



**НАУЧНАЯ СТАТЬЯ**

УДК 347.73

Дата поступления 11.09.2022  
рецензирования: 23.10.2022  
принятия: 28.10.2022

**Вина в налоговых правоотношениях**

**Р. Д. Фархутдинов**

Казанский филиал Российского государственного университета правосудия, г. Казань, Российская Федерация  
E-mail: r77farhutdinof@yandex.ru

**Аннотация:** Вина в праве неразрывно связана с наступлением ответственности, имея при этом две формы – неосторожность или прямой умысел. Вину в современном праве принято осмыслить как психическое (интеллектуальное и волевое) отношение к своему деянию и его последствиям. Между тем в определении вины в налоговых правоотношениях по итогам налоговых проверок обязаны установить налоговые органы в рамках камеральных и выездных проверок. Между тем остается логичный вопрос – какие критерии вины применимы в налоговых проверках при отсутствии таковых в налоговом законодательстве и какие инструменты укажут на прямые и косвенные признаки вины. Методология исследования включает системный подход, сравнительный метод и метод дедукции. Целью работы послужат предложения по выработке критериев оценке вины налогоплательщика при применении налоговой ответственности.

**Ключевые слова:** вина налогоплательщика; косвенные и прямые признаки вины; вина по итогам налоговой проверки.

**Цитирование.** Фархутдинов Р. Д. Вина в налоговых правоотношениях // Юридический вестник Самарского университета. 2022. Т. 8, № 4. С. 34–36. DOI: <https://doi.org/10.18287/2542-047X-2022-8-4-34-36>.

**Информация о конфликте интересов:** автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

© Фархутдинов Р. Д., 2022

Руслан Дамирович Фархутдинов – кандидат юридических наук, доцент кафедры государственно-правовых дисциплин, Казанский филиал Российского государственного университета правосудия, 420088, Российская Федерация, г. Казань, ул. 2-я Азинская, 7, лит. А.

**SCIENTIFIC ARTICLE**

Submitted: 11.09.2022  
Revised: 23.10.2022  
Accepted: 28.10.2022

**Guilt in the form of intent in tax relations**

**R. D. Farkhutdinov**

Kazan Branch of the Russian State University of Justice, Kazan, Russian Federation  
E-mail: r77farhutdinof@yandex.ru

**Abstract:** Guilt in law is inextricably linked with the onset of responsibility, while having two forms – negligence or direct intent. Guilt in modern law is commonly understood as a mental (intellectual and volitional) attitude to one's act and its consequences. Meanwhile, the tax authorities are required to determine the guilt in tax legal relations based on the results of tax audits within the framework of desk and field inspections. Meanwhile, a logical question remains – which criteria of guilt are applicable in tax audits, in the absence of such in tax legislation, and which tools will indicate direct and indirect signs of guilt. The research methodology includes a systematic approach, a historical and comparative method, and a method of deduction. The purpose of the work will be proposals for the development of criteria for assessing the taxpayer's guilt in the application of tax liability.

**Key words:** taxpayer's guilt; indirect and direct signs of guilt; guilt based on the results of a tax audit.

**Citation.** Farkhutdinov R. D. *Vina v nalogovykh pravonarusheniyakh* [Guilt in the form of intent in tax relations]. *Juridicheskii vestnik Samarskogo universiteta* [Juridical Journal of Samara University], 2022, vol. 8, no. 4, pp. 34–36. DOI: <https://doi.org/10.18287/2542-047X-2022-8-4-34-36> [in Russian].

**Information about the conflict of interests:** author declares no conflict of interests.

© Farkhutdinov R. D., 2022

Ruslan D. Farhutdinov – Candidate of Legal Sciences, associate professor of the Department of State-Legal Disciplines, Kazan branch of the Russian State University of Justice, letter A, 7, 2<sup>nd</sup> Azinskaya Street, Kazan, 420088, Russian Federation.

Вина в налоговых правоотношениях является неотъемлемой частью результатов налоговых проверок, зачастую безапелляционно принимается налогоплательщиком и в редких случаях выступает предметом рассмотрения дел в арбитражных судах и судах общей юрисдикции.

Актуальным, на наш взгляд, выступает методология формирования вины в форме умысла или неосторожности в рамках камеральных и выездных налоговых проверок, по результатам которых налоговый инспектор в ряде случаев довольствуется описанием информации о результатах контрольной деятельности, упуская при этом применение прямых или косвенных доказательств, определяя форму в каждом случае.

Новизной в исследовании выступает обозначение критериев определения вины в налоговых правоотношениях, притом что типовые вопросы исследовались Алейниковой А. С., Кюлян, Р. М., Деминым А. В., Крохиной Ю. А., но вопросы формирования критериев не только для налоговых органов, но и для налогоплательщиков при защите нарушенных прав определяются впервые.

Налоговое законодательство в статье 106 НК РФ [1] формирует понятие, что под налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которых установлена ответственность.

Между тем пунктом 1 статьи 108 НК РФ [1] закреплено, что никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены в налоговом законодательстве.

Вина может быть установлена только по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, корреспондируя обязанности доказывать обстоятельства, свидетельствующие о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы, что нашло свое отражение в пункте 6 статьи 108 НК РФ.

Тем самым законодатель обязал налоговые органы по итогам налоговых проверок устанавливать обстоятельства, свидетельствующее о фактах налогового правонарушения и вины налогоплательщика, предоставляя посредством прав на применение всех легитимных инструментов налогового контроля: встречные проверки, опросы, осмотры, экспертизы, исследования, выемки, изъятия.

Следовательно, налоговые органы должны доказать:

- существо правонарушения (то есть в чем конкретно оно выразилось);
- причинно-следственную связь между действиями налогоплательщика и допущенными нарушениями;
- умышленный (если применяется статья 54.1 НК РФ) характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), выразившийся в созна-

тельном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога;

– потери бюджета.

Тем самым подразделяя форму вины на неосторожность и умысел, налоговые органы вправе, используя весть предоставленный им инструментарий, сформировать доказательственную базу, прежде всего:

1) существо правонарушения – субъект (выгодоприобретатель), кто получил незаконные преференции, совершив те или иные действия; объект – это правоотношения, которые складываются в сфере уплаты налогов и сборов (при исключении оценки договорных правоотношений вне сферы налогообложения);

2) причинно-следственная связь правонарушения, выраженная действиями плательщика и выявленным нарушением – такие факты отсутствуют в решениях о привлечении к ответственности, ограничиваются описанием хозяйственной деятельности, притом что методология дедукции (учитывая, что дедукция (от лат. *deductio* – выведение) – это получение частных знаний из какого-то общего источника, т. е. движение нашего познания от общего к частному, единичному [2].

3) умышленный характер, применение которого с 2017 года осуществляется повсеместно в налоговых проверках, притом что ФНС России регламентирует право применения через локальные письма и судебную практику, что является правовым препятствием для плательщиков при защите нарушенных прав;

4) потери бюджета должны иметь адресность, то есть налоговый орган должен доказать, что потери бюджета связаны с действиями проверяемого плательщика и он, осознавая противоправность, получил незаконную преференцию в виде налогов и сборов.

При этом необходимо учесть, что в налоговых правоотношениях специальными субъектами выступают юридические лица, соответственно, вина которых в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины должностных лиц организации.

Тем самым налоговый орган выстраивает доказательственную базу совершения налогового правонарушения организации через доказательства вины ее должного лица или группы лиц, опираясь на прямые доказательства умысла в действиях физического лица.

Прямым доказательством вины служит признание плательщика, либо однозначные факты и обстоятельства, подтверждающие совершение им умышленных действий, направленных на неуплату налога, где показания свидетелей или материалы встречных проверок таковыми являться не будут. Прямым доказательством послужит

также факт замкнутого круга движения денежных средств, где организация применяется как инструмент получения налоговой экономии, фиктивность представленных документов – экспертиза, проведенная в рамках проверки, однозначно ответит на вопрос о легитимности представленных документов (к примеру, подпись, дата изготовления документа).

Информация по встречным проверкам, показания свидетелей, являясь косвенными доказательствами вины, должны быть материалом для изучения и оценки в ходе проверки.

Применение информации из АСК НДС-2, где указано на наличие разрывов – как основание для проведения выездной проверки, возможно, как вспомогательный, косвенный факт, но не как доказательство вины. Налоговый орган, ссылаясь на

такую систему, сменяет парадигму субъекта – наличие разрыва двух и последующих звеньев не имеет причинно-следственной связи с проверяемым плательщиком, что исключает его вину.

В указанной связи полагается правильным предложить для дискуссии критерии прямых доказательств вины в форме умысла как признание, факт личного получения денежных средств должностного лица как незаконной налоговой экономии либо наличие экспертизы представленных таких субъектом документов, указывающих на их поддельность. Безусловно, что дальнейшие исследования в области вины налогового правонарушителя в условиях цифровой среды предоставят новые возможности, при этом не стоит обходить стороной и методы защиты нарушенных прав налогоплательщика.

### Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 21.11.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.12.2022) // В данном виде официально опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/).
2. Философская энциклопедия. ДЕДУКЦИЯ // Академик. URL: [https://dic.academic.ru/dic.nsf/enc\\_philosophy/304/ДЕДУКЦИЯ](https://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/304/ДЕДУКЦИЯ).
3. Определение Верховного Суда Российской Федерации № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019. URL: <https://nkrfkod.ru/pract/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-12042021-n-309-es20-23981-a76-466242019/>.
4. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@. // Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/about\\_fts/docs/6964671/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/6964671/).
5. Письмо ФНС от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // Федеральная налоговая служба: официальный сайт. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/about\\_fts/about\\_nalog/10687108](https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/10687108).

### References

1. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) ot 05.08.2000 № 117-FZ (red. ot 21.11.2022) (s izm. i dop., vstup. v silu s 04.12.2022)* [Tax Code of the Russian Federation (Part Two) as of 05.08.2000 № 117-FZ (as amended on 21.11.2022) (as amended in effect on 04.12.2022)]. Has not been officially published in this form. Retrieved from legal reference system *ConsultantPlus*. Available at: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165) [in Russian].
2. *Filosofskaya entsiklopediya. DEДУKTSIYA* [Philosophical encyclopedia. DEDUCTION]. Retrieved from *Academician*. Available at: [https://dic.academic.ru/dic.nsf/enc\\_philosophy/304/ДЕДУКЦИЯ](https://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/304/ДЕДУКЦИЯ) [in Russian].
3. *Opredelenie Verkhovnogo Suda Rossiiskoi Federatsii № 309-ES20-23981 po delu № A76-46624/2019* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation № 309-ES20-23981 with regard to case № A76-46624/2019]. Available at: <https://nkrfkod.ru/pract/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-12042021-n-309-es20-23981-a76-466242019> [in Russian].
4. *Pis'mo FNS Rossii ot 16.08.2017 № SA-4-7/16152@* [Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 16.08.2017 № СА-4-7/16152@]. Retrieved from the official website of the Federal Tax Service. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/about\\_fts/docs/6964671/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/6964671/) [in Russian].
5. *Pis'mo FNS ot 10.03.2021 № BV-4-7/3060@* [Letter of the Federal Tax Service dated 10.03.2021 № BV-4-7/3060@]. Retrieved from the official website of the Federal Tax Service. Available at: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/about\\_fts/about\\_nalog/1068710/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/1068710/) [in Russian].