

На правах рукописи

**ЮРМАШЕВ Роман Сергеевич**

**НАЛОГОВОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ: ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНЫЕ  
ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОЙ ИДЕНТИФИКАЦИИ**

**Специальность: 12.00.14 – Административное право,  
финансовое право, информационное право**

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**диссертации на соискание ученой степени**  
**кандидата юридических наук**



**Москва – 2005**

Диссертация выполнена на кафедре «Налоговое право» Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации».

**Научный руководитель** - доктор юридических наук, профессор  
**Бельский Константин Степанович.**

**Официальные оппоненты** - Заслуженный юрист Российской Федерации  
доктор юридических наук, профессор  
**Шохин Сергей Олегович;**

кандидат юридических наук  
**Царева Ольга Евгеньевна.**

**Ведущая организация:** Московская государственная юридическая академия.

Защита состоится «15» декабря 2005 года в 14 часов на заседании диссертационного совета Д 207.001.02 при Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации по адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский проезд, д. 4, тел. 371-06-11, 371-58-38.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России.

Автореферат разослан «14» ноября 2005 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат юридических наук, профессор

  
Н.К. Нарзников

2006-4  
26476

2245660

3

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

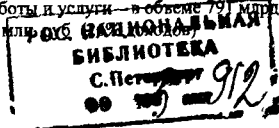
**Актуальность темы исследования.** В рамках происходящих в России экономических, политических и социальных преобразований происходит разгосударствление экономической сферы жизни общества, появляются новые экономико-правовые институты, расширяется сфера финансовой деятельности государства, осуществляемой в специфических формах и особыми методами<sup>1</sup>. Ведущее место в формировании финансовых ресурсов государства занимают налоги<sup>2</sup>.

Вместе с тем, взимание налогов как правовая форма изъятия части собственности порождает нежелание отдельных граждан и организаций добровольно их уплачивать. В результате это выливается в уклонение от уплаты налогов, а также в нарушения других обязанностей, которые установлены законодательством о налогах и сборах.

По оценкам специалистов, от налогообложения скрывается свыше 40% доходов организаций. Распространенность и очевидная общественная опасность нарушений налогового законодательства требует выработки адекватных мер противодействия данному явлению. В системе этих мер важнейшее место занимает юридическая ответственность. Несмотря на ее важность в противодействии нарушениям налоговой дисциплины, выбор государством различных мер ответственности, определение оптимальных форм и методов государственного принуждения обуславливается спецификой и природой различных нарушений законодательства о налогах и сборах. В этой связи, «в новых экономических условиях для науки финансового права актуальной становится проблема изучения, как самого налогового

<sup>1</sup> См Карасева М В Финансовое право Общая часть Учебник –М Юрист, 2000. - С 14-26

<sup>2</sup> Так, доля налогов и сборов в структуре доходов федерального бюджета на 2005 г составляет свыше 75%. В соответствии со ст 1 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2005 г» от 23 декабря 2004 г № 173-ФЗ объем доходов федерального бюджета на 2005 г предусмотрен в объеме 3 трлн 326 млрд 41,1 млн рублей: из них доходы от налога на прибыль организаций запланированы в объеме 259 млрд 3 млн 300 тыс руб (7% доходов), налоги на реализуемые товары, работы и услуги – в объеме 791 млрд 822 млн. 600 тыс руб (23% доходов), таможенные пошлины - 867 млрд 969 млн руб.



правонарушения, так и механизма ответственности за такое правонарушение»<sup>1</sup>. Важно не только изучить меры юридической ответственности за различные нарушения налоговой дисциплины, но и исследовать видовую принадлежность этих нарушений, идентифицировать их.

Традиционно в юридической литературе большое внимание уделяется различным видам ответственности за нарушения налогового законодательства. Многие вопросы, связанные с самими нарушениями, остаются вне поля зрения исследователей или им уделяется недостаточное внимание. Достаточно спорной остается проблема правовой природы налогового правонарушения, определения его места в системе нарушений законодательства о налогах и сборах и в системе права в целом.

Требуют обоснования и уточнения критерии отграничения налоговых правонарушений от налоговых преступлений. Это вызвано наличием законодательных противоречий, затрудняющих отнесение деяния к налоговым правонарушениям или преступлениям и выбор уголовных или налоговых санкций за их совершение.

Актуальность диссертационного исследования также обусловлена тем, что недостаточно разработанными остаются проблемы отграничения налоговых правонарушений от налоговой оптимизации. Отсутствие определения налоговой оптимизации и единообразной судебной практики по данной категории дел негативно отражаются на режиме законности в сфере налогообложения, поскольку налогоплательщики не имеют четких ориентиров в определении границ правомерности своего поведения при уплате налогов.

Особую значимость исследование проблем налоговых правонарушений приобретает для совершенствования деятельности налоговых органов и судов, поскольку в их компетенцию входит квалификация налоговых правонарушений и привлечение к ответственности за их совершение.

Все это определило актуальность темы исследования и рассматриваемый круг вопросов.

---

<sup>1</sup> См. Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. – М.: Юрист, 2002. – С. 66

**Степень научной разработанности проблемы.** Проблемы налогового правонарушения исследовались в рамках административного и финансового права. Изучению финансовых и налоговых правонарушений, а также ответственности за их совершение посвящены работы А.П. Алехина, А.В. Брызгалина, Ю.А. Венедиктова, А.А. Гогина, П.М. Годме, М.В. Карасевой, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Н.В. Сердюковой и других ученых.

Различные аспекты административных правонарушений в области налогов и сборов и налоговых преступлений исследовались в работах А.В. Гончарова, Д.Н. Бахрах, Л.Ю. Кролис, И.Н. Соловьева, П.С. Яни и др.

Понятие налогового правонарушения, упоминавшееся в отдельных работах отечественных (Е.А. Прилипко, 1924) и зарубежных (П.М. Годме, 1978) авторов, получило законодательное закрепление только в Налоговом кодексе РФ от 31 июля 1998 г., хотя серьезные теоретические исследования по данной проблематике проводятся в России с начала с 90-х годов XX века. Несмотря на очевидную теоретическую и практическую значимость идентификация налоговых правонарушений как правового явления и понятия, отличного от правомерного поведения и смежных видов неправомерного поведения, не проводилась.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является определение места налоговых правонарушений в системе других правонарушений и на этой основе разработка рекомендаций по совершенствованию налогового законодательства.

Для достижения цели исследования автором были сформулированы следующие задачи:

- провести историко-правовой анализ теории и законодательства о налоговых правонарушениях;
- исследовать правовую природу налогового правонарушения;
- классифицировать налоговые правонарушения и описать основные их виды;
- проанализировать элементы состава налогового правонарушения;

- используя метод сравнения, сопоставить налоговые правонарушения с налоговыми преступлениями и налоговой оптимизацией.

**Объектом исследования** является налоговое правонарушение как негативное явление, причиняющее существенный вред государству и обществу.

**Предмет исследования** составляют существенные признаки и элементы налоговых правонарушений, являющиеся критериями их правовой идентификации.

**Теоретическая база исследования** основывается на работах в области теории права, финансового, административного, уголовного права, а также налогообложения. Диссертационная работа базируется на результатах исследований в области общей теории правонарушений, отраженных в трудах С.С. Алексеева, Ю.А. Денисова, В.В. Лазарева, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, Н.С. Нерсесянца, И.С. Самощенко и др. ученых. В основу диссертационной работы положены разработки в области финансового права и налогообложения

- А.П. Алехина, Х.А. Андриашина, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, А.А. Гогина, П.М. Годме, В.А. Гончарова, Е.С. Ефремовой, А.В. Зимина, М.В. Карасевой, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, В.А. Мачехина, С.Г. Пепеляева, А.В. Передернина, Г.В. Петровой, Н.В. Сердюковой, С.О. Шохина, Т.Ф. Юткиной и др.; административного права - Д.Н. Бахрах, И.А. Галагана, И.И. Евтихиева, В.В. Игнатьева, А.Е. Лунева, Е.И. Марковой, Н.П. Мышляева, Ю.Н. Старилова, С.С. Студеникина, В.И. Туранова, О.М. Якубы и др.; уголовного права - Я.М. Брайнина, П.И. Гришаева, М.И. Ковалева, А.А. Пионтковского, И. Ранненберга, И.Н. Соловьева, В.Я. Тация, Н.Р. Тупанчески, П.С. Яни и других исследователей.

**Методологическая основа** диссертационного исследования. В диссертации использовались общенаучные методы познания: системный подход к изучению налогового правонарушения, историческое исследование законодательства и науки о налоговых правонарушениях, анализ, синтез, обобщение, абстрагирование, сравнение, моделирование и др.

При исследовании проблем правовой идентификации налогового правонарушения применялся формально-догматический метод, включающий в себя описание и анализ норм финансового, административного и уголовного права, классификацию и систематизацию налоговых правонарушений и элементов их составов. В работе также проведено сравнительно-правовое исследование налоговых правонарушений с административными правонарушениями, налоговыми преступлениями и правомерным поведением в сфере налогообложения. Кроме того, в диссертации использовался метод обращения к выводам и предложениям, разработанным в налогообложении, социологии, психологии и других науках.

**Нормативную базу исследования** образуют Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, другие акты законодательства о налогах и сборах, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Уголовный кодекс Российской Федерации, а также подзаконные нормативно-правовые акты.

**Эмпирическую базу исследования** составляет сложившаяся практика федеральных арбитражных судов округов по налоговым спорам. В диссертационном исследовании использованы решения по вопросам налогообложения, принятые федеральными арбитражными судами Восточно-Сибирского, Западно-Сибирского, Московского, Поволжского, Северо-Западного, Северо-Кавказского, Уральского и Центрального округов в 1999 – 2004 гг.

**Научная новизна исследования** обусловлена несколькими обстоятельствами.

Во-первых, на основе исследования истории развития законодательства и теории налогового правонарушения систематизированы подходы к анализу правовой природы данного явления.

Во-вторых, проведен анализ его в системе смежных нарушений налогового законодательства и правомерного поведения.

Помимо этого, новизна диссертационного исследования отражается в полученных результатах, которые формулируются как **положения, выносимые на защиту:**

1. Обоснована финансово-правовая природа налогового правонарушения, выражающаяся в содержательной специфике его юридических признаков. Противоправность налоговых правонарушений заключается в нарушении норм законодательства о налогах и сборах, а также в их запрещенности Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ). В отличие от нее, административная противоправность выражается в запрещенности деяния Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ) и законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях.

НК РФ предусматривает психологическую конструкцию вины физических лиц и организаций, в то время как по КоАП РФ разделена психологическая модель вины физических лиц и нормативная – юридических лиц.

Специфика круга субъектов налоговых правонарушений проявляется в том, что в их число входят непосредственные участники налоговых правоотношений, в то время как к административной ответственности за нарушения в области налогов и сборов могут быть привлечены только должностные лица организаций, а в исключительных случаях – физические лица – налогоплательщики.

Наиболее существенные отличия налоговых правонарушений от административных правонарушений заключаются в специфике их наказуемости: особенностях процессуальной реализации санкций, особом круге органов, уполномоченных реализовывать меры ответственности за налоговые правонарушения, в применении не только карательных, но и правосстановительных санкций.

2. Общественная вредность не нашла отражения в законодательном определении налогового правонарушения, в связи с чем предлагается изложить



ст. 106 НК РФ в следующей редакции: «Налоговым правонарушением признается виновно совершенное общественно вредное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.».

3. Предложены меры по систематизации налоговых правонарушений, для чего необходимо распространить действие главы 15 НК РФ на нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах:

- внести изменения в пункт 1 статьи 107 НК РФ, изложив ее в следующей редакции: «1. Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса.»;

- внести изменения в пункт 2 статьи 114 НК РФ, изложив его в следующей редакции: «2. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями глав 16 и 18 настоящего Кодекса.»;

- включить в текст в статьи 114 НК РФ пункт 2.1. следующего содержания: «2.1. В случаях, предусмотренных статьями главы 18 настоящего Кодекса, налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде пени;

Взыскание пени в соответствии с главой 18 настоящего Кодекса осуществляется в порядке, предусмотренном для взыскания штрафов.»;

- статью 136 НК РФ исключить.

4. Предложено определение предмета налогового правонарушения, под которым понимается предмет материального мира, который связан с непосредственным объектом налогового правонарушения и на который осуществляется противоправное физическое, психологическое или иное воздействие.

5. Единственным обязательным элементом объективной стороны налогового правонарушения выступает деяние в форме действия или

бездействия. Основной формой противоправного деяния является чистое или смешанное (посредством действия) бездействие, выражающееся в неисполнении или ненадлежащем исполнении обязанностей, предусмотренных нормами законодательства о налогах и сборах. Выделение двух видов бездействия необходимо для отграничения смешанного бездействия от противоправных действий, а также для совершенствования процесса квалификации налоговых правонарушений и отграничения их от налоговых преступлений и административных правонарушений в сфере налогов и сборов

6. Психологическая концепция вины в совершении налогового правонарушения не нашла развития в процессуальных нормах НК РФ, в связи с чем необходимо закрепить в НК РФ перечень обстоятельств, подлежащих доказыванию по делу о налоговом правонарушении, включив в него вину лица, в отношении которого ведется дело о налоговом правонарушении, а также унифицировать формы решений по делам о налоговых правонарушениях с обязательным указанием в них факта доказанности (недоказанности) вины или обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения.

7. Налоговые правонарушения отличаются от налоговых преступлений по объекту, объективной стороне, субъекту и субъективной стороне, хотя в качестве общей черты, препятствующей их правовой идентификации, в некоторых случаях выступает общественная опасность. В случаях, когда организация – налогоплательщик или налоговый агент умышленно уклоняются от исполнения своих налоговых обязанностей в крупном или особо крупном размере, это деяние одновременно может содержать признаки налогового преступления (ст. ст. 199 или 199.1 УК РФ) и налогового правонарушения (п. 3 ст. 122 и ст. 123 НК РФ).

8. Уточнено понятие налоговой оптимизации и критерии ее отграничения от налоговых правонарушений. Автором предложено следующее научное определение налоговой оптимизации – это осуществляемая с использованием специфических методов правомерная деятельность налогоплательщиков, направленная на избежание или уменьшение размера налоговой обязанности.

Признаками, ограничивающими налоговую оптимизацию от налоговых правонарушений, выступают: правомерность, т.е. соблюдение налогово-правовых запретов, надлежащее исполнение налоговых обязанностей и использование прав, а также добросовестность, которая заключается в направленности деятельности налогоплательщика не только на снижение налоговой обязанности всеми законными средствами, но и достижение хозяйственного результата.

**Теоретическое значение** диссертации выражается в том, что в ней разработаны положения, направленные на совершенствование учения о финансовом правонарушении, в решении автором ряда спорных вопросов, касающихся правовой природы и юридического состава налогового правонарушения, а также ограничения налоговых правонарушений от налоговых преступлений и налоговой оптимизации.

**Практическая значимость** диссертационного исследования выражается в предлагаемых автором рекомендациях по совершенствованию налогового законодательства и практики правоприменения.

Сформулированные в диссертации выводы и предложения могут быть использованы:

- при совершенствовании законодательства о налогах и сборах;
- в практике правоприменительной деятельности налоговых органов и органов внутренних дел;
- для дальнейшего проведения научно-исследовательских работ по проблемам противодействия налоговым правонарушениям;
- в учебном процессе по курсам «Налоговое право», «Налоговая ответственность».

**Апробация результатов исследования.** Диссертация прошла обсуждение на кафедре налогового права Всероссийской налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации. Основные положения диссертации, выводы и предложения были отражены в публикациях автора и в выступлениях на научно-практических конференциях.

Результаты диссертационного исследования использованы в научной деятельности Академии экономической безопасности МВД России, в учебном процессе ВГНА Минфина России, а также при разработке методических рекомендаций и инструкций по организации взаимодействия подразделений органов внутренних дел по экономическим и налоговым преступлениям с налоговыми органами.

**Структура работы** обусловлена поставленной целью и задачами, спецификой предмета и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии и приложений.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ**

Во **введении** обосновывается актуальность выбранной темы диссертационного исследования, дается характеристика степени ее разработанности, определяются цели и задачи, указываются объект и предмет работы, излагается методологический аппарат, нормативная и эмпирическая основы исследования, обосновывается научная новизна, теоретическая и практическая значимость, формулируются положения, выносимые на защиту, и даются сведения об апробации результатов исследования.

**В первой главе** «Понятие налогового правонарушения» исследуются в историко-правовом и теоретическом аспекте подходы к изучению налоговых правонарушений, проводится анализ природы данного явления, а также проводится классификация и типология налоговых правонарушений.

*В первом параграфе* проводится историко-правовой анализ теории налогового правонарушения и соответствующего законодательства.

Развитие нормативно-правовой базы и учений о налоговом правонарушении включает три периода: дореволюционный, советский и современный. В дореволюционный период (XIX в. – начало XX в.) в рамках финансово-правовой науки не проводились исследования по вопросам налоговых правонарушений. В работах отдельных авторов (А.А. Никитский,

Н.И. Тургенев, И.И. Янжул) лишь констатировалась проблема нарушений налогового законодательства.

Несмотря на то, что в советский период (1917 – 1990 гг.) устанавливалась ответственность за отдельные нарушения налоговой дисциплины, но общего учения о понятии налогового правонарушения выработано не было, что объяснялось особенностями финансовой системы СССР, для которой были характерны преимущественно неналоговые способы формирования доходов государственных бюджетов.

Современный период развития законодательства и учения о налоговом правонарушении, начавшийся в 1991 г. и продолжающийся в настоящее время, включает три этапа, каждый из которых характеризуется специфическими чертами налогового законодательства и кругом изучаемых проблем. На первом этапе, охватывающим 1991 – 1996 гг., начала формироваться современная нормативно-правовая база, закрепляющая составы налоговых правонарушений, а также появились первые работы в этой области. Существенной чертой финансово-правовой науки данного периода было исследование не собственно налоговых правонарушений, а нарушений налогового законодательства в целом, а также финансовых, административных и уголовных санкций за их совершение. Второй этап в современном развитии законодательства и науки о налоговых правонарушениях охватывает время с 1997 (вступление в силу Постановления Конституционного Суда РФ от 17.12.96 г. № 20-П) по 1998 (принятие НК РФ) гг. На данном этапе во многом упорядочивается нормативно-правовая база об ответственности за налоговые правонарушения, появляются работы, специально посвященные данной проблеме. На третьем этапе, который начался со вступлением в силу НК РФ (1 января 1999 года) и продолжается в настоящее время, происходит унификация законодательства об ответственности за налоговые правонарушения и выходит целый ряд работ, посвященных исследованию понятия налогового правонарушения, его состава и отдельных признаков, а также определению места института налоговых правонарушений в системе российского права.

*Во втором параграфе* исследуются вопросы, связанные с определением места института налоговых правонарушений в системе права.

Признавая неоднозначность трактовки термина «правовая природа налогового правонарушения» в юридической науке, автор рассматривает данную природу как совокупность социально-правовых свойств налогового правонарушения, позволяющих отнести данное явление к тому или иному виду правонарушений или рассматривать его как самостоятельный вид правонарушений.

Автор поддерживает определяемое в ст. 106 НК РФ понятие налогового правонарушения как противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) виновного деяния (действия или бездействия) налогоплательщика, налогового агента или иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Отмечается, что в законодательном определении налогового правонарушения отсутствует указание на его общественную вредность, в связи с чем формулировка ст. 106 НК РФ нуждается в совершенствовании.

Далее проводится сравнительный анализ содержания юридических признаков налоговых и административных правонарушений.

Поскольку деяние представляет собой родовой признак правонарушений, отличающий их от событий и психических процессов, то он не может служить основанием для идентификации различных видов правонарушений, в том числе и налоговых.

Сопоставление административной и налоговой противоправности позволило сделать вывод о том, что они не совпадают. Если налоговая противоправность выражается в запрещенности деяния в НК РФ под угрозой применения финансовых санкций, то административная противоправность заключается в том, что деяние запрещено в КоАП РФ и законах субъектов РФ об административных правонарушениях под угрозой применения административного наказания.

Признак общественной вредности утрачивает свое значение при отграничении налоговых правонарушений от административных, поскольку, как показывает исследование, им свойственна одинаковая степень общественной вредности.

Наиболее серьезные отличия административных и налоговых правонарушений были выявлены при анализе содержательных особенностей их виновности, круга субъектов и применяемых мер ответственности за их совершение.

Отмечается, что вина организации в совершении налогового правонарушения определяется через вину ее должностных лиц или представителей (психологическая конструкция вины), в то время как юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения за непринятие всех необходимых мер для соблюдения требований нормативно-правовых актов (нормативная конструкция). Данные отличия выступают одним из критериев отграничения налоговых правонарушений от административных.

Как показал сравнительный анализ круга субъектов административных и налоговых правонарушений, субъектами налоговых правонарушений могут быть только участники налоговых правоотношений. В свою очередь, субъектами административных правонарушений в области налогов и сборов признаются граждане, в том числе должностные лица организаций.

Далее обращается внимание на содержание наиболее важного отличительного признака налоговых правонарушений – наказуемости. Она заключается в установлении в НК РФ мер финансовой ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Они реализуются в особом порядке (производство по делам о налоговых правонарушениях), специальным кругом органов, и выражаются не только в карательных, но и в правосоставительных санкциях.

Автор подчеркивает, что меры налоговой ответственности не включаются в административную ответственность не только из-за особенностей их

применения, но и в силу прямого указания ст. 2.1 КоАП РФ, устанавливающей, что административная ответственность может быть предусмотрена только в самом Кодексе и законах субъектов РФ об административных правонарушениях.

Подводя итог сравнению признаков административного и налогового правонарушения, автор делает вывод о том, что налоговые правонарушения отличает от других правонарушений их финансово-правовая природа.

*В третьем параграфе* рассматриваются проблемы классификации и типологии налоговых правонарушений.

Анализ содержащихся в работах отечественных исследователей критериев деления налоговых правонарушений на виды, позволил выделить два основополагающих основания их классификации: в зависимости от направленности налоговых правонарушений и по субъектному составу.

Далее проводится исследование законодательной классификации налоговых правонарушений и отмечается, что в НК РФ не решен вопрос о природе нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Исследование данной группы нарушений показало, что они являются видом налоговых правонарушений, на основании чего предложены меры по совершенствованию НК РФ.

Исходя из общефилософского представления о классификации понятий, в качестве оснований деления налоговых правонарушений автором были предложены их юридические признаки.

В зависимости от формы деяния были выделены налоговые правонарушения, совершаемые путем действия и бездействия. По степени общественной вредности налоговые правонарушения были подразделены на общественно вредные и общественно опасные. Исходя из особенностей форм налоговой противоправности, выделяются налоговые правонарушения, совершаемые посредством нарушения запретов, неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанностей и злоупотребления правом. В зависимости от формы вины налоговые правонарушения подразделяются на



умышленные и неосторожные. По специфике природы субъектов налоговых правонарушений они делятся на совершаемые физическими лицами, организациями и со смешанным субъектным составом. Кроме того, предложена классификация налоговых правонарушений по особенностям функций их субъектов (налогоплательщики, налоговые агенты и др.). В зависимости от формы, в которой проявляется мера ответственности за совершение налоговых правонарушений, выделяются налоговые правонарушения, за совершение которых предусмотрен штраф, и налоговые правонарушения, за которые предусмотрена пеня.

Далее рассмотрены проблемы типологии налоговых правонарушений, понимаемой как распределение наиболее распространенных видов налоговых правонарушений по группам. Среди них в настоящее время наиболее опасны: уклонение от уплаты налогов, отсутствие или фальсификация объектов учета и непредставление налоговых деклараций.

**Во второй главе «Состав налогового правонарушения»** производится анализ понятия и значения состава налогового правонарушения, его объективных и субъективных элементов для правовой идентификации данного явления.

*В первом параграфе* автор рассматривает подходы к пониманию состава налогового правонарушения, а также определяет его место в системе правовых категорий и исследует его роль и значение.

Анализ имеющихся точек зрения на понятие состава налогового правонарушения позволил сформулировать его как совокупность установленных Налоговым кодексом РФ объективных и субъективных признаков, необходимых и достаточных для признания деяния налоговым правонарушением и применения мер налоговой ответственности

Состав налогового правонарушения является специальным по отношению к понятию «состав финансового правонарушения». В его структуре выделяются объективные (внешние) и субъективные (внутренние) признаки, позволяющие описать любое налоговое правонарушение. В число объективных признаков

состава налогового правонарушения относятся его объект и объективная сторона, а в число субъективных – субъект и субъективная сторона. Далее автор дает общую характеристику каждой группе элементов состава налогового правонарушения.

Значение понятия состава налогового правонарушения выражается в том, что оно призвано описать только юридически важные признаки налогового правонарушения, абстрагироваться от случайных, незакономерных и несущественных его черт; состав налогового правонарушения выступает юридическим основанием налоговой ответственности; с его помощью возможно дифференцировать одни налоговые правонарушения от других, а также от смежных видов правонарушений.

*Во втором параграфе* исследуются проблемы объективных элементов состава налогового правонарушения: объекта и объективной стороны.

Автором выделяются общий, родовой и непосредственный объекты налогового правонарушения. Анализ отношений, которые образуют общий объект налогового правонарушения, позволил включить в них совокупность регулируемых нормами законодательства о налогах и сборах и охраняемых НК РФ общественных отношений, образующих налоговую систему Российской Федерации.

В результате исследования групп отношений, регулируемых и охраняемых законодательством о налогах и сборах, автором было выделено два родовых объекта налоговых правонарушений: отношения по взиманию налогов и сборов и отношения по осуществлению налогового контроля.

Непосредственным объектом налогового правонарушения являются те конкретные общественные отношения, которым причиняет (создает угрозу причинения) вред всякое деяние, подпадающее под признаки конкретного состава налогового правонарушения.

Факультативным признаком объекта налогового правонарушения является его предмет, определяемый диссертантом как предмет материального мира, который связан с непосредственным объектом налогового

правонарушения, и на который оказывается противоправное физическое, психологическое или иное воздействие.

Исследование особенностей объективной стороны налогового правонарушения позволило автору выделить деяние (действие или бездействие) в качестве его единственного обязательного признака. Факультативными признаками являются: общественно вредные последствия, причинно-следственная связь между совершенным деянием и общественно вредными последствиями (данные признаки являются обязательными для материальных составов налоговых правонарушений), а также время, место, способ и обстановка совершения налогового правонарушения.

Далее предпринимается подробный анализ юридически значимых признаков действия и бездействия. К признакам налогово-правового действия относятся: активность, волевой и осознанный характер, общественная вредность и его совершение в нарушение налогово-правовых запретов. Существенными признаками налогово-правового бездействия (которое, в свою очередь, подразделяется на чистое и смешанное) являются: осознанно-волевой характер, а также наличие обязанности определенного активного поведения.

Далее автор анализирует наступление или угрозу наступления общественно вредных последствий, причинно-следственную связь, место, время, обстановку и способы совершения налоговых правонарушений.

*В третьем параграфе* исследуется комплекс проблем, связанных главным образом с виной, а также лицами, совершающими налоговые правонарушения.

Центральным признаком субъективной стороны налогового правонарушения является вина в форме умысла или неосторожности. Автор исследует концепции вины, используемые в современном законодательстве (психологическую и нормативную). Психологическая концепция вины организации, которая используется в конструкции состава налогового правонарушения, обладает существенными преимуществами перед нормативной моделью вины юридического лица, которая закреплена в КоАП

РФ. В частности, психологическая концепция позволяет учитывать степень вины организации в совершении налогового правонарушения. Далее исследуются отличия налогово-правовой конструкции вины от конструкций, закрепленных в КоАП РФ и УК РФ.

Факультативными признаками субъективной стороны налогового правонарушения являются мотив и цель. Учет данных признаков при квалификации налоговых правонарушений позволяет отграничить их от налоговой оптимизации, а также действий работников организации от действий самой организации. Если действия организации направлены не только на снижение налогов, но и на достижение хозяйственного результата, то данная цель может служить критерием отнесения их к правомерному поведению. Кроме того, по мнению автора, если служащий организации нарушает налоговое законодательство в личных интересах, то это обстоятельство должно смягчать или даже устранять налоговую ответственность самой организации.

Субъектами налогового правонарушения могут быть физические лица и организации. Физические лица как субъекты налоговых правонарушений характеризуются общими и специальными признаками. Общими для них выступают возраст и вменяемость. Специальные признаки физических лиц проявляются в функциях, которые они выполняют в налоговых правоотношениях (налогоплательщики, эксперты, переводчики и др.). Анализ норм об ответственности за налоговые правонарушения позволил сделать вывод о том, что должностные лица организации, а также представители участников налоговых правоотношений не признаются субъектами налоговых правонарушений.

Организации как субъекты налоговых правонарушений различаются по выполняемым в налоговых правоотношениях функциям. К ответственности за налоговые правонарушения в ряде случаев могут привлекаться государственные и муниципальные органы власти. На основе изучения норм НК РФ, автором делается вывод о том, что организации выступают субъектами

налогового правонарушения при выполнении ими функций налогоплательщика, налогового агента, обязанных лиц.

**В третьей главе** «Правовая идентификация налоговых правонарушений как разновидности неправомерного поведения в сфере налогообложения» проводится сравнительно-правовое исследование налоговых правонарушений с налоговыми преступлениями и налоговой оптимизацией.

*В первом параграфе* исследуются проблемы соотношения преступлений, закрепленных в ст. ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ, с налоговыми правонарушениями. Ввиду того, что данные явления носят смежный характер, их сравнение проводилось по признакам составов соответствующих правонарушений.

На основе детального анализа видового объекта налоговых преступлений был сделан вывод о том, что он включает в себя отношения, складывающиеся в сфере взимания налогов и сборов, в то время как родовой объект налоговых правонарушений включает в себя также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля.

Далее проводится сравнительное исследование признаков объективной стороны налоговых преступлений и налоговых правонарушений, в результате чего формулируется вывод об их несовпадении. При этом отмечается, что преступления, совершенные в связи с неисполнением организациями налоговых обязанностей, в ряде случаев обладают одинаковой степенью общественной опасности с аналогичными налоговыми правонарушениями. Это вызвано тем, что организации не признаются субъектами уголовной ответственности, в то время как они являются самостоятельными участниками налоговых правоотношений, на которых НК РФ возлагаются обязанности по уплате и перечислению налогов (сборов) и к которым применяются налоговые санкции.

Как показало исследование субъективной стороны налоговых преступлений, они могут совершаться только умышленно, в то время как

налоговые правонарушения - это деяния как умышленные, так и неосторожные.

Субъектами налоговых преступлений могут быть вменяемые физические лица, достигшие 16-летнего возраста, не всегда являющиеся субъектами налоговых правоотношений, а субъектами налоговых правонарушений – вменяемые физические лица, достигшие 16-летнего возраста, и организации, непосредственно участвующие в отношениях по взиманию налогов и осуществлению налогового контроля.

*Второй параграф* посвящен исследованию комплекса вопросов, связанных с отграничением налоговых правонарушений от налоговой оптимизации.

Автором проведен анализ различных подходов к определению понятия «налоговая оптимизация» и его места в системе понятий «налоговая минимизация» и «налоговое планирование». Признавая экономическое своеобразие данных понятий, автор приходит к выводу, что с юридической точки зрения эти отличия не существенны. На основе исследования представленных в специальной литературе точек зрения в работе предлагается следующее определение налоговой оптимизации: это осуществляемая с использованием специфических методов правомерная деятельность налогоплательщиков, направленная на избежание или уменьшение размера налоговой обязанности.

К признакам налоговой оптимизации, позволяющим определить ее место в системе налогово-правовых понятий и отграничить ее от налоговых правонарушений относятся: деятельность, комплексность, осознанность и целевая направленность, правомерность, использование специальных способов, осуществление специальными субъектами.

В исследовании подчеркивается, что важнейшим отличительным признаком налоговой оптимизации является ее правомерность, что отличает ее от любого вида неправомерного поведения, в т.ч. налоговых правонарушений. Для наиболее полного изучения правомерности налоговой оптимизации в

диссертационном исследовании исследуются ее формы: исполнение обязанности, использование права и соблюдение запретов. При этом подчеркивается, что основной формой налоговой оптимизации является реализация налогоплательщиком предоставленных ему налоговым законодательством прав. Превышение налогоплательщиком допустимых границ использования прав (злоупотребление правом) образует неправомерное поведение, которое в соответствующих случаях может быть квалифицировано как налоговое правонарушение. Для определения границ дозволенной реализации установленных налоговым законодательством прав автором предлагается использовать объективный (общественная допустимость) и субъективный (добросовестность) критерии.

Проблема исполнения обязанностей имеет отношение к отграничению налоговой оптимизации от налогового правонарушения постольку, поскольку налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику возможность наиболее удобного способа исполнения налоговой обязанности за рамками обязательных требований, предъявляемых ст. 45 НК РФ. В данном случае неисполнение любого из данных требований будет образовывать противоправность, а выбор налогоплательщиком вариантов наиболее удобного исполнения обязанностей за рамками этих требований, является правомерным. Далее автором анализируется третья форма правомерного поведения – соблюдение запретов и делается вывод о том, что налоговая оптимизация посредством соблюдения запретов возможна вне рамок конкретных налоговых правоотношений и осуществляется посредством несовершения действий, запрещенных НК РФ.

Исходя из сопоставления признаков налоговой оптимизации и налоговых правонарушений, автором делается вывод о том, что основными отличительными признаками налоговой оптимизации выступают ее правомерность и добросовестность.

**В заключении** обобщены результаты исследования, сформулированы основные выводы и предложения по совершенствованию норм НК РФ,

устанавливающих основания финансовой ответственности в налоговой сфере. Делается вывод о достижении цели и задач исследования.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих научных работах автора:**

1. Юрмашев Р.С. Уголовная ответственность юридических лиц // *Налоги*. - 1999. - № 2. - 0,4 п.л.;

2. Юрмашев Р.С. (в соавт.) Некоторые проблемы регулирования правового статуса налоговых агентов // *Вестник Академии налоговой полиции ФСНП России*. Выпуск 3. –М.: Академия налоговой полиции ФСНП России. - 2003. -0,4 п.л.;

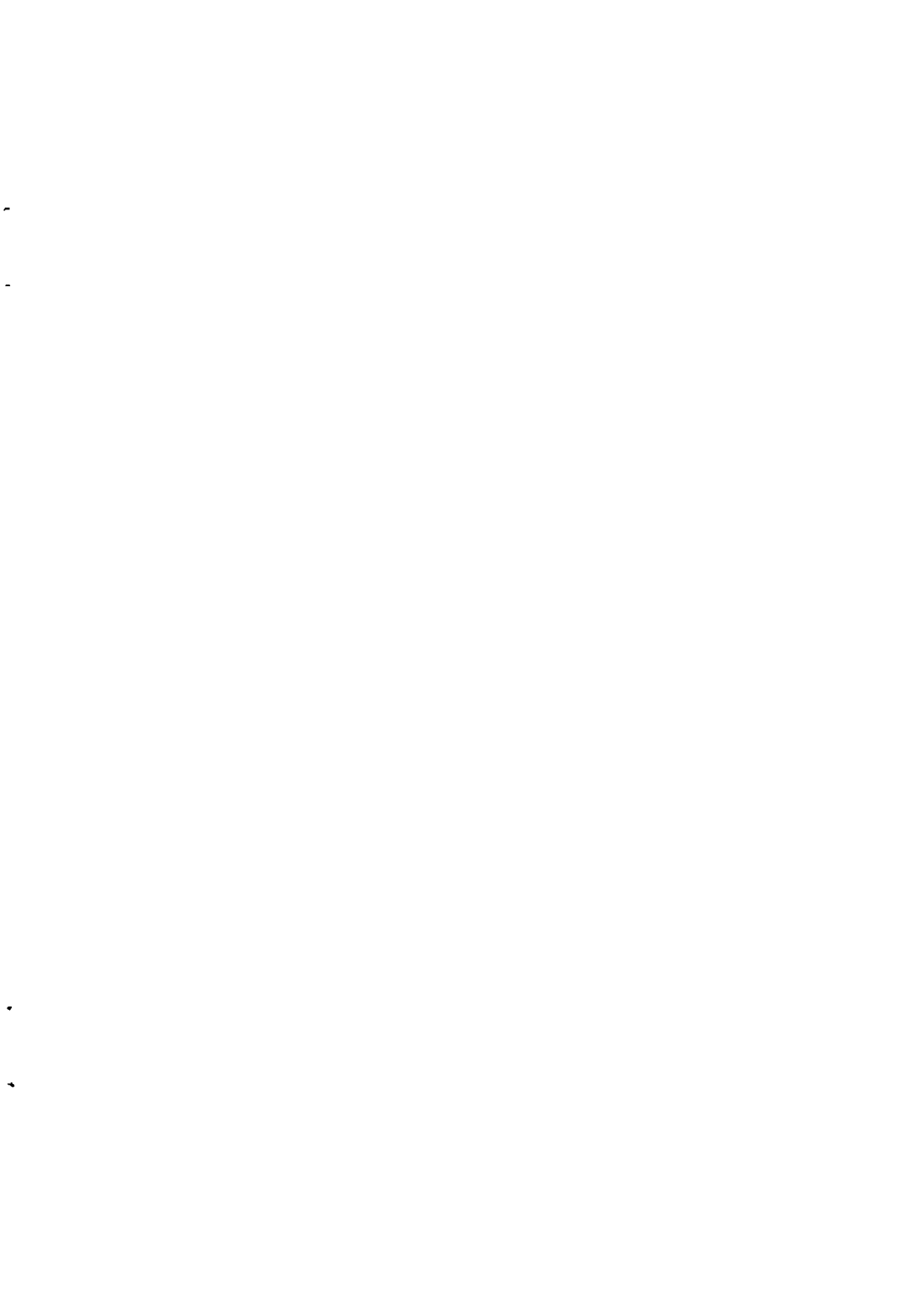
3. Юрмашев Р.С. О критериях отграничения налоговых правонарушений и налоговой оптимизации // *Налоговая оптимизация. Экономико-правовые проблемы*. – М.: Академия налоговой полиции ФСНП России. - 2003. -0,2 п.л.;

4. Юрмашев Р.С. Некоторые проблемы субъективной стороны налогового правонарушения // *Наука и практика: Материалы международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы юридической науки и практики»*. 26 февраля 2004 г. Орел: Орловский юридический институт МВД России. - 2004. - № 6 (22). -0,3 п.л.;

5. Юрмашев Р.С. Особенности объективной стороны составов налоговых правонарушений // *Финансовое право*. - 2005. № 4. -0,4 п.л.;

6. Юрмашев Р.С. Проблемы совершенствования норм об ответственности за налоговые правонарушения в свете сложившейся арбитражной практики // *Сборник научно-практической конференции молодых ученых «Правоохранительные механизмы обеспечения экономической безопасности, противодействия экономическим и налоговым преступлениям»*. АЭБ МВД РФ. - 2005 г. -0,3 п.л.







Принято к исполнению 11/11/2005  
Исполнено 11/11/2005

Заказ № 1220  
Тираж: 100 экз.

---

ООО «11-й ФОРМАТ» ИНН 7726330900  
Москва, Варшавское ш., 36  
(095) 975-78-56  
(095) 747-64-70  
[www.autoreferat.ru](http://www.autoreferat.ru)

05 - 2 2 7 9 7,

РНБ Русский фонд

2006-4

26476