

СОСТАВ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ: АНАЛИЗ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ

Р.В. Воловык¹, магистрант

И.Н. Кременов², канд. юрид. наук, доцент

¹Московский финансово-юридический университет МФЮА

²Калининградский филиал Санкт-Петербургского университета МВД России

^{1,2}(Россия, г. Калининград)

DOI:10.24412/2500-1000-2026-4-2-261-266

***Аннотация.** Статья посвящена исследованию состава налогового правонарушения как правовой конструкции, определяющей основания налоговой ответственности в Российской Федерации. Рассматриваются ключевые элементы состава – объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона – в их взаимосвязи и значении для правоприменения. На основе материалов судебной практики 2025 года анализируются типичные ситуации привлечения физических и иных лиц к налоговой ответственности, выявляются проблемы доказывания отдельных элементов состава, в том числе вины. Делается вывод о необходимости последовательного применения судами и налоговыми органами принципа виновности при квалификации налоговых правонарушений.*

***Ключевые слова:** налоговое правонарушение; состав правонарушения; налоговая ответственность; вина; камеральная проверка; НДС/Л; судебная практика.*

Вопрос об основаниях привлечения лица к налоговой ответственности остаётся одним из центральных в теории и практике налогового права. Налоговое правонарушение представляет собой виновно совершённое противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом Российской Федерации установлена ответственность [2]. Вместе с тем само по себе наличие факта нарушения ещё не свидетельствует о возможности привлечения к ответственности – закон требует установления полного состава правонарушения, включающего все его обязательные элементы.

Актуальность темы обусловлена тем, что, несмотря на относительную устойчивость законодательного регулирования, судебная практика по налоговым спорам демонстрирует значительное разнообразие подходов к квалификации деяний, оценке вины и применению смягчающих обстоятельств. По данным правоприменения, ошибки при установлении элементов состава приводят как к необоснованному привлечению лиц к ответственности, так и к уклонению от неё [14]. Изучение конкретных судебных решений позволяет выявить устойчивые закономерности и проблемные зоны в правоприменении.

Цель настоящего исследования состоит в анализе состава налогового правонарушения как правовой категории и оценке того, как его элементы устанавливаются в современной судебной практике.

Методология исследования

В основу исследования положены общенаучные методы познания – анализ, синтез, индукция и дедукция, – а также специально-юридические методы: формально-догматический, сравнительно-правовой и метод анализа судебной практики. Нормативную базу составляют положения Налогового кодекса Российской Федерации [2; 3], Уголовного кодекса Российской Федерации [4], Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» [5], а также разъяснения высших судебных инстанций [6; 7].

Эмпирическую основу составили три судебных решения по административным делам, вынесенных в 2025 году судами Ростовской области, Республики Тыва и Донецкой Народной Республики [9; 10; 11]. Выбор судебных актов обусловлен их тематическим разнообразием: дела касаются непредставления налоговой декларации, неуплаты НДС/Л с доходов от продажи недвижимости, а также несвоевременного сообщения нотариусом сведений в налоговый орган. Совокупность

указанных дел позволяет провести сравнительный анализ подходов к установлению состава налогового правонарушения в разных фактических ситуациях.

Результаты и обсуждение

Состав налогового правонарушения – это совокупность установленных законом объективных и субъективных признаков, характеризующих противоправное деяние как основание для применения мер налоговой ответственности. Традиционно выделяют четыре его элемента: объект, объективную сторону, субъект и субъективную сторону. Отсутствие хотя бы одного из них исключает возможность квалификации деяния как налогового правонарушения и, следовательно, привлечения лица к ответственности [16].

Объектом налогового правонарушения выступают общественные отношения в сфере налогообложения – отношения по исполнению обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы, а также обязанности по предоставлению сведений и документов, необходимых для налогового контроля [2]. В ряде составов объект конкретизируется: так, при нарушении порядка представления отчётности непосредственным объектом являются права налоговых органов на осуществление контрольных функций, а при неуплате налога – финансовые интересы государства в части формирования бюджетных доходов. Следует разграничивать общий объект – систему налоговых правоотношений в целом – и непосредственный объект конкретного состава, который определяется характером охраняемого законом блага. Именно через объект проводится разграничение смежных составов, что неоднократно подчёркивалось в научной литературе [15].

Объективная сторона охватывает само противоправное деяние – действие или бездействие, его последствия (в материальных составах) и причинно-следственную связь между ними. Большинство составов, предусмотренных главой 16 Налогового кодекса Российской Федерации, являются формальными: ответственность наступает вне зависимости от наступления реального ущерба для бюджета. Так, пункт 1 статьи 119 НК РФ предусматривает санкцию за сам факт непредставления декларации в установленный срок, а пункт 1 статьи 129.1 НК РФ – за несвоевременное со-

общение сведений [2]. Материальный состав, напротив, предполагает наступление конкретных вредных последствий: пункт 1 статьи 122 НК РФ требует установления факта неуплаты или неполной уплаты суммы налога именно в результате действий (бездействия) налогоплательщика. Правильное разграничение формальных и материальных составов имеет принципиальное значение для расчёта размера санкций и определения момента окончания правонарушения.

Существенным признаком объективной стороны является также способ совершения деяния. НК РФ разграничивает занижение налоговой базы, неправильное исчисление налога и иные неправомерные действия как самостоятельные формы объективной стороны одного и того же состава. Это разграничение влечёт разные правовые последствия с точки зрения доказывания: при занижении налоговой базы требуется установить расхождение между реальным объектом налогообложения и задекларированными показателями, тогда как при ошибочном исчислении достаточно выявить арифметическую или методологическую погрешность. Документальное подтверждение хозяйственных операций, которое является неременным условием правильного исчисления налогооблагаемой базы, регулируется Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» [8], положения которого активно учитываются при квалификации нарушений, связанных с занижением налоговой базы.

Субъектом налогового правонарушения признаются налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты и иные лица, на которых НК РФ возлагает соответствующие обязанности. Физические лица привлекаются к ответственности с шестнадцатилетнего возраста. При этом нотариусы, осуществляющие частную практику, выступают самостоятельными субъектами в части исполнения информационных обязанностей перед налоговыми органами [5]. Применительно к ответственности индивидуальных предпринимателей следует учитывать их двойственную правовую природу – они одновременно являются физическими лицами и субъектами предпринимательской деятельности, что порождает специфику в квалификации отдельных составов и в определении размера санкций [12]. Организа-

ции как субъекты налоговой ответственности несут её независимо от привлечения должностных лиц к административной или уголовной ответственности, что обеспечивает комплексное воздействие на нарушителей налогового законодательства [1; 4].

Субъективная сторона – наиболее дискуссионный элемент состава налогового правонарушения. Статья 110 НК РФ предусматривает две формы вины: умысел и неосторожность. Умысел имеет место тогда, когда лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) и желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий. Неосторожность – когда лицо не осознавало противоправности деяния, хотя должно было и могло это осознавать. При этом ряд исследователей обращает внимание на то, что доказывание субъективной стороны на практике нередко подменяется простым констатированием факта нарушения [13]. Такой подход входит в противоречие с принципом персональной ответственности, закреплённым в статье 108 НК РФ, согласно которому никто не может быть привлечён к ответственности повторно за одно и то же деяние, а бремя доказывания возлагается на налоговый орган.

Л.Ю. Газарян справедливо указывает, что налогоплательщик не может быть привлечён к ответственности при отсутствии события и состава налогового правонарушения, в том числе его субъективного элемента [14]. Аналогичная позиция нашла отражение в разъяснениях Пленума Верховного Суда Российской Федерации, согласно которым привлечение к уголовной и иной юридической ответственности за налоговые деяния требует установления вины в предусмотренных законом формах [6]. Вопрос о соотношении форм вины приобретает особую остроту применительно к составу, предусмотренному статьёй 129.1 НК РФ: в доктрине высказывается позиция о том, что данный состав предполагает прямой умысел, тогда как практика исходит из возможности его совершения и по неосторожности.

С.В. Тарасевич подчёркивает значимость Конституционного Суда Российской Федерации в разграничении смежных составов налоговых правонарушений, указывая на необходимость чёткого разграничения деяний по объективным и субъективным признакам во

избежание двойного наказания [15]. Д.А. Терскова и М.В. Лапаев, рассматривая состав налогового правонарушения как системную правовую категорию, подчёркивают, что ни один его элемент не может быть установлен предположительно или выведен из иных обстоятельств дела без надлежащего доказывания [16].

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность, закреплены в статье 112 НК РФ. Перечень смягчающих обстоятельств является открытым: суд или налоговый орган вправе признать таковым любое обстоятельство, которое они сочтут существенным. При наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем вдвое по сравнению с установленным нормой НК РФ (пункт 3 статьи 114 НК РФ). Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года № 57 содержит ряд принципиальных разъяснений о применении норм части первой НК РФ, в том числе касающихся порядка исчисления давности привлечения к ответственности и оценки обстоятельств, исключających вину [7]. Совокупность приведённых положений образует теоретическую основу, без понимания которой невозможен корректный анализ правоприменительной практики.

Рассмотрение трёх судебных решений 2025 года позволяет наглядно проследить, каким образом теоретические элементы состава налогового правонарушения реализуются в конкретных правоприменительных ситуациях.

Решение Батайского городского суда по делу № 2А-2306/2025 касается взыскания с налогоплательщика задолженности по НДС, земельному налогу, пени и штрафам в связи с реализацией в 2023 году земельного участка стоимостью 2 800 000 рублей без представления соответствующей декларации [9]. Объективная сторона правонарушения была установлена – факт продажи имущества, находившегося в собственности менее минимального предельного срока владения, подтверждался данными ЕГРН. Состав правонарушений по пунктам 1 статьи 119 и 1 статьи 122 НК РФ формально имел место. Однако суд отказал в удовлетворении требований по процессуальному основанию: налоговый орган не представил доказательств направления в ад-

рес налогоплательщика ни решения о привлечении к ответственности, ни требования об уплате задолженности. Это решение наглядно демонстрирует, что наличие всех элементов состава само по себе недостаточно – необходимо соблюдение установленного процессуального порядка привлечения к ответственности.

Дело, рассмотренное Кызылским городским судом (решение № 2А-5219/2025), посвящено оспариванию решения налогового органа о привлечении физического лица к ответственности по пунктам 1 статьи 119 и 1 статьи 122 НК РФ за непредставление декларации по НДФЛ и неуплату налога с доходов от продажи двух земельных участков в совокупной сумме сделок около 2 935 000 рублей [11]. Объектом налогообложения выступили доходы от продажи недвижимости, находившейся в собственности менее пяти лет. Истица ссылаясь на ненадлежащее извещение и тяжёлое материальное положение, однако суд констатировал, что налоговый орган принял все необходимые меры для уведомления налогоплательщика. Показательно, что смягчающие обстоятельства – наличие троих несовершеннолетних детей и совершение правонарушений впервые – были учтены налоговым органом самостоятельно: штрафы по статьям 119 и 122 НК РФ снижены в четыре раза. Таким образом, суд подтвердил, что отсутствие умысла и тяжёлые жизненные обстоятельства влияют не на квалификацию состава, а на размер санкции, что соответствует положениям статей 112 и 114 НК РФ [2].

Наиболее показательным с точки зрения субъективной стороны состава является решение Енакиевского межрайонного суда по делу № 2А-4514/2025 [10]. Нотариус был привлечён к ответственности по пункту 1 статьи 129.1 НК РФ за несвоевременное представление сведений о выдаче свидетельства о праве на наследство – сведения поступили в налоговый орган на девять дней позже установленного законом срока. Нотариус настаивал на том, что сведения были направлены им своевременно в электронном виде 3 апреля 2025 года, приложив в подтверждение скриншот. Суд, однако, согласился с позицией налогового органа: документ считается представленным лишь при получении статуса «Принято» по итогам форматно-логического

контроля. Отправка файла без подтверждения его принятия не освобождает нотариуса от обязанности отслеживать статус переданных сведений, а при невозможности электронного взаимодействия – направить документы на бумажном носителе. Доводы о технических сбоях были отклонены, поскольку Федеральная нотариальная палата подтвердила отсутствие технических проблем в спорный период. Это дело отражает дискуссионный вопрос о форме вины: суд фактически квалифицировал деяние как совершённое по неосторожности – нотариус не проявил должной осмотрительности при контроле за прохождением документа. При этом апелляционная инстанция снизила штраф вдвое, признав смягчающим обстоятельством осуществление деятельности в условиях переходного периода на территории Донецкой Народной Республики.

Совокупный анализ трёх дел позволяет сделать следующие наблюдения:

Во-первых, объективная сторона, как правило, устанавливается без затруднений – факты продажи имущества, непредставления деклараций или нарушения сроков документально подтверждаются материалами проверки.

Во-вторых, субъективная сторона на практике нередко выводится из самого факта нарушения, без детального анализа форм вины, что соответствует специфике формальных составов, но вызывает справедливую критику в литературе [13; 16].

В-третьих, смягчающие обстоятельства в современной практике применяются достаточно широко – как налоговыми органами, так и судами, – что свидетельствует об определённой гуманизации правоприменения.

В-четвёртых, процессуальные нарушения со стороны налогового органа (дело Батайского городского суда) могут повлечь отказ в удовлетворении требований даже при наличии доказанного состава правонарушения, что подчёркивает неразрывность материально-правовых и процессуальных аспектов налоговой ответственности.

Заключение

Проведённое исследование подтверждает, что состав налогового правонарушения остаётся фундаментальной правовой конструкцией, без последовательного установления всех элементов которой привлечение лица к нало-

говой ответственности лишено законного основания. Судебная практика 2025 года демонстрирует, что при внешней простоте большинства налоговых составов их реальное применение порождает ряд устойчивых проблем.

Субъективная сторона по-прежнему остаётся наименее разработанным элементом: суды и налоговые органы зачастую презюмируют вину из самого факта допущенного нарушения, уделяя недостаточное внимание её форме и содержанию. Между тем именно этот элемент определяет природу ответственности как персонального упрека за неправомерное поведение.

Процессуальная сторона привлечения к ответственности оказывает существенное влия-

ние на итог дела – несоблюдение налоговым органом порядка уведомления налогоплательщика и направления принятых решений способно привести к отказу в удовлетворении обоснованных по существу требований. Это обязывает налоговые органы к строгому соблюдению регламентированных процедур, а не только к правильной квалификации деяния.

Наконец, практика применения смягчающих обстоятельств свидетельствует о постепенном смещении акцента с карательной функции налоговых санкций к их превентивному и компенсационному значению, что в целом соответствует конституционному принципу соразмерности ответственности тяжести содеянного.

Библиографический список

1. «Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 23.03.2026) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – № 1 (ч. I). – Ст. 1.
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.11.2025) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
3. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
4. «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 20.02.2026) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.
5. Закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 28.12.2022) «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. – 1991. – № 15. – Ст. 492.
6. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. – 2019. – № 276; Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2020. – № 1.
7. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2013. – № 10.
8. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.
9. Батайский городской суд (Ростовская область). Решение № 2А-2306/2025 2А-2306/2025~М-1905/2025 М-1905/2025 от 12 ноября 2025 г. по делу № 2А-2306/2025. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/aLixqTvOdqm/>.
10. Енакиевский межрайонный суд (Донецкая Народная Республика). Решение № 2А-4514/2025 2А-4514/2025~М-4639/2025 М-4639/2025 от 30 октября 2025 г. по делу № 2А-4514/2025. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/QH9PDjCU8011/>.
11. Кызылский городской суд (Республика Тыва). Решение № 2А-5219/2025 от 6 ноября 2025 г. по делу № 2А-5219/2025. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/Vxfc0GtKJWVy/>.
12. Балакай О.Б. Анализ правового регулирования ответственности индивидуальных предпринимателей применительно к конкретным составам налоговых правонарушений в

Российской Федерации / О.Б. Балакай, Е.И. Ковальчук // Актуальные проблемы правового, экономического и социально-психологического знания: теория и практика: Материалы VII Международной научно-практической конференции. В 3-х томах, Донецк, 27 апреля 2023 года. – Донецк: «Цифровая типография», 2023. – С. 5-11. – EDN TLYVON.

13. Васильева, А.Е. Вина как элемент состава налогового правонарушения / А.Е. Васильева // Современные тенденции развития науки и мирового сообщества в эпоху цифровизации: Сборник материалов XIII Международной научно-практической конференции, Москва, 10 апреля 2023 года. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство АЛЕФ», 2023. – С. 127-133. – EDN FJIEZK.

14. Газарян Л.Ю. Налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности при отсутствии события и состава налогового правонарушения / Л.Ю. Газарян // Налоговая политика и практика. – 2025. – № 3(267). – С. 34-36. – EDN IXXDKG.

15. Тарасевич, С.В. Роль Конституционного Суда Российской Федерации в разграничении составов налоговых правонарушений / С.В. Тарасевич // Бизнес и общество. – 2024. – № 1(41). – EDN QVMFFH.

16. Терскова Д.А. Состав налогового правонарушения / Д.А. Терскова, М.В. Лапаев // Научный аспект. – 2024. – Т. 34, № 5. – С. 4595-4600. – EDN DLGQUZ.

THE COMPOSITION OF A TAX OFFENSE: AN ANALYSIS OF LAW ENFORCEMENT PRACTICE

R.V. Volovyk¹, Graduate Student

I.N. Kremenov², Candidate of Legal Sciences, Associate Professor

¹Moscow Finance and Law University MFUA

²Kaliningrad branch of the St.-Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of Russia
^{1,2}(Russia, Kaliningrad)

Abstract. *The article examines the composition of a tax offense as a legal construct determining the grounds for tax liability in the Russian Federation. Key elements – object, objective side, subject, and subjective side – are analyzed in their interrelationship and significance for law enforcement. Based on 2025 court practice materials, typical situations of bringing individuals and other persons to tax liability are examined, and problems of proving individual elements of the composition, including guilt, are identified. The conclusion is drawn about the necessity of consistent application of the guilt principle by courts and tax authorities when qualifying tax offenses.*

Keywords: *tax offense; elements of offense; tax liability; guilt; desk audit; personal income tax; judicial practice.*