**Юридическая природа ответственности, предусмотренная Налоговым кодексом РФ**

Шеховцева Е.В.

С тех пор как экономика нашего государства освободилась от жесткого государственного контроля, благодаря чему все хозяйствующие субъекты обрели самостоятельность, налоговые платежи стали основным источником государственной казны. Объективно в формировании эффективной налоговой системы главная роль принадлежит государству. Принятие адекватного потребностям экономики и финансовым интересам государства налогового законодательства - необходимое, но недостаточное условие.

Другой не менее важной задачей является формирование механизма, обеспечивающего выполнение налогового законодательства. Для современной российской действительности эта проблема и в настоящее время является очень острой. Соответственно ужесточился контроль за выполнением всеми гражданами и организациями своих обязательств перед бюджетом. Была проведена реформа налогового аппарата и налогового законодательства. Тем не менее ситуация в области сбора налогов оставалась достаточно сложной. Отчасти причины этого кроются в недоверии и неуважении к государству, а от части - в несовершенстве и запутанности законодательства, так вопрос о юридической природе налоговой ответственности до сих пор остается спорным несмотря на принятие кодифицированного акта регулирующего налоговые правоотношения.

В настоящее время повышенный интерес к налогам объясняется, прежде всего, их исключительным значением в экономике государства. Налоги как основной источник образования государственных финансов через изъятие части национального дохода, который в свою очередь является частью совокупного общественного продукта, существуют с незапамятных времен. При этом известно, что с помощью налогов можно экономически воздействовать на динамику, структуру и объемы производства, осуществлять протекционистскую или ограничивающую экономическую политику по отношению к отдельным отраслям и регионам, проводить в жизнь антиинфляционные мероприятия, противодействовать монополизму, изымая в бюджет сверх прибыль, возникающую от монопольного роста цен. Одновременно налоговая система выступает регулятором личных доходов граждан.

Следует заметить, что российская система налогообложения почти всегда складывалась и развивалась вместе с изменениями в ее политическом устройстве. Так, после революции 1917 года основным доходом Советсткого государства выступали контребуции и продразверстка, поэтому первые советские налоги не имели большого фискального значения. В 30-х годах значение налогов не только резко уменьшается, но они начинают использоваться как орудие политической борьбы и утрачивают свою фискальную функцию. 80-е годы - эпоха перестройки, сегодня рассматривается как эпоха возраждения отечественного налогообложения, которая завершилась комплексной налоговой реформой в начале 90-х. Был принят целый "пакет" налоговых законов: Закон "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91г., Закон "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 27.12.91 г., Закон "О налоге на добавленную стоимость" от 06.12.91 г., Закон "О подоходном налоге с физических лиц" от 07.12.91 г.

При этом, необходимо отметить, что до принятия Налогового кодекса статья 13 Закона "Об основах налоговой сиситемы в Российской Федерации" [1] и статья 22 Закона "О подоходном налоге с физических лиц" [2] содержали нормы ответственности за налоговые нарушения, которые не отличались ни полнотой, ни требуемой в таких случаях четкостью. Результатом же существовавших противоречий российского законодательства было недополучение государством своих финансовых ресурсов.

Вопрос о соотношении административной и налоговой ответственности не является новым, этот вопрос встал перед теоретиками административного и финансового права еще на рубеже 1991-1992 годов, когда складывалась налоговая система России. Суть вопроса заключается в возможности привлечения к ответственности дважды за совершение одного и того же налогового правонарушения (то есть к ответственности непосредственно за нарушение норм налогового законодательства и к административной ответственности) или в отсутствии такой возможности.

Послеперестроичная налоговая система создавалась на базе опыта зарубежных стран, при чем в сжатые сроки и в условиях экономического и социального кризиса. Нельзя сказать, что все элементы налоговой системы копировались с западных образцов, основные ее элементы формировались с учетом национальной специфики.

Традиционно в системе права выделяют административную, уголовную, гражданско-правовую, дисциплинарную и материальную ответственность. Однако в последнее время, в связи с бурным развитием финансового права, а в особенности его подотрасли налогового права, в науке финансового права ряд авторов, в частности М.В.Карасева [3], поставили вопрос о существовании специального вида ответственности - финансовой. Следует заметить, что в литературе высказываются различные точки зрения по этому поводу. Так, одни авторы, в частности Л.Ю.Кролис [4], полагают, что недопустимо само применение термина "финансовая ответственность". Другие же, например Ю.Старилов [5], что финансовая ответственность по своему предмету и методу регулирования являются разновидностью административной ответственности, поскольку стороны находятся в неравном положении. Следует заметить, что есть и третье мнение, так Карасева М.В. [6] рассматривает финансовую ответственность как самостоятельный вид юридической ответственности.

Проанализировав имеющиеся мнения, приходишь к выводу, что о понятии "финансовой ответственности" можно говорить с достаточной степенью условности, прежде всего потому, что определения финансового правонарушения, являющегося основой финансовой ответственности, в законодательстве отсутствует, а по мнению той же М.В.Карасевой является собирательным [7].

Что касается ответственности за нарушение налогового законодательства, то авторами она рассматривается как разновидность административной ответственности. При этом Л.Ю.Кролис, считает ответственность, предусмотренную за нарушение налогового законодательства подвидом финансовой ответственности, которая в свою очередь является разновидностью административной ответственности как вида юридической ответственности в системе права.

Так, выделяя ответственность за нарушение налогового законодательства как разновидность административной ответственности А.В.Брызгалин [8]отмечал, что она содержит все признаки последней:

1. является средством охраны правопорядка;

2. состоит из применения мер государственного принуждения;

3. наступает лишь за правонарушения;

4. состоит в применении к правонарушителю определенных отрицательных последствий;

5. наступает на основе норм права и является последствием виновного деяния;

6. реализуется в соответствующей процессуальной форме.

В то же время А.В.Брызгалин указывает ряд особенностей характеризующих налоговую ответственность, к которым относит [9]:

1. применение ответственности за нарушение налогового законодательства урегулировано нормами налогового права;

2. основанием ответственности является налоговое правонарушение;

3. ответственность носит исключительно имущественный характер, при этом взыскание финансовых санкций, как правило, происходит в денежной форме;

4. субъектами данной ответственности являются налогоплательщики;

5. к ответственности обязанных лиц привлекают налоговые органы и органы налоговой полиции.

Следует заметить, что несмотря на указанные специфические черты налоговой ответственности, она по своей природе является административной. Более того, специфические черты налоговой ответственности и специфические черты административной ответственности схожи. Так, в частности и та, и другая ответственность применяется органами или должностными лицами, к которым нарушитель не подчинен непосредственно. В первом случае такими органами будут органы налоговой инспекции и налоговой полиции.

Что касается особенности субъектов ответственности за нарушение налогового законодательства, то ими признаются налогоплательщики (физические лица и организации). При этом необходимо учитывать, что и физические лица, и организации являются и субъектами административной ответственности согласно административному законодательству. А возраст физических лиц, привлекаемых и к налоговой, и к административной ответственности равен 16 годам.

Необходимо отметить, что М.В.Карасева при определении специфики налоговой ответственности называет ее охранительной и правовосстановительной, желая сделать акцент на ее отличии от административной ответственности. Однако в литературе бытует мнение, что одной из специфических черт административной ответственности является то, что предмет регулирования и предмет охраны не совпадают. Конечно, меры уголовной, дисциплинарной и административной ответственности - это карательные санкции, они защищают всю систему права. Поэтому никто не станет отрицать, что административное прово своими санкциями охраняет и трудовые, и экологические, и финансовые правоотношения.

В частности, по-мнению Д.Н.Бахраха и Л.Ю.Кролис, вопрос о финансовой ответственности возник в связи с двумя сложными моментами в административном праве, и соответственно в науке административного права [10].

Так, долгое время в административном законодательстве и науке административного права реализовалось положение о недопустимосту привлечения к административной ответственности организаций. Однако в настоящее время привлечение организаций к административной ответственности на практике трудностей не встречает.

Конечно, следует заметить, что еще в начале 60-х - 70-х годах была предпринята попытка обосновать более широкий подход к административной ответственности. Под нею предполагалось понимать применение всех мер административного принуждения как взысканий, так и восстановительных мер. Однако указанные идеи не были восстребованы практикой и поддержаны законодателем. Что касается применения восстановительных мер административного принуждения их законодатель не считает наступлением административной ответственности.

Возвращаясь к вопросу о соотношении административной и налоговой ответственности, следует заметить, что проблема этого соотношения получила с принятием части первой Налогового кодекса новое звучание. Если раньше законодатель выделял лишь санкции предусмотренные налоговым законодательством [11], то в настоящее время выделяется особый вид ответственности, предусмотренной Налоговым кодексом РФ.

Следует оговориться, что термин налоговая ответственность и ответственность за нарушение норм налогового законодательства, после принятия Налогового кодекса РФ рассматриваются автором как идентичные.

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс РФ не ответил на вопрос о юридической природе налоговой ответственности, то есть, является ли налоговая ответственность разновидностью административной либо финансовой ответственности. При этом вопрос о юридической природе ответственности за нарушение валютного законодательства, законодательства о применении контрольно-кассовых машин и за несоблюдение условий работы с денежной наличностью решен благодоря только судебным решениям (Конституционным Судом Российской Федерации они признаются разновидностями административной ответственности). По-видимому, вопрос о юридической природе налоговой ответственности должен быть разрешен правовой наукой.

Налоговый кодекс дал четкое определение налогового правонарушения. В соответствии со статьей 106 Налогового кодекса РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность (в редакции Федерального закона от 9 июля 1999 года N 154-ФЗ).

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий или бездействий, желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействий).

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействий) либо вредный характер последствий, возникших вследствии этих действий (бездействий), хотя должно было и могло это осознавать.

Согласно статье 106 части первой Налогового кодекса РФ субъектом налогового правонарушения, то есть лицом, совершившим правонарушение, на которое по закону может быть возложена обязанность нести налоговую ответственность, выступают как правило налогоплательщики. При этом понятие субъекта налоговой ответственности и налогоплательщика не тождественны, поскольку к ответственности также привлекаются налоговые агенты и иные лица, к которым относятся банки, свидетели и иные лица, предусмотренные главами 16 и 18.

Налогоплательщиками Налоговый кодекс РФ признает прежде всего физических и организаций, а также филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций на которые возложена обязанность по уплате налогов и сборов по их месту нахождения.

Налоговая ответственность распространяется на всех налогоплательщиков независимо от форм собственности, организационно-правовых форм, предусмотренных Гражданским кодексом РФ, а также ведомтственной принадлежности.

Необходимо отметить определенную последовательность законодателя в отражении законодателем положений об ответственности за совершение налоговых правонарушений не лишенную логики.

Кодекс также рассматривает обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, к которым оносятся:

ћ отсутствие события налогового правонарушения;

ћ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

ћ совершения деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;

ћ истичение срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При этом следует оговориться, что срок давности привлечения к ответственности, предусмотренный статьей 113 Налогового кодекса равен 3 годам. Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, предусмотренных настоящим Кодексом. Исключение составляют налоговые правонарушения, предусмотренные статьями 120 (грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения) и 122 (неуплата или неполная уплата сумм налога). В указанных двух случаях исчисление срока давности идет со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода.

Налоговый кодекс РФ в статье 111 рассматривает обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения.

Согласно статье 112 Налогового кодекса РФ законодатель к обстоятельствам, смягчающим ответственность за совершения налогового правонарушения признает:

ћ совершения правонарушения вследствии стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

ћ совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

ћ другие обстоятельства, которые могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Лицом, с которого взыскана налоговая санкция, считается лицо подвергнутое этой санкции с момента вступления в законную силу решения суда (налогового органа) о применении налоговой санкции в течении 12 месяцев.

Российский законодатель налоговые санкции признает мерой ответственности, устанавливает их в виде денежных взысканий и предусматривает случаи уменьшение их не меньше, чем в 2 раза при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства. Более того статья 114 Кодекса предусматривает увеличение размера штрафа на 100% при наличии отягчающих ответственность обстоятельств.

Говоря о юридической природе налоговой ответственности, в настоящее время в качестве обоснования различия между ней и административной ответственностью, может служить тот факт, что санкции в рамках налоговой ответственности могут применяться одновременно с применением иных санкций. При этом анализируя составы правонарушений, содержащиеся в Налоговом кодексе Российской Федерации, с точки зрения возможности применения административной ответственности можно выделить только составы, связанные с ответственностью банков, экспертов, переводчиков и специалистов.

При этом необходимо учитывать, что критерием разграничения составов, к которым применяется налоговая или административная ответственность выступает возможность повторного привлечения к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Так, согласно Налоговому кодексу РФ привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством. Положения о том, что привлечение физических лиц к ответственности за налоговые правонарушения освобождает их от административной ответственности, в Налоговом кодексе нет. При этом есть норма (статья 108 НК РФ), согласно которой никто не может быть привлечен повторно к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Поэтому, если налоговая и административная ответственность - это разные виды ответственности, то ничто не препятствует привлекать физических лиц к ответственности и в соответствии с налоговым, и в соответствии с административным законодательством.

В литературе высказывается мнение, что штраф как мера налоговой ответственности принципиально отличается от административного и гражданско-правового штрафа. Так, например, отличие штрафов, предусмотренных налоговым законодательством от административного штрафа заключается в порядке применения.

Штраф по налоговому законодательству не может быть заменен иным взысканием, а также не предусмотрены случаи освобождения от наложения штрафа по усмотрению уполномоченного органа.Штраф же согласно административному законодательству может быть как основной, так и дополнительной мерой ответственности. При этом он может выступать в качестве альтернативной меры.

Заканчивая рассмотрение проблемы соотношения административной и налоговой ответственности, автор работы хочет подчеркнуть, что решение вопроса о юридической природе налоговой ответственности, а значит и решения вопроса о том, влекут ли меры ответственности, предусмотренные налоговым законодательством применение административной ответственности, имеет не только теоретическое, а главным образом практическое значение. Поскольку определение родовой принадлежности принудительных мер необходимо, чтобы сделать вывод о возможности применения при их практическом использовании общих норм, регламентирующих данный вид принуждения, в случаях когда специальные нормы отсутствуют.

Следует учесть, что разрешения проблемы о юридической природе налоговой ответственности будет способствывать решению проблем связанных с оперативностью рассмотрения налоговых споров в судебных органах.

Так, российский законодатель может выбрать два пути. Первый путь связан с созданием специализированных налоговых судейских органов по примеру ряда высокоразвитых западных стран. Так, например, в США и Германии существует институт налоговых судов, рассматривающих исключительно иски по налоговым спорам [12].

Второй же путь связан с созданием системы административных судов и реализацией конституционного положения об административном судопроизводстве [13]. При этом следует учитывать, что в компетенцию указанных судейских органов должно входить как рассмотрение дел об административных правонарушениях, так и налоговые споры. В данном случае Российская Федерация может учесть опыт других стран.

Так, например, в Австралии спор между налогоплательщиком и налогвым органом в первой инстанции рассматривает Административный трибунал, а аппеляционной инстанцией является Федеральный Суд [14].

Примером же для создания российской системы административных судов может служить административная юстиция Франции, которая состоит из административных трибуналов - низовых судебных органов, рассматривающих жалобы и административные иски, и Государственного Совета Франции - высшего административного суда [15]. Ныне Государственный Совет выступает в качестве апелляционной инстанции по делам, рассмотренным нижестоящими административными трибуналами, и кассационной - по делам, рассмотренным и решенным во всех управленческих подразделениях государственного аппарата как в судебном, так и в юрисдикционно-контрольном порядке, осуществляемом по иерархии вышестоящими органами управления над нижестоящими [16].

Следовательно, по мнению автора, второй путь решения проблем судебного рассмотрения налоговых споров видится более предпочтительным. Прежде всего потому, что Конституция Российской Федерации в статье 118 предусмотрела отдельный от уголовного, гражданского и конституционного - административный вид судопроизводства, как конституционную основу создания административных судов.

Учитывая вышеизложенное, автор считает, что в настоящее время налоговую ответственность следует считать разновидностью административной ответственности. Однако следует оговориться, что налоговые санкции, как разновидность административных санкций будут иметь свои особенности, одной из которых является их применение в связи с нарушением налогового права.

**Список литературы**

1. Закон РФ от 27.12.91 г. ? 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // " Российская газета" от 05.03.92 г.

2. Закон РФ от 07.12.91 г. ? 1998-1 " О подоходном налоге с физических лиц" // "Российская газета" от 13.03.92 г.

3. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть. // Москва, Юристъ, 1999 г., с.181.

4. Бахрах Д.Н., Кролис Л.Ю. Административная ответственность и финансовые санкции. // Журнал российского права ?8, 1997 г., с.88.

5. Старилов Ю. Нарушение налогового законодательства и юридическая ответственность. // Воронеж, ИПФ "Воронеж", 1995 г., с.49-52.

6. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть. // Москва, Юристъ, 1999 г., с.181-182.

7. Там же.

8. "Налоги и налоговое право" под редакцией Брызгалина // Москва, "Аналитика-Пресс", 1998 г., с.449-453.

9. Там же с.450.

10. Д.Н.Бахрах, Л.Ю.Кролис Административная ответственность и финасовые санкции. // Журнал российского права, 1997 год, ?8, с.88.

11. Статья 13 Закона РСФСР от 27.12.91 г., ? 2118 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

12. Глухов В.В., Дольдэ И.В . Налоги: теория и практика. // Санкт-Петербург, 1996 г., с.190.

13. Статья 118 Конституции Российской Федерации установила, что судебная власть в нашей стране осуществляется посредством конституционного, гражданского, административного и уголовного судопроизводства.

14. Козырин А.Н. Публичные финансы государств АТР: бюджетное и налоговое регулирование. // Москва, 1998 год, с..56.

15. Ведель Ж. Административное право Франции. // Москва, 1973 г., с.275-306.

16. Брэбан Г. Французское административное право. // Москва, 1988 г., с.399-433.