность (иррациональность) норм статей 28-30 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции».

Последний пример иррациональности в административной юрисдикции связан с деятельностью Росфинмониторинга.

Статьей 15.27. КоАП РФ установлена административная ответственность за неисполнение требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. Часть первая указанной статьи вызывает определенные сомнения в ее рациональности. Как нам представляется, следующая формулировка правовой нормы содержит потенциал превышения полномочий органа административной юрисдикции – «неисполнение законодательства в части организации и (или) осуществления внутреннего контроля, не повлекшее непредставления сведений об операциях, подлежащих обязательному контролю, либо об операциях, в отношении которых у сотрудников организации, осуществляющей операции с денежными средствами или иным имуществом, возникают подозрения, что они осуществляются в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, а равно повлекшее представление названных сведений в уполномоченный орган с нарушением установленного срока, за исключением случаев, предусмотренных частями 2 - 4 настоящей статьи, – влечет предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти тысяч до тридцати тысяч рублей; на юридических лиц – от пятидесяти тысяч до ста тысяч рублей».

Дело в том, что Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных

преступным путем, и финансированию терроризма» [5] хотя и установлена конкретная цель – защита прав и законных интересов граждан, общества и государства путем создания правового механизма противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, объем осуществляемого контроля превышает, по нашему мнению, разумные пределы. А организация внутреннего контроля, под которым понимается совокупность принимаемых организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, мер, включающих разработку правил внутреннего контроля, назначение специальных должностных лиц, ответственных за реализацию правил внутреннего контроля, в любой момент может быть признана недостаточной в виду полномочий Росфинмониторинга своими актами изменять типовые правила.

Как нам представляется, являются неоправданными нормы закона, обязывающие лизинговые компании, не зависимо от видов совершаемых сделок и круга своих контрагентов, представлять информацию в Росфинмониторинг *по всем операциям с денежными средствами или иным имуществом*, равным или превышающим по стоимости установленный статьей 6 указанного закона предел – 600 тысяч рублей.

Объем установленных статьей 7 указанного закона подлежащих представлению в Росфинмониторинг сведений от лизинговых компаний вряд ли следует считать разумным, в виду того, что в рамках крупных сделок, связанных с техническим перевооружением промышленных производств, по одной сделке в течение срока лизинга (как правило, три года) осуществляются ежемесячно одни и те же платежи (операции в контексте закона). И каждый раз (при совершении ежемесячного платежа) лизинговая компания обязана представить в контролирующий орган следующие сведения по операциям с денежными средствами или иным имуществом, совершаемым их клиентами:

- вид операции и основания ее совершения;
- дату совершения операции с денежными средствами или иным имуществом, а также сумму, на которую она совершена;
- наименование, идентификационный номер налогоплательщика, государственный регистрационный номер, место государственной регистрации и адрес местонахождения юридического лица, совершающего операцию с денежными средствами или иным имуществом;

- сведения, необходимые для идентификации юридического лица, по поручению и от имени которого совершается операция с денежными средствами или иным имуществом, адрес местонахождения юридического лица;

- сведения, необходимые для идентификации представителя юридического лица, поверенного, агента, комиссионера, доверительного управляющего, совершающего операцию с денежными средствами или иным имуществом от имени, или в интересах, или за счет другого лица в силу полномочия, основанного на доверенности, договоре, законе либо акте уполномоченного на то государственного органа или органа местного самоуправления, адрес места жительства или местонахождения представителя юридического лица;

- сведения, необходимые для идентификации получателя по операции с денежными средствами или иным имуществом и (или) его представителя, идентификационный номер налогоплательщика (при его наличии), адрес местонахождения получателя и (или) его представителя, если это предусмотрено правилами совершения соответствующей операции.

Несвоевременное представление указанных сведений карается мерами административной ответственности по части 1 статьи 15.27 КоАП РФ. Как нам представляется анализ результатов административно-юрисдикционной деятельности Росфинмониторинга могут вызвать вопросы о целесообразности его деятельности. Например, из отчета Росфинмониторинга за 2010 год [18] не возможно сделать вывод об эффективности работы данного органа (19 тыс. организаций на учете Росфинмониторинге; 7,2 млн. полученных сообщений об операциях, в том числе об обязательных 2,5 млн. и 400 тыс. сообщений от некредитных организаций; 28 тыс. финансовых расследований, с участием РФМ; возбуждено 2,5 тыс. уголовных дел, до суда доведены 640, из них только по 150 вынесены обвинительные постановления, в том числе 60 по статьям 174, 174.1 УК РФ).

Из анализа изложенного напрашивается вывод о необходимости участия юридической науки в нормотворческом процессе, особенно касающегося совершенствования законодательства, регулирующего осуществление административной юрисдикции в России, а также необходимости проведения ревизии на предмет целесообразности мер административного принуждения в тех или иных случаях проявления деликтности субъектами предпринимательской деятельности.

Список литературы:

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
5. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
6. Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
7. Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 228-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части пересмотра способов защиты прав кредиторов при уменьшении уставного капитала, изменения требований к хозяйственным обществам в случае несоответствия уставного капитала стоимости чистых активов» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
8. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 1 декабря 1997 года № 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 РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений

части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

10. Гулягин А. Ю. Административная юрисдикция: признаки и понятие. Вестник Владимирского юридического института. 2011. № 2. С. 77-83.

11. Иванов И. С. Концептуальные подходы к определению вины организаций // Российский следователь. 2005. № 10. С 16-20.

12. Кизиллов В. В. Фикция субъективного вменения вины организации в налоговых правонарушениях. Вестник ОмЮИ, Омск. 2011. № 1 (14). С. 15-21.

13. Лапина М. А. Объединенная концепция системы административного процесса. Юридический мир. 2012. № 3. С. 38-42.

14. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. М.: Норма, 2004. 720 с.

15. Шергин А. П. Административная юрисдикция / А. П. Шергин. М.: Юрид. лит., 1979. 134 с.

16. Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

17. Дело № А57-19253/2008. URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/7df0495f-425c-4015-9df6-5a564a1e0340> (дата обращения: 13.04.2012).

18. Росфинмониторинг. Итоги деятельности в 2010 году. URL: http://www.fedsfm.ru/activity/annual_reports/annual2010.pdf (дата обращения : 13.04.2012).

19. URL: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/> (дата обращения: 14.03.2012).

References:

1. Constitution of the Russian Federation (accepted on National Voting, December 12, 1993) [Konstitutsija Rossijskoj Federatsii (prinjata na vsenarodnom golosovanii 12 dekabnja 1993 g.)]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

2. Arbitration and Procedural Code of the RF No. 95-FL (Federal Law) of July 24, 2002 [Arbitrazhnyj processual'nyj kodeks Rossijskoj Federatsii ot 24 ijulja 2002 g. № 95-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

3. Code on Administrative Offenses of the Russian Federation No. 195-FL of December 30, 2001 [Kodeks Rossijskoj Federatsii ob administrativnyh pravonarushenijah ot 30 dekabnja 2001 g. № 195-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

4. Tax Code of the RF, No. 146-FL part one of July 31, 1998 [Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federatsii. Chast' pervaja ot 31 ijulja 1998 g. № 146-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

5. Federal Law № 115-FL of August 7, 2001 on Counteracting the legalization ("laundering") of income obtained by criminal means and the financing of terrorism [Federal'nyj zakon ot 7 avgusta 2001 g. № 115-FZ «O protivodejstvii legalizatsii (otmyvaniju) dohodov, poluchennyh prestupnym putem, i finansirovaniju terrorizma»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

6. Federal Law No. 135-FL of July 26, 2006 on Competition Protection [Federal'nyj zakon ot 26 ijulja 2006 g. № 135-FZ «O zavite konkurencii»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

7. Federal Law No. 228-FL of July 18, 2011, On making amendments to certain legislative acts of the Russian Federation in part of review of ways to protect the rights of creditor when reducing of the authorized capital and changing requirements to economic societies in the event of discrepancy between the authorized capital and net assets [Federal'nyj zakon ot 18 ijulja 2011 g. № 228-FZ «O vnesenii izmenenij v otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossijskoj Federatsii v chasti peresmotra sposobov zavity prav kreditorov pri umen'shenii ustavnogo kapitala, izmenenija trebovanij k hozjajstvennym obwestvam v sluchae nesootvetstviya ustavnogo kapitala stoimosti chistyh aktivov»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

8. Resolution of Constitutional Court of the Russian federation No. 18-R of December 1, 1997 "on Case on inspection of constitutionality of separate provisions of article 1 of Federal Law of November 24, 1995 on making amendments and additions to the law of the RF on social protection of citizens which were exposed to effect of radiation due to the Chernobyl disaster" [Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda Rossijskoj Federacii ot 1 dekabnja 1997 goda № 18-P «Po delu o proverke konstitucionnosti otdel'nyh polozhenij stat'i 1 Federal'nogo zakona ot 24 nojabnja 1995 goda «O vnesenii izmenenij i dopolnenij v Zakon RF «O social'noj zavite grazhdan, podvergshihsja vozdejstviyu radiacii vsledstvie katastrofy na Chernobyl'skoj AJeS»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

9. Resolution of Constitutional Court of the Russian federation No. 14-R of July 16, 2004 "on Case on inspection of constitutionality of separate provisions of part two of article 89 of the Tax Code of the RF in connection with complaints of citizens Egorova A.D. and Chueva N.V." [Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 16 ijulja 2004 g. № 14-P «Po delu o proverke konstitutsionnosti otdel'nyh polozhenij chasti vtoroj stat'i 89 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federatsii v svjazi s zhalobami grazhdan A. D. Egorova i N. V. Chueva»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

10 Gulagin A. Ju. Administrative Jurisdiction: characteristics and concept [Administrativnaja jurisdiktsija: priznaki i ponjatie]. *Vestnik Vladimirskego juridicheskogo instituta – Messenger of Vladimir Institute of Law*, 2011, no. 2, pp. 77-83.

11. Ivanov I. S. Conceptual approaches to determining of organizations' guilt [Konceptual'nye podhody k opredeleniju viny organizacij]. *Rossijskij sledovatel' – Russian Investigator*, 2005, no. 10, pp. 16-20.

12. Kizilov V. V. Fiction of subjective fault imputing of tax offences to an organization [Fiktsija sub"ektivnogo vmenenija viny organizatsii v nalogovyh pravonarushenijah]. *Vestnik – Omsk Messenger of the Omsk Institute of law*, Omsk: 2011, no. 1(14), pp. 15-21.

13. Lapina M. A. The joint concept of the system of the administrative process [Ob"edinennaja koncepcija sistemy administrativnogo processa]. *Juridicheskij mir – Juridical World*, 2012, no. 3, pp. 38-42.

14. *Tax Law of the RF: textbook for higher schools* [Nalogovoe pravo Rossii: uchebnik dlja vuzov]. Editor in chief Doctor of Law, prof. Krohina Ju. A., Moscow: Norma, 2004, 720 p.

15. Shergin A. P. *Administrative Jurisdiction* [Administrativnaja jurisdikcija]. Moscow: Jurid. lit., 1979, 134 p.

16. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

17. Case No. A57-19253/2008. Available at: <http://kad.arbitr.ru/Card/7df0495f-425c-4015-9df6-5a564a1e0340> (accessed: 13.04.2012).

18. *Rosfinmonitoring* (in Russian). *Results of activity in 2010* [Rosfinmonitoring. Itogi dejatel'nosti v 2010 godu.]. Available at: http://www.fedsfm.ru/activity/annual_reports/annual2010.pdf (accessed: 13.04.2012).

19. <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/> (accessed: 14.03.2012).

СУДЕБНЫЕ ИЗДЕРЖКИ ПО НАЛОГОВОМУ СПОРУ КАК ОБЪЕКТ
ГРАЖДАНСКИХ ПРАВ В СДЕЛКАХ УСТУПКИ ПРАВ (ТРЕБОВАНИЯ)JUDICIAL COSTS UNDER A TAX DISPUTE AS AN OBJECT OF CIVIL
RIGHTS IN DEALS OF ASSIGNMENT OF RIGHTS (REQUIREMENT)*Кизилов Вячеслав**Владимирович,**к.ю.н., доцент кафедры административного и финансового права НОУ ВПО «Омский юридический институт» г. Омск.**Маркар'ян Артем**Владимирович,**ведущий юрисконсульт ЗАО «САНАР», г. Саратов.**Kizilov Viacheslav**Vladimirovich,**c.j.s, Associate Professor, Department of Administrative and financial law of the Non-State educational institution of Higher vocational education «Omsk Institute of law», Omsk.**Markar'jan Artem**Vladimirovich,**Leading legal adviser of CJSS (closed joint stock society) "SANAR", Saratov.*

Рассматриваются вопросы уступки прав (требования) участником налогового спора в части взыскания судебных издержек с налогового органа на разных стадиях указанного юридического действия. Приводятся примеры арбитражной практики с критическим анализом правовых позиций судей, положенных в основу вынесенных судебных актов относительно цессии такого объекта гражданских прав, как судебные издержки. Обосновывается правомерность сделок по уступки прав (требования) относительно судебных издержек на любой стадии их взыскания после завершения рассмотрения основного спора в арбитраже.

Ключевые слова: Судебные издержки, уступка прав (требования), уступка (прав) требования по судебным издержкам, взыскание судебных издержек с налогового органа.

Addresses the issues of the assignment of rights (requirements) by the participant of the tax dispute in part of exaction of judicial costs from the tax authority at different stages of the mentioned legal action. Here introduced examples of arbitration practice with a critical analysis of the legal positions of judges, as the basis of taken court's decisions concerning the assignment of such object of civil rights as judicial costs. Justifies the legitimacy of transactions on assignment of rights (requirements) regarding judicial costs at any stage of their exaction after consideration of the main dispute in Arbitration.

Keywords: judicial costs, assignment of rights (requirements), assignment of rights (requirements) regarding judicial costs, exaction of judicial costs from the tax authority.

Вопросы взыскания судебных издержек иным лицом, не участвовавшим в налоговом споре, возникают в виду того, что сроки рассмотрения арбитражными судами заявлений налогоплательщика о распределении судебных расходов превышают всякие разумные пределы. Кроме того, особенность процедуры взыскания судебных издержек по исполнительному листу, должником в котором является налоговый орган, также отдалает момент удовлетворения денежных требований налогоплательщика [1].

На практике имеют место случаи, когда налогоплательщик, не дождавшись взыскания судебных издержек, вступает в процедуру добровольной ликвидации собственниками, и ликвидационная комиссия уступает требование к налоговому органу иному лицу, например, акционеру в счет погашения акций (участнику общества в счет погашения доли участия в уставном капитале). Например, ОАО «Сигнал», выиграв налоговый спор и получив исполнительный лист по делу № А57-7997/03-28-7 [8], в последующем уступило право по взысканию судебных издержек ООО «Сигнал-Недвижимость». В этом случае была осуществлена процедура замены взыскателя, предусмотренная процессуальным законодательством Российской Федерации [1].

Однако возможен вариант прекращения деятельности налогоплательщика до вынесения судебного акта о распределении судебных расходов (взыскания судебных издержек с налогового органа). И в этом случае уступка права (требования) осуществляется стороной налогового спора без оформленного судебным актом «долгового обязательства» налогового органа по судебным издержкам.

Несмотря на то, что вопрос процессуального правопреемства (замены стороны) разрешен положениями статьи 48 АПК РФ и не вызывает возражения стороны, обязанной возместить судебные издержки, то сам факт уступки права (требования) судебных издержек без исполнительного листа рассматривается налоговым органом как неправомерное действие, а также имеет неоднозначную оценку в судебном сообществе.

Показательным для этого случая является дело № А57-3530/08 [9], в котором ООО «Теплоэнергоприбор», выиграв налоговый спор, уступило право на взыскание судебных издержек своему партнеру – ООО «Торговый дом «Эльтон». ООО «Теплоэнергоприбор» обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о взыскании судебных расходов по делу А57-3530/2008 с Межрайонной ИФНС России № 7 по Саратовской области. После чего (при рассмотрении в арбитражном суде первой инстанции вопроса о распределении судебных расходов) ООО «Торговый дом «Эльтон»

заявило о своем правопреемстве в деле на основании договора об уступке права (требования), предметом которого является передача права требования ООО «Теплоэнергоприбор» к МРИ ФНС России № 7 по Саратовской области взыскания судебных расходов, связанных с рассмотрением в Арбитражном суде Саратовской области, в том числе, дела № А57-3530/2008 о признании недействительным решения МРИ ФНС России № 7 по Саратовской области № 13/16 от 08.02.2008 г. На сумму 406 524,81 рублей. Определением Арбитражного суда Саратовской области от 31.05.2011 года заявленные требования удовлетворены в пользу правопреемника налогоплательщика [10].

Вынося судебный акт, Арбитражный суд Саратовской области мотивировал свое определение в части правопреемства следующим:

«Согласно Акту приема-передачи документов от 30.09.2010 г. к названному договору об уступке права требования, Цедент (ООО «Теплоэнергоприбор») передал Цессинарию (ООО «Торговый Дом «Эльтон») документы, подтверждающие право требования Цедента на сумму 406 524,81 руб. к МРИ ФНС России № 7 по Саратовской области о взыскании судебных расходов, в том числе: судебные акты арбитражного суда первой, апелляционной и кассационной инстанций по делу № А57-3530/2008, договор об оказании юридических услуг, акты выполненных работ к договору об оказании юридических услуг, отчеты о выполненных работах.

В счет оплаты по названному договору ООО «Торговый Дом «Эльтон» передало ООО «Теплоэнергоприбор» вексель ТЭД № 0001 на сумму 4100000 руб. по акту приема-передачи векселей от 25.10.2010 г...

Налоговая инспекция представив свои возражения на данное ходатайство, полагает, что произвести процессуальную замену невозможно ввиду того, что обязательство налогового органа по выплате в пользу заявителя судебных расходов до заключения договора уступки права требования у ООО «Теплоэнергоприбор» не возникло, поскольку отсутствует судебный акт о взыскании судебных расходов; налоговый орган полагает, что на дату обращения в арбитражный суд 01.11.2010 г. ООО «Теплоэнергоприбор» утратило право требования к налоговому органу судебных расходов, поскольку уступка права требования была заключена до даты обращения в суд, 20.09.2010 г. Кроме того, налоговый орган просит учесть, что ООО «Теплоэнергоприбор» ликвидировано 05.05.2011 г., в связи с чем, производство по ходатайству о замене стороны ее правопреемником и заявлению о взыскании судебных расходов подлежит прекращению.

Согласно части 1 статьи 48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в случаях выбытия одной из сторон в спорном или установленном судебным актом арбитражного суда правоотношении арбитражный суд производит замену этой стороны ее правопреемником и указывает на это в судебном акте. Правопреемство возможно на любой стадии процесса.

Из содержания названной правовой нормы следует, что замена бывшей стороны ее правопреемником в арбитражном судебном процессе возможна в случае, если правопреемство произошло в материальном правоотношении.

Согласно пункту 1 статьи 382 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона.

В соответствии с пунктом 1 статьи 388 ГК РФ уступка требования кредитором другому лицу допускается, если она не противоречит закону, иным правовым актам или договору.

В обоснование правопреемства общество представило суду договор об уступке права требования от 20.09.2010 г., заключенный между ООО «Теплоэнергоприбор» и ООО «Торговый Дом «Эльтон», предметом которого является передача права требования ООО «Теплоэнергоприбор» к МРИ ФНС России № 7 по Саратовской области взыскания судебных расходов, связанных с рассмотрением в Арбитражном суде Саратовской области, в том числе, дела № А57-3530/2008 о признании недействительным решения МРИ ФНС России № 7 по Саратовской области № 13/16 от 08.02.2008 г. на сумму 406 524,81 руб.

Согласно Акту приема-передачи документов от 30.09.2010 г. к названному договору об уступке права требования, Цедент (ООО «Теплоэнергоприбор») передал Цессионарию (ООО «Торговый Дом «Эльтон») документы, подтверждающие право требования Цедента на сумму 406 524,81 руб. к МРИ ФНС России № 7 по Саратовской области о взыскании судебных расходов, в том числе: судебные акты арбитражного суда первой, апелляционной и кассационной инстанций по делу № А57-3530/2008, договор об оказании юридических услуг, акты выполненных работ к договору об оказании юридических услуг, отчеты о выполненных работах.

В счет оплаты по названному договору ООО «Торговый Дом «Эльтон» передало ООО «Теплоэнергоприбор» вексель ТЭД № 0001 на сумму

4 100 000 руб. по акту приема-передачи векселей от 25.10.2010 г.

К моменту заключения договора уступки права требования (20.09.2010 г.), составлению акта приема-передачи документов (30.09.2001 г.) и оплаты (25.10.2010 г.) Решение Арбитражного суда Саратовской области от 27.02.2009 г. по делу № А57-3530/2008, которым решение МРИ ФНС России № 7 по Саратовской области № 13/16 от 08.02.2008 г. признано недействительным в части налога на прибыль в сумме 11 212 565,57руб., соответствующих ему пени, штрафной санкции по п.1 ст.122 НК РФ в размере 1 776 774,9 руб., НДС в размере 7 778 296,9 руб., соответствующих ему пени и штрафной санкции по п.1 ст.122 НК РФ в размере 1 307 395,52 руб. – вступило в законную силу, его законность подтверждена постановлением Федерального Арбитражного суда Поволжского округа от 30.04.2010 г.

Таким образом, в период заключения договора уступки права требования у ООО «Теплоэнергоприбор» имелось в силу закона (гл.9 АПК РФ) и вступившего в законную силу судебного акта право требования взыскания судебных расходов с налоговой инспекции по настоящему делу.

Как уже было отмечено выше, из содержания договора уступки права требования следует, что его предметом является передача права требования судебных расходов в определенной в договоре сумме 406 524,81 руб., в договоре также предусмотрена передача новому кредитору необходимой документации, подтверждающей основание возникновения и размер права требования; согласно акту приема-передачи все документы к договору уступки права требования были переданы новому кредитору.

Следовательно, стороны установили не только пределы (размер) передаваемого права требования, а также определили круг документов, подтверждающих передаваемое право.

Таким образом, договор уступки права требования является заключенным, поскольку можно определить предмет договора и объем передаваемых прав.

Договор уступки права требования соответствует положениям гл. 24 ГК РФ, сторонами в соответствующем порядке оспорен не был.

Признаков ничтожности сделки судом не установлено, признаков безвозмездности не выявлено (п. 9 Информационного письма Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.10.2007 г. № 120).

Кроме того, судом установлено, что фактически расходы по договору оказания юридических услуг обществом также понесены, что следует из акта приема-передачи векселя от 25.10.2010 г. серии ТДЭ № 00001 номинальной

стоимостью 410 000 руб., доказательств погашения названного векселя, что следует из Соглашения о погашении простого векселя от 04.04.2011 г., товарной накладной № ТД000000211 от 04.04.2011 г. И счета-фактуры № ТД000000212 от 04.04.2011 г.

Довод налоговой инспекции о том, что на момент заключения договора об уступке права требования обязательство налогового органа по выплате в пользу заявителя судебных расходов не возникло, не принимается судом в качестве обоснованного.

Соглашение об уступке права (требования), предметом которого является невозникшее на момент заключения данного соглашения право, не противоречит законодательству. Действующее законодательство не содержит запрета на оборот будущих прав.

Названная позиция отражена в пункте 4 Информационного письма Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 120 от 30.10.2007 г. «Обзор практики применения арбитражными судами положений главы 24 Гражданского кодекса Российской Федерации».

Довод налоговой инспекции о том, что 06.05.2011 г. ООО «Теплоэнергоприбор» ликвидировано и исключено из ЕГРЮЛ, в связи с чем, замена стороны ее правопреемником невозможна, не принимается судом, поскольку на момент заключения и исполнения договора об уступке права требования от 20.09.2010 г. названное общество существовало как юридическое лицо.

Последующая ликвидация первоначального кредитора – ООО «Теплоэнергоприбор» - не является основанием для прекращения производства по ходатайству о замене стороны ее правопреемником и заявлению о взыскании судебных расходов, поскольку при доказанности правопреемства в материальном правоотношении на основании сделки, совершенной правоспособным юридическими лицами, производится процессуальная замена первоначального кредитора на правопреемника, являющегося на момент процессуального правопреемства действующим юридическим лицом.

В соответствии же с правилами п.1 ст.150 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации производство по делу прекращается в случае ликвидации стороны в споре, так как это препятствует дальнейшему его рассмотрению, что не имеет места в данном случае.

Поскольку материалами дела подтверждается наличие правопреемства общества в материальном правоотношении, ходатайство в порядке ст.48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации

подлежит удовлетворению, следует заменить ООО «Теплоэнергоприбор» на правопреемника – ООО «Торговый Дом «Эльтон».

Вышеизложенная позиция отражена в многочисленной судебной практике, в том числе, в постановлении Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2010г. № 18АП-5367/2010» [10].

Апелляционная инстанция, оценив представленные в материалы дела доказательства, пришла к следующим выводам:

«Согласно пункту 1 статьи 382 ГК РФ право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования).

Таким образом, из буквального толкования статьи 382 ГК РФ следует, что уступка требования может быть передана другому лицу, только в случае если требование принадлежит кредитору на основании обязательства.

В соответствии со статьей 8 ГК РФ гражданские обязательства возникают, в том числе из договоров и иных сделок, из актов государственных органов и органов местного самоуправления, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей, из судебного решения, установившего гражданские права и обязанности.

Как следует из материалов дела, у ООО «Теплоэнергоприбор» на дату заключения договора об уступки права требования с налогового органа судебных расходов, понесенных при рассмотрении дела № А57-3530/2008, такого обязательства не имелось.

Ссылку суда первой инстанции и ООО «Торговый Дом «Эльтон» на судебное решение по делу № А57-3530/2008, которое, по мнению заявителя и суда, установило обязанность инспекции по уплате судебных расходов, суд апелляционной инстанции считает несостоятельной по следующим основаниям.

В соответствии с ч. 2 статьи 201 АПК РФ арбитражный суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) органов (должностных лиц), осуществляющих публичные полномочия, 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.

Решением арбитражного суда Саратовской области от 27.02.2009г. по делу № А57-3530/2008 признано недействительным решение налогового органа о доначислении налогов, пени и взыскании штрафа. Таким образом, данный судебный акт всего лишь установил обязанность инспекции об устранении нарушенного права налогоплательщика и принятии мер к исключению названных сумм из лицевой карточки заявителя.

При этом указанным судебным актом не установлена обязанность налогового органа по уплате судебных расходов. За установлением такой обязанности ООО «Теплоэнергоприбор» обратился в суд лишь 01.11.2010г.

Апелляционная инстанция считает, что процессуальное право стороны по делу на возмещение судебных расходов, предусмотренное ст. 106, 110 АПК РФ, не говорит о безусловном возникновении у проигравшей стороны обязанности (обязательства) по уплате таких расходов стороне, в пользу которой принят судебный акт, до принятия соответствующего судебного акта о распределении судебных расходов.

Согласно статье 112 АПК РФ вопросы распределения судебных расходов разрешаются арбитражным судом, рассматривающим дело, в судебном акте, которым заканчивается рассмотрение дела по существу, или в определении.

Кодекс не исключает возможности рассмотрения арбитражным судом заявления о распределении судебных расходов в том же деле и тогда, когда оно подано после принятия решения судом первой инстанции, постановлений судами апелляционной и кассационной инстанций.

При этом часть 2 статьи 111 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации предусматривает, что арбитражный суд вправе отнести все судебные расходы по делу на лицо, злоупотребляющее своими процессуальными правами или не выполняющее своих процессуальных обязанностей, если это привело к срыву судебного заседания, затягиванию судебного процесса, воспрепятствованию рассмотрению дела и принятию законного и обоснованного судебного акта.

Таким образом, указанная норма подтверждает вывод суда о том, что *предусмотренное главой 9 АПК РФ право стороны на возмещение судебных расходов* (обязанность по распределению которых возложена на суд) *до его подтверждения соответствующим судебным актом не говорит о безусловной обязанности проигравшей стороны возместить судебные расходы.*

Учитывая изложенное, апелляционная инстанция считает необоснованной ссылку суда первой инстанции на пункт 4 Информационного письма

ВАС РФ № 120 от 30.10.2007 г., подтверждающего законность уступки не возникшего на момент заключения соглашения права, как не применимого к рассматриваемой ситуации.

Кроме того, в соответствии с ч. 1 ст. 48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в случаях выбытия одной из сторон в спорном или установленном судебным актом арбитражного суда правоотношении (реорганизация юридического лица, уступка требования, перевод долга, смерть гражданина и другие случаи перемены лиц в обязательствах) арбитражный суд производит замену этой стороны ее правопреемником и указывает на это в судебном акте. Правопреемство возможно на любой стадии арбитражного процесса.

Таким образом, по смыслу названной нормы права правопреемство представляет собой переход процессуальных прав и обязанностей от одного лица к другому в связи с материальным правопреемством. Процессуальное правопреемство осуществляется судом путем замены стороны в споре ее правопреемником.

Удовлетворяя заявление ООО «Торговый Дом «Эльтон», суд исходил из того, что в спорных правоотношениях изменилось лицо, чье право подлежит судебной защите. Однако, в споре о признании недействительным решения налогового органа, рассмотренном в рамках дела № А57-3530/2008, судебным актом по которому подтверждено нарушение прав ООО «Теплоэнергоприбор» в спорном налоговом правоотношении, заявитель не изменился, поскольку ООО «Теплоэнергоприбор» было ликвидировано без перехода прав и обязанностей к иным лицам и ООО «Торговый Дом «Эльтон» его правопреемником в споре с налоговой инспекцией, рассмотренном в названном деле не является.

В соответствии с положениями статьи 110 АПК РФ право требования взыскания судебных расходов принадлежит стороне по делу, в пользу которой принят судебный акт.

Как было указано выше, ООО «Торговый Дом «Эльтон» стороной по делу № А57-3530/2008 не является, права и обязанности по спорному правоотношению (оспаривание ненормативного правового акта инспекции), установленному судебным актом, ему не переходили. *На дату заключения договора цессии судебного акта, установившего обязанность инспекции по возмещению ООО «Теплоэнергоприбор» судебных расходов не имелось.*

Следовательно, при отсутствии материального правопреемства между ООО «Теплоэнергоприбор» и ООО «Торговый Дом «Эльтон» отсутствуют

основания для процессуального правопреемства в порядке, предусмотренном ст. 48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, в связи с чем, заявление ООО «Торговый Дом «Эльтон» о замене на него ООО «Теплоэнергоприбор» в процессе рассмотрения заявления о взыскании судебных расходов с налогового органа удовлетворению не подлежит» [11].

Постановлением Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 02.11.2011 года [12], постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2011 года оставлено без изменения, кассационная жалоба ООО «Торговый Дом «Эльтон» без удовлетворения. В настоящий момент дело истребовано надзорной инстанцией арбитражного суда для решения вопроса о наличии оснований для пересмотра оспариваемых судебных актов в порядке надзора [13].

Правовая позиция налогоплательщика (его правопреемника) в указанном деле основывается на следующем:

1. Согласно статье 110 АПК РФ судебные расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в пользу которых принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом со стороны, проигравшей спор.

Диспозиция статьи не предполагает и не обозначает действия стороны, в пользу которой принят судебный акт, на доказывание возникновения прав на возмещение судебных издержек, как и не требуется доказательств возникновения обязанности другой стороны по их уплате.

2. Содержание норм главы 9 АПК РФ закрепляет право выбора стороны, в пользу которой принят судебный акт, на взыскание судебных расходов с проигравшей стороны, либо отказа от обращения за их взысканием. При этом право на обращение в суд за взысканием судебных расходов сторона по делу приобретает, как только принят последний не обжалуемый судебный акт, которым удовлетворены требования в споре.

3. С момента вынесения судом кассационной инстанции постановления от 30.04.2010 года по делу № А57-3530/2008, которым решение налогового органа признано незаконным, у ООО «Теплоэнергоприбор» в соответствии со статьей 110 АПК РФ возникло право обращения в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о распределении судебных расходов, так как в вынесенных судебных актах по делу при разрешении спора по существу вопрос о судебных расходах разрешен не был.

4. Размер требования к должнику (который и является предметом рассмотрения в арбитражном суде при распределении судебных расходов)

формировался вне отношений «заявитель – налоговый орган». Размер требования заявителя определялся договором с ЗАО «САНАР» и фактическим его исполнением (формировались реально понесенные затраты).

5. Из правовой позиции отраженной в информационном письме Высшего Арбитражного суда РФ от 30.10.2007 № 120 следует, что уступка права (требования) допустима при условии, если уступаемое право является бесспорным, возникло до его уступки. Требование к налоговому органу сформировано налогоплательщиком до подачи заявления о возмещении судебных издержек, до заключения договора цессии с ООО «Торговый Дом «Эльтон» (дата совершения указанной сделки позже даты завершения налогового спора налогоплательщика с Межрайонной ИФНС России № 7 по Саратовской области).

6. Право на возмещение судебных расходов возникает с момента вынесения судебного акта по основному делу, и оно бесспорно по своей юридической природе. ООО «Теплоэнергоприбор» само обратилось в суд за взысканием судебных расходов, арбитражным судом было принято заявление, и налоговым органом не оспаривалось имеющееся у стороны право на судебные издержки. При нахождении дела в производстве в арбитражном суде первой инстанции от налогового органа не поступало заявлений о прекращении производства по делу в связи с отсутствием у налогоплательщика права на обращение в суд с заявлением о взыскании судебных расходов. Следовательно, налоговый орган признал за собой обязанность по выплате судебных расходов и дальнейшим предметом судебного разбирательства являлось лишь определение обоснованности размера понесенных судебных расходов, предъявленных к взысканию со стороны. Действия представителя налогового органа в судебных заседаниях Арбитражного суда Саратовской области были направлены на затягивание решения вопроса о распределении судебных издержек, доказательства чрезмерности судебных издержек не предъявлялись. Воспрепятствование правосудию со стороны представителей налогового органа осуществлялось до момента внесения в ЕГРЮЛ записи о добровольной ликвидации ООО «Теплоэнергоприбо», которая произведена 5.05.2011 года, с целью последующего уклонения от несения материальных потерь за неправомерное решение, отмененное судебными органами.

7. Сформировав к 01.11.2010 г. необходимый пакет документов для заявления судебных издержек в арбитражный суд, ООО «Теплоэнергоприбор» обратилось в суд о взыскании судебных расходов в порядке

предусмотренной главой 9 АПК РФ, выполнив свои обязательства перед правопреемником по договору об уступке права требования от 20.09.2010 г., на основании которого право на взыскание судебных расходов перешло к ООО «Торговый Дом «Эльтон». Переход права требования был оплачен правопреемником налогоплательщику, и факт оплаты не оспаривался сторонами. Недействительность указанного договора не рассматривалась судами апелляционной и кассационной инстанций как необходимый юридический факт в деле, на основании которого должны были выноситься данными инстанциями судебные акты.

Перечисленные в семи пунктах основания правовой позиции стороны, заявившей судебные издержки к взысканию с налогового органа, выведены нами из процессуальных документов стороны в рассматриваемом деле. Как нам представляется, правовая позиция правопреемника налогоплательщика могла быть более обоснованной со ссылкой на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации.

На наш взгляд позиция апелляционной инстанции (и поддержавшей ее кассационной инстанции) арбитражного суда не выдерживает никакой критики и вот почему.

Во-первых, арбитражные суды указанных инстанций не учитывают Определение Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2002 г. № 22-О «По жалобе открытого акционерного общества «Большевик» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 15, 16 и 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации» [8], в котором определена правовая природа судебных издержек стороны в налоговом споре. Судебные издержки – это особый вид убытка, порядок возмещения которого определен процессуальным законодательством (АПК РФ).

Аналогичное понимание правовой природы судебных издержек высказывает М. Калинина, утверждая, что «наиболее обоснованным, на наш взгляд, является подход, в соответствии с которым судебные расходы по своей правовой природе являются убытками и представляют собой реальный ущерб. Это базовое теоретическое положение принял Конституционный Суд в Определении «По жалобе Открытого акционерного общества «Большевик» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 15, 16 и 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации» от 20 февраля 2002 г. № 22-0, которым расходы на оплату услуг представителя в арбитражном споре признаны убытками.

В пункте 1 статьи 15 Гражданского кодекса Российской Федерации предусмотрено, что лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере. Статья 15 Гражданского кодекса российской Федерации применяется тогда, когда нет специального порядка защиты нарушенного права, так как она носит общий характер. В отношении судебных расходов такой специальный порядок существует – он закреплен процессуальными кодексами, которыми в том числе ограничивается размер для расходов на оплату услуг представителя – они возмещаются в разумных пределах, а не в полном объеме, что соответствует общей норме, закрепленной в Гражданском кодексе Российской Федерации. То есть нормы Гражданского и Арбитражного процессуальных кодексов представляют не что иное, как «частный случай предусмотренного гражданским законодательством правила о возмещении убытков стороне, право которой нарушено применительно к участникам гражданского процесса» [6].

Действительно, КС РФ указал, что «в статье 1069 ГК Российской Федерации предусмотрено, что вред, причиненный гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежит возмещению за счет соответственно казны Российской Федерации, казны субъекта Российской Федерации или казны муниципального образования. Удовлетворяя требование о возмещении вреда в соответствии со статьей 1082 ГК Российской Федерации, суд в зависимости от обстоятельств дела обязывает лицо, ответственное за причинение вреда, возместить вред в натуре или возместить причиненные убытки. Понятие убытков раскрывается в пункте 2 статьи 15 ГК Российской Федерации: под убытками понимаются расходы, которые лицо произвело или должно будет произвести для восстановления его нарушенного права, а также утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб) и неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Законодатель не установил каких-либо ограничений по возмещению имущественных затрат на представительство в суде интересов лица, чье право нарушено. Иное противоречило бы обязанности государства по обеспечению конституционных прав и свобод.

Прямое закрепление в статье 91 ГПК РСФСР положения о присуждении судом стороне, в пользу которой состоялось решение, расходов по оплате помощи представителя с другой стороны, не означает, что из-за отсутствия аналогичной нормы в Арбитражном процессуальном кодексе Российской Федерации такие же расходы не могут быть взысканы при защите сторонами своих прав в порядке арбитражного судопроизводства. Иное противоречило бы закреплённому в статье 19 (часть 1) Конституции Российской Федерации принципу равенства каждого перед законом и судом.

Регулируя основания, условия и порядок возмещения убытков, в том числе путем обеспечения возмещения расходов, понесенных на восстановление нарушенного права, оспариваемые статьи реализуют, кроме того, закреплённый в Конституции Российской Федерации принцип охраны права частной собственности законом (статья 35, часть 1) и обеспечивают конституционные гарантии права на получение квалифицированной юридической помощи (статья 48, часть 1).

Рассматриваемые статьи Гражданского кодекса Российской Федерации, направленные именно на реализацию права на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти, не могут, таким образом, применяться в противоречие с их конституционным смыслом» [4].

Следует отметить, что КС РФ вынес указанное определение с негативной оценкой действий арбитражного суда в споре ОАО «Большевик» с налоговым органом – «исключение расходов на представительство в суде и на оказание юридических услуг из состава убытков, подлежащих возмещению в порядке статей 15, 16 и 1069 ГК Российской Федерации в системной связи с его статьей 1082, свидетельствует о том, что толкование указанных норм, направленных на обеспечение восстановления нарушенных прав граждан и юридических лиц, в том числе путем возмещения вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти (статья 53 Конституции Российской Федерации), при рассмотрении конкретного дела было осуществлено вопреки их конституционно-правовому смыслу, чего суды не вправе были делать» [4].

Таким образом, правовая квалификация судебных издержек в споре с налоговым органом в качестве убытков в случае вынесения решения по спору в пользу налогоплательщика (налогового агента) предоставляет налогоплательщику право на их компенсацию с одновременным возложением

обязательства на виновную сторону о возмещении данного вида убытка (вреда в контексте статьи 1069 ГК РФ).

Во-вторых, часть 1 статьи 382 ГК РФ устанавливающая, что переход прав кредитора к другому лицу происходит на основании обязательства, в совокупности с нормой части 2 статьи 307 ГК РФ об основаниях возникновения обязательств (в нашем случае причинение убытка (вреда)), не требует от арбитражного суда ни установления факта возникновения обязательства у налогового органа перед налогоплательщиком в части возмещения судебных издержек, ни установления несуществовавшего ранее обязательства на налоговый орган. Роль судебного органа сводится лишь к соблюдению установленной законом процедуры удовлетворения требований налогоплательщика в той части убытка (причиненного вреда неправомерным решением (действием) налогового органа), который определен процессуальным законодательством как судебные расходы (издержки), с учетом обеспечения баланса интересов сторон (разрешаются вопросы разумности понесенных судебных расходов).

Двенадцатый арбитражный апелляционный суд допустил неправильное толкование норм права, отождествив закрепленные за арбитражным судом полномочия по **взысканию** судебных расходов (издержек) с полномочиями по установлению обязательств налогового органа перед налогоплательщиком по уплате судебных расходов (издержек). Частью 1 статьи 110 АПК РФ установлено, что «судебные расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в пользу которых принят судебный акт, **взыскиваются** арбитражным судом со стороны». Законодатель не случайно применил в норме части 1 статьи 110 АПК РФ слово **взыскиваются**, повторив его в части 2 этой же статьи. Иное толкование, как полномочия арбитражного суда по взысканию денежных средств по имеющему место обязательству, на наш взгляд не допустимо.

Словарь русского языка определяет глагол «взыскать» как действие, связанное с наказанием, привлечением к ответственности, а также как тождество словосочетанию «заставить уплатить» [7, 70]. Т. е. за словом «взыскать» кроются карательные и принудительные свойства совершаемого арбитражным судом действия, которые отсутствуют в понятии «установить обязательство (обязанность)».

Как нам представляется, для лучшего понимания момента, когда возникают обязательства налогового органа перед налогоплательщиком по судебным издержкам, необходимо изобразить графически генезис правовой природы судебных расходов стороны в налоговом споре.



Как видно из рисунка, налогоплательщик начинает нести свои расходы по оспариванию незаконного решения налогового органа до открытия производства по делу в арбитражном суде. И это вполне оправданно, так как подача заявления об оспаривании решения налогового органа сопровождается подготовительной работой, связанной с изучением аргументов налогового органа, подготовкой доказательственной базы, написанием заявления и т. п.

В процессе рассмотрения налогового спора в различных инстанциях арбитражного суда налогоплательщик также несет определенные расходы, связанные с участием своего представителя в судебных заседаниях, проведением экспертиз, привлечением в дело свидетелей и т. п.

Налоговый спор по определению не может быть завершён примирением сторон. В отличие от налогового органа, имеющего административный ресурс, налогоплательщику за каждое юридическое действие приходится платить. Учитывая, что налоговый спор проходит все инстанции арбитражного суда, а порой и по два круга, размер судебных расходов по налоговому спору преодолевает суммы с пятью нолями. Данные расходы для налогоплательщика могут обернуться безрезультатными потерями, если в споре с налоговым органом налогоплательщик не одержит победу. И только в случае положительного решения в налоговом споре, налогоплательщик может рассчитывать на компенсацию своих судебных расходов в порядке, предусмотренном главой 9 АПК РФ.

Устанавливая обоснованность позиции налогоплательщика в налоговом споре, арбитражный суд выносит решение о признании недействительным оспоренного налогоплательщиком ненормативного акта налогового органа или о признании незаконными действий (бездействия) налогового органа

(или его должностных лиц), и таким образом восстанавливает нарушенное право налогоплательщика. Вступивший в силу судебный акт, поставивший точку в налоговом споре, в этом случае является юридическим фактом, подтверждающим наличие определенных обстоятельств (предусмотренных законом, а не усмотрением судебного органа), которые являются основаниями возникновения конкретного правоотношения – компенсации судебных расходов (издержек), понесенных в налоговом споре, со стороны, проигравшей спор.

Довольно странным выглядит ситуация, когда приходится разъяснять основы юридических наук. Однако именно фундаментальная ошибка арбитражного суда апелляционной инстанции в определении юридических фактов привела к вынесению незаконного и необоснованного постановления, касающегося распределения судебных расходов, по делу № А57-3530/08.

В-третьих, Двенадцатый арбитражный апелляционный суд мотивирует свое постановление понятиями, отсутствующими в главе 9 АПК РФ. Действительно, нельзя не согласиться с выводом суда, что «на дату заключения договора цессии судебного акта, установившего обязанность инспекции по возмещению ООО «Теплоэнергоприбор» судебных расходов, не имелось». В заявлении налогоплательщика, в котором оспаривался ненормативный акт налогового органа, отсутствовало требование о возмещении судебных расходов налоговым органом, и вынесенный судебный акт по налоговому спору также не устанавливал обязанность налогового органа по возмещению судебных издержек налогоплательщику. Однако для установления факта существования самой обязанности налогового органа по возмещению судебных расходов не требуется специально вынесенного судебного акта!

Мы уже рассматривали выше, что судебные расходы (издержки) в отличие от прочих видов убытков не возмещаются по действующему законодательству Российской Федерации как убытки, а подлежат взысканию со стороны. Полномочия арбитражного суда в этом случае ограничены распределением судебных расходов по правилам, предусмотренным главой 9 АПК РФ. Арбитражный суд в принудительном порядке взыскивает судебные расходы с налогового органа, а не обязывает его возместить расходы налогоплательщику.

В-четвертых, еще более странным является вывод Двенадцатого арбитражного апелляционного суда о наличии права у одной стороны при отсутствии обязанности у другой стороны. Общеизвестно, что юридическая наука связывает взаимными правами и обязанностями обе стороны

правоотношения. Право одной стороны всегда корреспондирует с обязанностью другой стороны правоотношения. Вывод суда о том, что право налогоплательщика на судебные издержки не корреспондирует с безусловной обязанностью их возмещения налоговым органом (в контексте конкретных обстоятельств и по разрешенному в пользу налогоплательщика налоговому спору), является новацией в юридической науке с далеко идущими последствиями.

Имеющая место судебная ошибка, по нашему мнению, может быть связана с тем, что вопрос распределения судебных расходов, затронувший нормы гражданского законодательства о перемене лиц в обязательствах, был разрешен судебной коллегией, специализирующейся на административно-правовых спорах (делах, вытекающих из публично-правовых отношений), допустившей невнимательность и неправильное толкование норм материального права – Гражданского кодекса Российской Федерации в части обязательственного права. Основная идея спорного судебного акта – возникновение обязательства налогового органа по судебным расходам перед налогоплательщиком на основании судебного акта, распределяющего судебные расходы по заявлению налогоплательщика. Данная идея имеет подоплеку. Дело в том, что из ГК РФ следует, что может быть уступлено только реально существующее право (требования), и для уступки права (требования) кредитор должен этим требованием обладать.

Статьей 16 ГК РФ установлено, что «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». Исходя из нормы статьи, следует, что обе стороны правоотношения наделены одновременно соответствующими правами и обязанностями. Ни о каком наличии права, в нашем случае налогоплательщика, без соответствующей обязанности другой стороны правоотношения речи быть не может. И указанные права и обязанности сторон в налоговом споре возникли с момента установления юридического факта о том, что изданный акт налогового органа не соответствует закону. Вопрос, воспользуется своим правом налогоплательщик или нет, будет определяющим для исполнения обязанности другой стороной налогового спора. Что не тождественно отсутствию самой обязанности.

Указанное нами понимание момента возникновения прав и обязанностей в части взыскания со стороны судебных издержек, соответствует положениям статьи 8 ГК РФ, устанавливающей основания возникновения гражданских прав и обязанностей, среди которых имеют место:

- события, с которыми закон или иной правовой акт связывает наступление гражданско-правовых последствий;
- причинение вреда;
- действия граждан и юридических лиц.

ФНС России, как и его территориальные подразделения, является юридическим лицом. Его неправомерное (незаконное) решение, отмененное арбитражным судом, является результатом действия. И указанное решение привело к возникновению убытка у налогоплательщика в виде расходов, связанных с восстановлением нарушенного права. Обязанность по возмещению такого рода убытка вытекает из положений статей 16, 1069 ГК РФ, причем законодатель связывает возникновение такой обязанности с моментом совершения незаконных действий (бездействия) и изданием незаконного акта. Данная правовая позиция подтверждается судебным актом, в котором оспоренное незаконное решение налогового органа признается недействительным с момента его вынесения.

В-пятых, уступка прав (требования), предметом которой являются судебные издержки, не содержит законодательных ограничений ни относительно кредитора, ни относительно должника. В случае с обязательством по возмещению убытков (а именно такое правовое содержание имеет место у судебных издержек в налоговом споре, выигранном налогоплательщиком) личность кредитора не имеет существенного значения для должника. Денежное обязательство, связанное с нарушением прав ООО «Теплоэнергоприбор», обладает самостоятельной имущественной ценностью.

Законодательство не содержит положений о возможности нарушения прав и интересов должника уступкой права (требования) возмещения убытков (в виде судебных издержек, связанных с восстановлением нарушенного права). Поэтому право (требование) возмещения убытков может быть уступлено любому третьему лицу [5].

На наш взгляд, вполне заслуживает широкого внедрения в практику взыскание судебных издержек в пользу представителя, оказывавшего юридические услуги в рассматриваемом в арбитраже споре, на основании уступки прав (требования) данному представителю по понесенным судебным расходам его клиента. Вполне возможно на основании представленного клиенту отчета об

оказанных юридических услугах в деле совершить одновременно две хозяйственные операции – оплатить предоставленные юридические услуги и уступить право (требование) на взыскание судебных издержек со стороны с определенным дисконтом (не более 20%). Указанный дисконт будет своего рода премией и одновременно страховкой в той части, в какой в конкретной системе арбитражных судов при разрешении вопросов о распределении судебных расходов судьями производится снижение размера взыскиваемых судебных издержек. Кроме того, уступив право (требование) в части судебных издержек своему представителю, клиент (налогоплательщик) будет избавлен от дальнейшего участия в судебном процессе по делу. Представитель, обосновавший стоимость своих юридических услуг в отчете, будет нести риск их неполного удовлетворения ввиду чрезмерности судебных расходов, устанавливаемых судом. Как нам представляется, такой механизм будет способствовать снижению стоимости юридических услуг представителей и исключит с рынка указанных услуг непрофессиональных участников.

Завершив рассмотрение собственных аргументов в части правомерности уступки прав (требования) налогоплательщиком судебных издержек, подлежащих взысканию с налогового органа, считаем необходимым обратиться к имеющей место арбитражной практике в части сделок, связанных с уступкой прав (требования).

Например, в постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 декабря 2009 г. № А56-11103/2009 [8] отражена позиция судебного органа относительно договора цессии, когда в отношении передаваемого права существует спор. В указанном деле цедент уступил, а цессионарий приобрел право (требования) к должнику (банку) о возврате неосновательного обогащения, возникшего в результате неправомерного удержания банком денежных средств (комиссии) с расчетного счета цедента. Банк, полагая, что действия по списанию комиссии правомерны и предмет договора цессии отсутствует, обратился в арбитражный суд с иском о признании данного договора незаключенным. Суд кассационной инстанции отказал банку в удовлетворении заявленных требований. Было установлено, что существенные условия договора цессии, в том числе предмет, в договоре согласованы. Согласно п. 8 информационного письма Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 № 120 «Обзор практики применения арбитражными судами положений главы 24 Гражданского кодекса Российской Федерации» [8]

допустимость уступки права (требования) не ставится в зависимость от того, является ли оно бесспорным. В соответствии со статьей 386 ГК РФ банк был вправе выдвигать против требования цессионария возражения, которые он имел против общества к моменту получения уведомления о переходе прав по обязательству к новому кредитору.

По аналогии с рассматриваемым примером, налоговый орган в деле № А57-3530/08 имел право с момента вступления в процесс ООО «Торговый Дом «Эльтон» выдвигать возражения относительно чрезмерности судебных расходов налогоплательщика, связанных с юридическими услугами представителя, вместо того, чтобы искать возможность уклониться от исполнения обязанности по возмещению расходов налогоплательщика на восстановление нарушенного права.

Обобщение практики применения арбитражными судами положений главы 24 Гражданского кодекса Российской Федерации отвечает на ряд вопросов, которые повторно поднимались налоговым органом в деле № А57-3530/08:

- допустима ли уступка будущего требования,
- противоречит ли уступка права (требования) на возмещение убытков законодательству,
- является ли уступка прав по исполнительному листу уступкой права требования по договору.

Как нам представляется, все действия представителей налогового органа в процессе, связанном с распределением судебных расходов, понесенных в налоговом споре по делу № А57-3530/08, являются злоупотреблением правом, цель которого заключена в уклонении от материальной ответственности за незаконный акт, принятый в отношении налогоплательщика.

Подводя итог под сказанным, еще раз обратимся к статье 128 ГК РФ, в которой под объектом гражданских прав понимаются «вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага»[2]. Судебные расходы возможны только в денежной форме, которые стоят первыми в перечислении объектов гражданских прав. Сам факт наличия судебных расходов уже формирует предмет требования, поэтому тезис об отсутствии предмета в договоре цессии судебных расходов (издержек) является ложным.

Список литературы:

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон.дан. – [М., 2012].
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон.дан. – [М., 2012].
3. Федеральный закон от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве», ст. 48 АПК РФ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон.дан. – [М., 2012].
4. Определение Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2002 г. № 22-О «По жалобе открытого акционерного общества «Большевик» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 15, 16 и 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон.дан. – [М., 2012].
5. Информационное письмо президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 октября 2007 г. № 120 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон.дан. – [М., 2012].
6. Калинина М. Взыскание судебных издержек после рассмотрения дела. URL :<http://lawfirm.ru/article/index.php?id=955> (дата обращения: 30.03.2012).
7. Ожегов С. И. Словарь русского языка / под ред. докт. филол. наук, проф. Н. Ю. Шведовой. – М. : Рус. яз., 1984. – С. 70.
8. Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон.дан. – [М., 2012].
9. URL: <http://kad.arbitr.ru/Card?number=%D0%9057-3530/2008> (дата обращения: 30.03.2012).
10. URL: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/4dc061c9-c162-4639-9923-bae01797a247/A57-3530-2008_20110531_Opredelenie.pdf (дата обращения : 30.03.2012).
11. URL: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/bf6361de-c8de-4467-aa76-eac163a003a4/A57-3530-2008_20110809_Postanovlenie%20apelljicii.pdf (дата обращения: 30.03.2012).
12. URL: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/987cf934-7c87-4130-833e-bfa86e5bfced/A57-3530-2008_20111102_Postanovlenie%20kassacii.pdf (дата обращения: 30.03.2012).
13. URL: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/6360ddbb-3cd8-40c1-854a-bf270b87683f/A57-3530-2008_20120307_Opredelenie.pdf (дата обращения: 30.03.2012).

References:

1. Arbitration and Procedural Code of the RF No. 95-FL (Federal Law) of July 24, 2002 [Arbitrazhnyj processual'nyj kodeks Rossijskoj Federatsii ot 24 ijulja 2002 g. № 95-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
2. Civil Code of the RF, No 51-FZ part one of November 30, 1994, No. 14-FZ part two of January 26, 1996 [Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federatsii. Chast' pervaja ot 30 nojabrja 1994 g. № 51-FZ, chast' vtoraja ot 26 janvarja 1996 g. № 14-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
3. Federal Law No. 229-FZ of October 2, 2007 on executive proceedings, article 48 of the APC (Arbitration and Procedural Code) of the RF [Federal'nyj zakon ot 2 oktjabrja 2007 g. № 229-FZ «Ob ispolnitel'nom proizvodstve», st. 48 APK RF]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
4. The ruling of the Constitutional Court of the RF No. 22-O of February 20, 2002 under the claim of JSC "Bol'shevik" on violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of articles 15, 16 and 1069 of the Civil Code of the RF [Opredelenie Konstitucionnogo Suda RF ot 20 fevralja 2002 g. № 22-O «Po zhalobe otkrytogo aktsionernogo obshhestva «Bol'shevik» na narushenie konstitucionnyh prav i svobod polozhenijami statej 15, 16 i 1069 Grazhdanskogo kodeksa Rossijskoj Federatsii»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
5. Information Letter of Presidium of Higher Arbitration Court of the RF No. 210 of October 30, 2007 [Informacionnoe pis'mo prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 30 oktjabrja 2007 g. № 120]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
6. Kalinina M. *Exaction of judicial costs after consideration of a case* [Vzyskanie sudebnyh izderzhhek posle rassmotrenija dela]. Available at: <http://lawfirm.ru/article/index.php?id=955> (accessed: 30.03.2012).
7. Ozhegov S. I. *Dictionary of Russian Language* [Slovar' russkogo jazyka]. Under edition of Doctor of Philology, professor Shvedova N. Ju., Moscow: Russkiy Yazi'k, 1984, 70 p.
8. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
9. <http://kad.arbitr.ru/Card?number=%D0%9057-3530/2008> (accessed: 30.03.2012).
10. http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/4dc061c9-c162-4639-9923-bae01797a247/A57-3530-2008_20110531_Opredelenie.pdf (accessed: 30.03.2012).
11. http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/bf6361de-c8de-4467-aa76-eac163a003a4/A57-3530-2008_20110809_Postanovlenie%20apelljicii.pdf (accessed: 30.03.2012).

12. http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/987cf934-7c87-4130-833e-bfa86e5bfced/A57-3530-2008_20111102_Postanovlenie%20kassacii.pdf (accessed: 30.03.2012).

13. http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/6360ddb-3cd8-40c1-854a-bf270b87683f/A57-3530-2008_20120307_Opredelenie.pdf (accessed: 30.03.2012).

ЗАО «Санар» и журнал «Актуальные вопросы публичного права» проводят семинар «Материальная ответственность налоговых органов».

Дата проведения – 29 июня 2012 года, с 10-00.

Семинар рассчитан на юристов-практиков, аудиторов, налоговых адвокатов, уполномоченных представителей налогоплательщиков, осуществляющих защиту интересов организаций налогоплательщиков (налоговых агентов) в системе арбитражных судов Российской Федерации.

Ведет семинар Кизилов Вячеслав Владимирович, кандидат юридических наук, главный редактор журнала «Актуальные вопросы публичного права».

Ассистент – ведущий юрисконсульт ЗАО «Санар» Маркарьян Артем Владимирович (представитель налогоплательщиков в налоговых спорах, взыскавший с налоговых органов около 1 млн. рублей судебных издержек)

Участники семинара будут ознакомлены с последними достижениями практической науки в области взыскания убытков с налоговых органов, в том числе судебных издержек.

На семинаре будут рассмотрены вопросы, связанные:

- характеристикой видов убытков (убытки, связанные с правоограничением управляемых субъектов в распоряжении денежными средствами (статьи 76, 78, 79 НК РФ), компенсированные уплатой процентов; убытки, связанные с восстановлением нарушенных прав управляемых субъектов в судебных органах, возмещаемые в виде судебных расходов; убытки, возмещаемые в исковом производстве);

- механизмом привлечения к материальной ответственности налоговых органов за незаконные действия их должностных лиц, совершенные во время налогового администрирования и повлекшие причинение материального ущерба налогоплательщику;

- определением юридически значимых действий должностных лиц налоговых органов, совершаемых в период налогового администрирования и содержащих потенциал деликтности;

- с определением момента времени, с которого расходы налогоплательщика могут быть отнесены на судебные издержки по налоговому спору (к судебным издержкам могут быть отнесены расходы, произведенные налогоплательщиком до подачи заявления в арбитражный суд);

- раскрытием состава расходов, принимаемых арбитражными судами в качестве судебных издержек;

- с методикой определения затрат на услуги представителя налогоплательщика в налоговых спорах.

Будут предложены формы процессуальных документов, прошедших апробацию в системе арбитражных судов РФ.

Участники семинара имеют уникальную возможность получить бесплатную консультацию в рамках темы семинара!

Семинар проводится в конференц-зале (третий этаж) гостиничного комплекса ООО «Сигнал-Недвижимость» (www.otel-sfera.ru) по адресу: г. Энгельс-19 (пос. Приволжский) Саратовской области, территория ООО «Сигнал-Недвижимость» (остановка общественного транспорта – «Заводская»).

Получить счет для оплаты семинара можно, позвонив по телефону 8 (8453) 75-04-49 факс (8453) 75-04-58.

Регламент семинара:

09.30 – 10.00 Регистрация и раздача кейсов

10.00 – 11.30 Лекционный доклад

11.30 – 12.00 Кофе-брейк

12.00 – 13.30 Продолжение доклада

13.30 – 14.30 Перерыв на обед

14.30 – 17-00 Круглый стол (обсуждение, ответы на вопросы, консультации)

Стоимость участия в семинаре – 7500 рублей с одного человека. На второго и последующего участника от одной организации предоставляется скидка в размере 20 %.

Требования к оформлению статей

Статьи публикуются в авторской редакции, без исправлений. Со стороны редакций возможна лишь техническая правка текста. Редакции журнала не несет ответственности за недостоверные данные в статьях. Авторы принимают на себя ответственность за достоверность сведений, изложенных в статье, в том числе и за отсутствие плагиата.

В редакции журналов направляются окончательные варианты статей, не требующих доработок.

К публикации принимаются статьи, удовлетворяющие следующим требованиям по расположению и структуре текста:

- а) УДК и ББК
- б) ФИО и сведения об авторе (авторах): ученое звание, ученая степень, место работы, учебы (жирным шрифтом, выравнивание по левому краю с отступом абзаца 1 см., курсивом, строчными буквами), на русском языке
- в) наименование статьи (по центру заглавными буквами, жирным шрифтом), на русском языке
- г) аннотация (не более 8 строк) и ключевые слова основной текст статьи (выравнивание по ширине), на русском языке
- д) пункты б)-г) на английском языке
- е) текст статьи выполняется в редакторе Microsoft Office Word со следующим форматированием:
 - шрифт - Times New Roman
 - основной текст - кегль 14
 - межстрочный интервал 1,5
 - все поля - 2 см
 - отступ абзаца - 1 см
 - ориентация - книжная, без переносов, без постраничных сносок

Примечание. Рисунки и графики (распределить по тексту и сгруппировать);

ж) литература и источники (на русском и английском языке);

з) ссылки (сноски) на литературу печатаются внутри текста в квадратных скобках после цитаты. Сначала указывается номер источника, а после запятой номер страницы, например, [12, 21]. Сноски на несколько источников внутри квадратных скобок разделяются точкой с запятой, например, [14,6; 12,58].

Журнал публикует открытые сведения об авторе (авторах), к которым помимо указанных ученого звания, ученой степени, места работы, учебы, относятся: почтовые реквизиты автора, по которым автору заинтересованным лицом может быть направлена корреспонденция по прочитанной в журнале статье или адрес электронной почты.

Более подробная информация размещена на сайте редакции – www.kizilov-inc.ru

[Http://www.sanar64.ru](http://www.sanar64.ru)

ЗАО "САНАР"
комплекс юридических услуг



[Http://www.kizilov-inc.ru](http://www.kizilov-inc.ru)



ИНФОРМАЦИОННО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

ГАРАНТ - мощное оружие профессионалов!

тел. (8452) 45-95-85

WWW.GARANT.RU