

Статья поступила в редакцию: 10.09.2026

Статья принята к публикации: 16.09.2026

Статья опубликована: 01.10.2026

УДК 347.7+336.2

Системные проблемы правоприменения в сфере налоговой ответственности: теоретическая модель и направления реформирования

Ларина Александра Валерьевна

студент кафедры юриспруденции

Московский финансово-юридический университет МФЮА Филиал «Калининградский»

Российская Федерация, г. Калининград

E-mail: sashalarina39@yandex.ru

Systemic problems of law enforcement in the sphere of tax liability: a theoretical model and directions for reform

Larina Alexandra Valeryevna

student, Department of Law Moscow University of Finance and Law MFUA Kaliningrad Branch

Russian Federation, Kaliningrad

Аннотация

В статье на основе системного анализа правоприменительной практики и статистических данных ФНС России выявляются фундаментальные дефекты института налоговой ответственности. Несмотря на формальное закрепление презумпции невиновности в п. 6 ст. 108 НК РФ, статистика свидетельствует о существенном дисбалансе: налоговые органы выигрывают около 90 % судебных споров по сумме требований, а эффективность досудебного обжалования составляет лишь 26,6 %. Автором обосновывается гипотеза о трансформации указанного принципа в «квазиобвинительный уклон» де-факто, обусловленный не субъективными качествами правоприменителей, а объективными дефектами юридической техники НК РФ. Данный феномен характеризуется как структурный сдвиг, при котором презумпция невиновности сохраняется как нормативная декларация, но фактически утрачивает гарантирующую функцию. Проблемы структурированы по элементам состава налогового правонарушения — субъектному составу, субъективной и объективной сторонам. Сформулированы конкретные предложения по изменению законодательства и унификации судебной практики, включая авторские редакции ст. 107, 110, 122 НК РФ. Предложена трёхуровневая модель системных проблем, включающая нормативно-технический, правоприменительный и процессуальный уровни.

Библиографическое описание: Ларина А.В. Системные проблемы правоприменения в сфере налоговой ответственности: теоретическая модель и направления реформирования // Universum: экономика и юриспруденция : электрон. научн. журн. 2026. 10(144). URL: <https://7universum.com/ru/economy/archive/item/23395>

Abstract

Based on a systemic analysis of law enforcement practice and statistical data from the Federal Tax Service (FNS) of Russia, this article identifies fundamental defects in the institution of tax liability. Despite the formal enshrinement of the presumption of innocence in paragraph 6 of Article 108 of the Tax Code of the Russian Federation, statistics indicate a significant imbalance: tax authorities win about 90 % of court disputes by the amount claimed, while the effectiveness of pre-trial appeal is only 26.6 %. The author substantiates the hypothesis of the transformation of this principle into a de facto «quasi-accusatory bias,» driven not by subjective qualities of law enforcers, but by objective defects in the legislative technique of the Tax Code. This phenomenon is characterized as a structural shift in which the presumption of innocence is preserved as a normative declaration but effectively loses its guaranteeing function. The problems are structured according to the elements of the tax offense — the subjective composition, the subjective side, and the objective side. Concrete proposals for amending legislation and unifying judicial practice are formulated, including the author's draft revisions to Articles 107, 110, and 122 of the Tax Code. A three-tier model of systemic problems is proposed, comprising regulatory-technical, law-enforcement, and procedural levels.

Ключевые слова: налоговая ответственность, презумпция невиновности, фактический руководитель, вина организации, Единый налоговый счет, квалификация деяний, судебная практика.

Keywords: tax liability, presumption of innocence, de facto manager (actual director), corporate guilt, Unified Tax Account (UTA), qualification of acts, judicial practice.

Введение

Институт налоговой ответственности в Российской Федерации переживает системный кризис правоприменения. Несмотря на формальное закрепление в ст. 108 НК РФ презумпции невиновности, статистика свидетельствует об обратном: налоговые органы выигрывают около 90 % судебных споров по сумме требований (257,7 млрд руб. из 287 млрд заявленных в 2025 году), а в спорах, связанных с применением ст. 54.1 НК РФ (необоснованная налоговая выгода), — порядка 80 % [6]. При этом в рамках досудебного обжалования удовлетворяется лишь 26,6 % жалоб налогоплательщиков. По данным ФНС, в 2025 году 57 % поступлений от контрольной работы обеспечено так называемыми «добровольными» доплатами бизнеса — во многом под давлением предпроверочного анализа, что фактически подменяет институт налоговой ответственности внесудебным принуждением [6].

Научная гипотеза данного исследования заключается в том, что причиной сложившегося дисбаланса является не столько субъективный «обвинительный уклон» налоговых органов, сколько объективные дефекты юридической техники НК РФ, которые создают «презумпцию виновности de facto»: отсутствие формализованных критериев оценки доказательств и квалификации деяний перекладывает бремя доказывания на налогоплательщика, что противоречит публично-правовой природе налоговой ответственности. Данный феномен можно охарактеризовать как структурный сдвиг

в правоприменении, при котором презумпция невиновности сохраняется как нормативная декларация, но фактически утрачивает гарантирующую функцию вследствие пробелов и коллизий в законодательстве.

Цель исследования — систематизировать указанные дефекты по элементам состава правонарушения и разработать конкретные законодательные и правоприменительные механизмы их устранения.

Для достижения указанной цели поставлены следующие задачи: 1) выявить системные проблемы правоприменения в сфере налоговой ответственности на основе анализа судебной практики и статистических данных; 2) структурировать выявленные проблемы по элементам состава налогового правонарушения — субъектному составу, субъективной и объективной сторонам; 3) разработать конкретные предложения по совершенствованию законодательства, включая авторские редакции норм НК РФ.

Материалы и методы

Исследование базируется на формально-юридическом, системно-структурном и сравнительно-правовом методах. Формально-юридический метод использован для анализа норм НК РФ (ст. 45, 50, 107, 108, 110, 122), ГК РФ (ст. 15, 24, 1064, 1068) и подзаконных актов. Системно-структурный метод позволил структурировать выявленные проблемы по элементам состава налогового правонарушения (субъект, субъективная сторона, объективная сторона). Сравнительно-правовой метод применён для сопоставления подходов различных судебных инстанций (Арбитражных Судов Северо-Западного, Центрального и Московского округов).

Эмпирическую базу составили: акты Конституционного Суда РФ (Постановления № 26-П от 23.06.2022, № 39-П от 08.12.2017); акты Верховного Суда РФ (Постановление Пленума № 48 от 26.11.2019); акты арбитражных судов округов за 2023–2025 гг.; статистические отчёты ФНС России за 2024–2025 гг.; доктринальные источники по налоговому праву.

Результаты и обсуждение

1. Проблемы субъектного состава: дуализм статусов и «теневые» субъекты

1.1. Двойственный статус ИП как фактор правовой неопределенности

Ключевая коллизия субъектного состава заключается в том, что ст. 107 НК РФ относит индивидуальных предпринимателей к субъектам налоговых правонарушений наравне с организациями, однако ст. 24 ГК РФ устанавливает полную имущественную ответственность гражданина всем принадлежащим ему имуществом. Отсутствие в законодательстве критериев разделения имущественных фондов (личного и предпринимательского) приводит к тому, что взыскание по долгам бизнеса может быть обращено на единственное жилье, личные сбережения и иное имущество, не имеющее отношения к предпринимательской деятельности.

Конституционный Суд РФ в Постановлении № 26-П от 23.06.2022 подтвердил допустимость такого взыскания, но фактически признал наличие проблемы, указав на необходимость соблюдения прожиточного минимума и защиты прав иждивенцев [7]. Однако это решение не устраняет главного — отсутствие правового механизма разграничения статусов.

Авторское предложение: дополнить ст. 107 НК РФ пунктом 1.1 следующего содержания:

«1.1. Индивидуальный предприниматель несет ответственность по налоговым обязательствам, возникшим в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, имуществом, используемым в указанной деятельности. Перечень такого имущества определяется на основании данных бухгалтерского и налогового учета. Взыскание на имущество, не используемое в предпринимательской деятельности, допускается только по решению суда при доказанности факта умышленного уклонения от уплаты налогов и отсутствия иного имущества».

1.2. «Фактический руководитель»: уголовно-правовая концепция в налоговом праве

Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 48 от 26.11.2019, допускающее привлечение к уголовной ответственности «теневых» директоров, активно экстраполируется налоговыми органами на сферу ст. 107 НК РФ [8]. Однако легальных критериев идентификации фактического руководителя для целей налоговой ответственности не существует. Это порождает два негативных последствия: (1) необоснованное расширение круга субъектов ответственности на основе косвенных доказательств; (2) отказ от привлечения к ответственности формальных номинальных руководителей, что создает злоупотребления. Указанный пробел порождает разрозненность судебной практики: одни и те же обстоятельства получают различную оценку в разных инстанциях. Налоговые органы лишены единых стандартов доказывания, а суды — ориентиров для единообразной оценки обстоятельств. Следствием является непредсказуемость правоприменения, что негативно сказывается как на фискальных интересах государства, так и на правах добросовестных налогоплательщиков.

Авторское предложение: ввести в ст. 107 НК РФ легальное определение:

«Фактический руководитель организации — лицо, которое независимо от наличия формального статуса единоличного исполнительного органа осуществляло фактическое управление финансово-хозяйственной деятельностью организации, в том числе принимало решения о заключении сделок, распоряжении денежными средствами и определении контрагентов. Признаками фактического руководства являются: подписание договоров и первичных документов; доступ к расчетным счетам; распоряжение персоналом; участие в переговорах с контрагентами; иные обстоятельства, подтвержденные совокупностью доказательств».

2. Проблемы субъективной стороны: дефекты доказывания вины

2. 1. Отсутствие формализованных критериев умысла

Статья 110 НК РФ дифференцирует ответственность в зависимости от формы вины, но не раскрывает признаков умысла. ФНС в письме № БВ-4-7/3060 предлагает двухступенчатую классификацию, однако эти разъяснения носят рекомендательный характер. Как следствие, налоговые органы автоматически квалифицируют любые нарушения по ст. 54.1 как умышленные, применяя п. 3 ст. 122 НК РФ.

Анализ дел показывает отсутствие единообразия. В деле № А42-9582/2017 суд отменил штраф, указав на отсутствие конкретных доказательств умысла, в то время как в деле № А56-126138/2022 суд признал совокупность косвенных признаков (создание формального документооборота) достаточной [9; 10]. Такая вариативность нарушает принципы правовой определенности.

Авторское предложение: разработать Постановление Пленума Верховного Суда РФ с перечнем типовых обстоятельств, указывающих на умысел, например:

- создание организации незадолго до совершения сделки;
- отсутствие у контрагента персонала, активов и расходов;
- миграция контрагента между налоговыми юрисдикциями;
- документальное оформление сделок, не соответствующих реальным хозяйственным операциям.

При этом необходимо закрепить правило: «отсутствие должной осмотрительности без доказательств согласованности действий не может служить основанием для квалификации деяния как умышленного».

2.2. Конструкция вины организации (п. 4 ст. 110 НК РФ)

Вина организации через вину должностных лиц — это искусственная конструкция, создающая две системные проблемы:

(а) Невозможность привлечения организации при неустановлении конкретного виновного лица. Если руководитель не назначен официально или умер, привлечь организацию невозможно. Это поощряет практику смены «номинальных» директоров.

(б) Риск множественного наказания. Одно деяние может повлечь: налоговую ответственность организации, административную/уголовную ответственность руководителя, а также гражданско-правовую ответственность того же руководителя за вред бюджету (ст. 1064 ГК РФ) в соответствии с Постановлением Конституционного Суда РФ № 39-П от 08.12.2017 [11]. Это нарушает принципы справедливости и соразмерности.

Авторское предложение:

1. Закрепить в ст. 110 НК РФ возможность привлечения организации к ответственности при установлении самого факта правонарушения, независимо от идентификации конкретного должностного лица, если налоговый орган доказал наличие события правонарушения и отсутствие у организации механизмов контроля.

2. Внести изменения в ст. 108 НК РФ, установив правило: «Уплата организацией штрафа и пеней за нарушение, повлекшее неуплату налога, освобождает должностное лицо от аналогичной по своей правовой природе гражданско-правовой ответственности в части основного долга и пеней, если только не доказано его недобросовестное обогащение».

Заключение

Системная модель и направления реформы

Проведенное исследование позволяет предложить трехуровневую модель системных проблем правоприменения:

1. Нормативно-технический уровень: неопределенность дефиниций («фактический руководитель», «умысел»)
2. Правоприменительный уровень: отсутствие единообразных стандартов доказывания.
3. Процессуальный уровень: перераспределение бремени доказывания и отсутствие судейского усмотрения в вопросах переквалификации.

Отдельные законодательные инициативы:

1. Принять Федеральный закон «О внесении изменений в главу 15 и часть первую Налогового кодекса РФ», закрепляющий предложенные выше дефиниции и механизмы.
2. Верховному Суду РФ подготовить Постановление Пленума, обобщающее практику по вопросам вины, квалификации деяний и ответственности «фактических руководителей».

Реализация указанных мер позволит преодолеть сложившийся «обвинительный уклон», восстановить баланс публичных и частных интересов и повысить доверие к налоговой системе.

Список литературы

1. Брызгалин А.В. Налоговые споры: теория и практика. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2023. – 420 с.
2. Кинсбургская В.А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. – М.: Юстицинформ, 2013. – 204 с.
3. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮрИнфоР, 2006. – 447 с.
4. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Пепеляев Групп, 2020. – 796 с.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
6. Отчет ФНС России об итогах работы за 2025 год / Федеральная налоговая служба. – М.: ФНС России, 2026. – 48 с.
7. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.06.2022 № 26-П // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 27. – Ст. 4893.
8. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2020. – № 1. – С. 3–12.
9. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.03.2019 № Ф07-979/19 по делу № А42-9582/2017 // Арбитражный суд Северо-Западного округа. [Электронный ресурс]. URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 10.09.2026). 2019.

10. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.05.2024 № Ф07-5853/24 по делу № А56-126138/2022 // Арбитражный суд Северо-Западного округа. [Электронный ресурс]. URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 10.09.2026). 2024.
11. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П // Собрание законодательства РФ. – 2017. – № 51. – Ст. 7914.
12. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 28.02.2024 № Ф10-45/2024 по делу № А68-11420/2021 // Арбитражный суд Центрального округа. [Электронный ресурс]. URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 10.09.2026). 2024.
13. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.06.2024 № Ф05-11227/2024 по делу № А41-86170/2023 // Арбитражный суд Московского округа. [Электронный ресурс]. URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 10.09.2026). 2024.
14. Финансовое право: Учебник для академического бакалавриата / Под общ. ред. С.В. Запольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2017. – 491 с.

References

1. Bryzgalin A.V. (2023) Tax Disputes: Theory and Practice. Yekaterinburg: Nalogi i Finansovoe Pravo. 420 P. (In Russ.)
2. Kinsburskaya V.A. (2013) Liability for Violation of Legislation on Taxes and Levies. Moscow: Yustitsinform. 204 P. (In Russ.)
3. Kuchеров I.I. (2006) Tax Law of Russia: Course of Lectures. 2nd ed., revised and enlarged. Moscow: YurInfoR. 447 P. (In Russ.)
4. Pepelyaev S.G. (ed.) (2020) Tax Law: Textbook for Universities. Moscow: Pepelyaev Group. 796 P. (In Russ.)
5. Tax Code of the Russian Federation (Part One) of 31.07.1998 No. 146-FZ // Collected Legislation of the Russian Federation. – 1998. – No. 31. – Art. 3824. (In Russ.)
6. Report of the Federal Tax Service of Russia on the Results of Work for 2025 / Federal Tax Service. – Moscow: FNS Rossii, 2026. – 48 P. (In Russ.)
7. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 23.06.2022 No. 26-P // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2022. – No. 27. – Art. 4893. (In Russ.)
8. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of 26.11.2019 No. 48 // Bulletin of the Supreme Court of the Russian Federation. – 2020. – No. 1. – P. 3–12. (In Russ.)
9. Decision of the Arbitrazh Court of the North-Western District of 15.03.2019 No. F07-979/19 in case No. A42-9582/2017 // Arbitrazh Court of the North-Western District. – URL: <https://kad.arbitr.ru> (accessed: 10.09.2026).
10. Decision of the Arbitrazh Court of the North-Western District of 22.05.2024 No. F07-5853/24 in case No. A56-126138/2022 // Arbitrazh Court of the North-Western District. – URL: <https://kad.arbitr.ru> (accessed: 10.09.2026). (In Russ.)

-
11. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 08.12.2017 No. 39-P // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2017. – No. 51. – Art. 7914. (In Russ.)
 12. Decision of the Arbitrazh Court of the Central District of 28.02.2024 No. F10-45/2024 in case No. A68-11420/2021 // Arbitrazh Court of the Central District. – URL: <https://kad.arbitr.ru> (accessed: 10.09.2026).
 13. Decision of the Arbitrazh Court of the Moscow District of 19.06.2024 No. F05-11227/2024 in case No. A41-86170/2023 // Arbitrazh Court of the Moscow District. – URL: <https://kad.arbitr.ru> (accessed: 10.09.2026). (In Russ.)
 14. Zapolsky S.V. (ed.) (2017) Financial Law: Textbook for Academic Bachelor's Degree. 3rd ed., revised and enlarged. Moscow: Yurait. 491 P. (In Russ.)