ИНСТИТУТ ВИНЫ В СИСТЕМЕ СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

Венина Наиля Тохировна

студентка 4 курса

Венин Владислав Витальевич

студент 4 курса

Конева Анастасия Валерьевна

ассистент кафедры публично-правовых наук

Оренбургский институт (филиал) Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА),

Россия, г. Оренбург

Аннотация. В статье рассматриваются особенности института вины в налоговом праве и проблемы установления умышленной формы вины при привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Особое внимание уделяется использованию косвенных доказательств, поскольку субъективное отношение налогоплательщика к совершаемому деянию зачастую невозможно установить посредством прямых доказательств. На основе анализа законодательства, научных подходов и судебной практики выявляется проблема разграничения доказанности объективной стороны налогового правонарушения и установления умысла конкретного лица. Предлагаются критерии оценки совокупности косвенных доказательств, направленные на обеспечение обоснованности привлечения к налоговой ответственности.

Ключевые слова: налоговое правонарушение, вина, умысел, налоговая ответственность, косвенные доказательства, доказывание, презумпция невиновности, налогоплательщик.

THE INSTITUTION OF GUILT IN THE SYSTEM OF TAX OFFENCES: THEORETICAL AND LAW ENFORCEMENT ISSUES

Venina Nailya Tokhirovna

4th year student

Venin Vladislav Vitalievich

4th year student

Koneva Anastasia Valerievna

assistant Lecturer, Department of Public Law

Orenburg Institute (branch) O.E. Kutafin University (MSAL), Orenburg, Russia

Abstract. This article examines the specific features of the concept of guilt in tax law and the problems associated with establishing intent when imposing liability for tax offences. Particular attention is paid to the use of circumstantial evidence, since a taxpayer's subjective attitude towards the act committed often cannot be established through direct evidence. Based on an analysis of legislation, scholarly approaches, and judicial practice, the article identifies the problem of distinguishing between proof of the objective elements of a tax offence and the establishment of intent on the part of a particular individual. It proposes criteria for assessing the totality of circumstantial evidence in order to ensure that decisions to impose tax liability are well-founded.

Keywords: tax offence, guilt, intent, tax liability, circumstantial evidence, proof, presumption of innocence, taxpayer.

Институт вины занимает одно из центральных мест в системе оснований привлечения к налоговой ответственности, поскольку сам факт нарушения законодательства о налогах и сборах не может автоматически свидетельствовать о наличии оснований для применения санкций. В соответствии со статьей 106 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента или иного лица, за которое установлена ответственность. Следовательно, вина выступает обязательным признаком состава налогового правонарушения.

В соответствии со статьей 110 НК РФ законодатель выделяет две формы вины: умысел и неосторожность. Умышленным признается правонарушение, при совершении которого лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий. При неосторожной форме лицо не осознавало противоправного характера своих действий или вредного характера последствий, хотя должно было и могло это осознавать[1].

Особую актуальность приобретает вопрос доказывания умысла, поскольку внутреннее психическое отношение лица к совершаемому деянию зачастую не имеет непосредственного внешнего выражения. В Методических рекомендациях Следственного комитета Российской Федерации и Федеральной налоговой службы России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ прямо отмечается, что субъективная сторона налогового правонарушения устанавливается главным образом посредством косвенных доказательств. При этом подчеркивается

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. - 1998. - № 31. - Ст. 3824.

недопустимость обоснования виновности предположениями и необходимость оценки обстоятельств в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости[2].

Основная правовая проблема заключается в отсутствии достаточно определенных критериев оценки достаточности совокупности косвенных доказательств для установления умышленной формы вины. На практике наличие формального документооборота, подконтрольности контрагентов, отсутствия у них необходимых ресурсов и иных признаков искусственного характера хозяйственных операций может рассматриваться как подтверждение умысла налогоплательщика. Однако установление таких обстоятельств само по себе не всегда свидетельствует об осознании конкретным лицом противоправного характера собственных действий и желании либо сознательном допущении вредных последствий. В результате возникает риск подмены доказывания субъективной стороны установлением объективных признаков налогового правонарушения.

Правовое регулирование института вины осуществляется прежде всего положениями статей 108-110 НК РФ. Важнейшее значение имеет статья 108 НК РФ, закрепляющая презумпцию невиновности лица, привлекаемого к налоговой ответственности. Обязанность доказывания обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица, возлагается на налоговый орган. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность, а неустранимые сомнения в виновности толкуются в его пользу.

Особое значение имеет разграничение умышленной и неосторожной форм вины. Такое разграничение не является исключительно теоретическим, поскольку непосредственно влияет на квалификацию деяния и размер налоговой санкции. Например, пункт 1 статьи 122 НК РФ предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату налога вследствие занижения налоговой базы, неправильного исчисления налога или иных неправомерных действий, а пункт 3 той же статьи устанавливает повышенную ответственность за умышленное совершение указанного деяния[3].

В научной литературе вопрос о содержании вины в налоговом праве рассматривается неоднозначно. И.С. Иванов в своей работе обращает внимание на особенности законодательного закрепления данного института и сложности его практического применения. Автор указывает на недостаточную определенность отдельных элементов конструкции вины, что создает предпосылки для неоднозначной оценки действий налогоплательщиков правоприменительными органами[4]. Отсутствие детализированных критериев установления

[2] О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов): письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ // СПС «КонсультантПлюс». - URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/

[3] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. - 1998. - № 31. - Ст. 3824.

[4] Иванов И. С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика. М.: Проспект, 2009. 160 с

умысла способно расширять пределы усмотрения налогового органа при квалификации правонарушения.

Р.Д. Фархутдинов в своей статье рассматривает вину как психическое отношение лица к собственному деянию и его последствиям, выделяя интеллектуальную и волевую составляющие. Автор также обращает внимание на значение прямых и косвенных признаков вины при оценке результатов налоговой проверки[5]. Анализ его работы позволяет подчеркнуть, что установление умысла не должно ограничиваться констатацией объективных обстоятельств нарушения: необходимо установить, каким образом они характеризуют осознание и волевое отношение конкретного лица к противоправному результату.

В свою очередь, Б.П. Косарева в исследовании, посвященном допустимости косвенных доказательств в делах о налоговых преступлениях, обращает внимание на особую роль таких доказательств при выявлении и расследовании налоговых правонарушений уголовно-правового характера[6]. Хотя предметом исследования автора выступают налоговые преступления, сформулированные положения имеют методологическое значение и для налогового контроля. Вместе с тем уголовно-процессуальные стандарты доказывания не следует автоматически переносить на производство по делам о налоговых правонарушениях: соответствующие процедуры имеют самостоятельное нормативное регулирование.

Косвенные доказательства занимают значительное место в установлении умысла по налоговым правонарушениям. К их числу могут относиться сведения о взаимозависимости и подконтрольности участников хозяйственных операций, отсутствие у контрагентов необходимых трудовых и материальных ресурсов, несоответствие документов фактическим обстоятельствам сделок, особенности движения денежных средств, а также участие налогоплательщика в создании формального документооборота.

Методические рекомендации СК России и ФНС России от 13 июля 2017 г. предусматривают, что умысел может быть установлен на основании совокупности обстоятельств, рассматриваемых в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости. При этом для обоснования умышленного характера деяния необходимо сформулировать цели и мотивы, которые преследовались конкретным лицом[7]. Следовательно, отдельные признаки недобросовестности контрагентов не должны автоматически рассматриваться как доказательство умысла самого налогоплательщика.

---

[5] Фархутдинов Р. Д. Вина в налоговых правоотношениях // Юридический вестник Самарского университета. -2022. - Т. 8, № 4. - С. 34–36.

[6] Косарева Б. П. О формировании допустимости косвенных доказательств в делах о налоговых преступлениях // Юридическая наука. - 2024. - № 2. - С. 193–196.

[7] О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов): письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ // СПС «КонсультантПлюс». - URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/

Данный подход развивается и в рекомендациях ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ по применению статьи 54.1 НК РФ. В частности, на умышленный характер действий могут указывать факты юридической, экономической и иной подконтрольности участников, вовлеченных в налоговую схему[8]. Однако подобные обстоятельства должны оцениваться с учетом конкретной роли налогоплательщика и его осведомленности о фактическом характере хозяйственных операций.

Показательным в этом отношении является дело № А42-9582/2017, рассмотренное Арбитражным судом Северо-Западного округа. В постановлении от 15 марта 2019 г. № Ф07-979/2019 суд пришел к выводу о недоказанности умышленной формы вины предпринимателя. Налоговый орган ссылался на обстоятельства, свидетельствовавшие о проблемном характере деятельности контрагента, однако не представил достаточных доказательств подконтрольности участников, осведомленности предпринимателя о противоправных действиях контрагента и согласованности их поведения. Суд указал на недопустимость обоснования виновности предположениями. При этом сам факт наличия оснований для налоговых доначислений не был признан достаточным для применения повышенной санкции за умышленное правонарушение[9].

Сходный подход прослеживается в постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 3 марта 2022 г. по делу № А56-51294/2021. Рассматривая спор ООО «Эгретта» с налоговым органом, суд обратил внимание на отсутствие достаточных доказательств осведомленности общества о предполагаемой фиктивности операций, согласованности действий с контрагентами и существования замкнутой схемы движения денежных средств. Само по себе отсутствие у контрагента необходимых ресурсов не было признано достаточным основанием для вывода о неправомерности действий налогоплательщика[10]. Данный пример демонстрирует, что признаки нарушений со стороны контрагента должны быть дополнены доказательствами причастности самого налогоплательщика к соответствующей схеме.

Иной подход отражен в постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14 ноября 2023 г. № Ф04-5545/2023 по делу № А81-10101/2022. В споре с участием ООО «Ямалтрейдснаб» суд поддержал вывод налогового органа об умышленном характере действий общества.

В основу решения была положена совокупность обстоятельств: взаимосвязанность участников хозяйственных операций, отсутствие у контрагентов реальных ресурсов для

[8] О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ // СПС «КонсультантПлюс». - URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/

[9] Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15 марта 2019 г. № Ф07-979/2019 по делу № А42-9582/2017 // СПС «Гарант». - URL: https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41192669/

[10] Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.03.2022 по делу № А56-51294/2021. // СудАкт.ру. - URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/xv7PYeWjdkQx/

исполнения обязательств, противоречия в первичных документах, показания лиц о фиктивном характере документооборота, результаты почерковедческой экспертизы и особенности движения денежных средств[11]. Важным является то, что вывод об умысле основывался не на одном признаке проблемности контрагентов, а на согласованной системе доказательств, свидетельствующей об искусственном создании хозяйственных операций.

Анализ приведенной практики позволяет сделать вывод, что суды не рассматривают использование косвенных доказательств как самостоятельное препятствие для установления умысла. Напротив, решающее значение придается их содержанию, взаимосвязи и способности подтвердить осознанный характер поведения налогоплательщика. При этом отсутствие у контрагента ресурсов, формальный документооборот или наличие взаимозависимости не должны сами по себе подменять установление субъективной стороны правонарушения.

Сопоставление научных подходов и судебных решений позволяет заключить, что основная сложность заключается не в отсутствии возможности установить умысел посредством косвенных доказательств, а в определении пределов достаточности их совокупности. В одних случаях совокупность обстоятельств позволяет установить участие налогоплательщика в создании искусственной схемы, в других – выявленные нарушения не подтверждают его осведомленность и сознательную направленность действий.

Представляется необходимым выработать более определенные критерии оценки косвенных доказательств при установлении умышленной формы вины. В частности, при обосновании умысла целесообразно последовательно устанавливать: конкретные действия или бездействие налогоплательщика, которые обусловили совершение налогового правонарушения, а также роль соответствующих должностных лиц или представителей организации; осведомленность конкретного лица о фактическом характере хозяйственных операций и обстоятельствах, свидетельствующих об их противоправности; наличие взаимосвязи между действиями налогоплательщика и контрагентов, включая факты подконтрольности, согласованности поведения и участия в формировании искусственного документооборота.

Указанные критерии не следует рассматривать как исчерпывающий перечень дополнительных законодательных условий привлечения к ответственности. Они представляют собой предлагаемый подход к оценке доказательств, позволяющий обеспечить более последовательное применение статьи 110 НК РФ и соблюдение презумпции невиновности, закрепленной статьей 108 НК РФ.

[11] Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.11.2023 № Ф04-5545/2023 по делу № А81-10101/2022 // Картотека арбитражных дел. - URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/d594e463-74de-4e12-8ff1-f68d9f381d94/e34ee05f-e615-4861-abe8-0740f8669931/A81-10101-2022_20231114_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True

Особое значение имеет требование индивидуализации вины. В соответствии с пунктом 4 статьи 110 НК РФ вина организации определяется в зависимости от вины ее должностных лиц или представителей, действия которых обусловили совершение налогового правонарушения. Следовательно, установление факта нарушения со стороны организации должно сопровождаться выяснением того, чьи именно действия привели к его совершению и какие обстоятельства свидетельствуют об умышленном характере поведения соответствующих лиц.

Институт вины выступает необходимым элементом механизма налоговой ответственности, обеспечивающим индивидуализацию наказания и недопустимость привлечения лица к ответственности исключительно на основании объективного факта нарушения законодательства о налогах и сборах. Несмотря на закрепление в статье 110 НК РФ критериев умышленной и неосторожной форм вины, практика их применения обнаруживает сложности, связанные с установлением субъективной стороны налогового правонарушения.

Проведенный анализ подтверждает, что использование косвенных доказательств является объективно необходимым и правомерным способом установления умысла. Вместе с тем такие доказательства должны образовывать логически согласованную совокупность, позволяющую установить не только факт совершения неправомерных действий, но и осознание их противоправного характера конкретным лицом, а также его волевое отношение к наступлению вредных последствий.

Судебная практика демонстрирует, что вывод об умышленной форме вины может быть признан обоснованным при наличии доказательств подконтрольности участников, согласованности их действий, искусственного характера документооборота и непосредственной причастности налогоплательщика к формированию налоговой схемы. В то же время отдельные признаки недобросовестности контрагента или нарушения порядка оформления документов не могут автоматически свидетельствовать об умысле налогоплательщика.

В связи с этим представляется целесообразным совершенствование правоприменительного подхода к оценке косвенных доказательств, предполагающего установление конкретных действий лица, его осведомленности, взаимосвязи с другими участниками и направленности поведения на достижение противоправного результата. Реализация такого подхода позволит снизить риск объективного вменения, обеспечить соблюдение презумпции невиновности и повысить обоснованность решений о привлечении к налоговой ответственности.

Список литературы:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993, с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Собрание законодательства РФ. - 2020. - № 11. - Ст. 1416.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3824.
3. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов): письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ // СПС «КонсультантПлюс». - URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/ (дата обращения: 05.11.2026).
4. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ // СПС «КонсультантПлюс». - URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/ (дата обращения: 05.11.2026).
5. Иванов И.С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика. - М.: Проспект, 2009. - 160 с.
6. Фархутдинов Р. Д. Вина в налоговых правоотношениях // Юридический вестник Самарского университета. - 2022. - Т. 8, № 4. - С. 34–36.
7. Косарева Б. П. О формировании допустимости косвенных доказательств в делах о налоговых преступлениях // Юридическая наука. - 2024. - № 2. - С. 193–196.
8. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.03.2019 № Ф07-979/2019 по делу № А42-9582/2017 // СПС «Гарант». - URL: https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41192669/ (дата обращения: 05.11.2026).
9. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.03.2022 по делу № А56-51294/2021 // СудАкт.ру. - URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/xv7PYeWjdkQx/ (дата обращения: 05.11.2026).
10. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.11.2023 № Ф04-5545/2023 по делу № А81-10101/2022 // Картотека арбитражных дел. - URL: https://kad.arbitr.ru (дата обращения: 05.11.2026).