

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 «дублиром» 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-С3. 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 в виду 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
требования удовлетворены	632 36,2%	999 36,5%	56,7%	712 37,6%	-30,7%	362 34,8%	-45,1%
об оспаривании решений налоговых органов о привлечении к административной ответственности	10 551	7 179	- 3 372	3 003	-4 176	2 292	-711
требования удовлетворены	6 041 57,3%	4 839 67,4%	- 32,0%	2 099 69,9%	-58,2%	1 423 62,1%	-23,7%

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

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 otdel'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 administrirovanija»]. *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 konstitucionnyh 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 Konstitucionnogo Suda RF ot 16 ijulja 2004 g. № 14-P «Po delu o proverke konstitucionnosti 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 nojabnja 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* [Neppravomernye 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).