

АДМИНИСТРАТИВНОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 347.73:336.2

ФИКЦИЯ СУБЪЕКТИВНОГО ВМЕНЕНИЯ ВИНЫ ОРГАНИЗАЦИИ В НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЯХ

Fiction of the Subjective Imputation of Guilt of Organizations in Tax Violations

В. В. Кизилев – доцент кафедры конституционного и административного права Омского юридического института, кандидат юридических наук

V. V. Kizilov – Associate Professor of Constitutional and Administrative Law, Omsk Law Institute, LL.M.

Аннотация. В статье рассматриваются проблемы в правоприменении одной из основных презумпций налогового законодательства – презумпции невиновности налогоплательщика (налогового агента). Автор анализирует причины несоблюдения правоприменителем закрепленного в Налоговом кодексе Российской Федерации принципа субъективного вменения вины организациям в совершении налоговых правонарушений. В статье предложены пути преодоления фикции субъективного вменения вины организаций в налоговых правонарушениях.

This paper discusses the problems in law enforcement has mainly one of the presumptions of tax law – the presumption of innocence of the taxpayer (tax agent). The author analyzes the reasons for non-compliance with law enforcers verbally embodied in the Tax Code, the principle of the subjective imputation of guilt organizations of committing tax offenses curves. The article suggests ways to overcome the fiction of the subjective imputation of guilt of organizations in tax Violations.

Ключевые слова: налоговое правонарушение, вина налогоплательщика, налоговая ответственность.
Tax offense, tax guilt, the tax liability.

Частью первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в статье 110 «Форма вины при совершении налогового правонарушения» установлено субъективное вменение вины организации в совершении налогового правонарушения: «Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения».

Таким образом, законодательно закреплено, что для привлечения организации к налоговой ответственности недостаточно одного факта наличия составов налоговых правонарушений из предусмотренных главой 16 НК РФ наказуемых видов правонарушений. Необходимым условием наступления ответственности организации является действие или бездействие должностных лиц либо представителей организации, которые умышленно или по неосторожности совершили противоправное деяние, квалифицируемое как налоговое правонарушение.

Нам представляется, что законодатель намеренно предварил главу 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» Налогового кодекса определением понятия налогового правонарушения, закрепив дефиницию, что налоговым правонарушением признается только *виновно* совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность. То есть в соответствии с налоговым законодательством квалифицирующими признаками налогового правонарушения являются:

- противоправность деяния (фактического действия или бездействия),
- *виновность*¹,
- наличие ответственности лица, предусмотренной нормами налогового законодательства².

Чтобы не возникало сомнений у правоприменителя относительно воли законодателя в части наступления ответственности за налоговые правонарушения, законодателем сделан акцент в НК РФ на обстоятельстве, исключающем привлечение к ответственности, а именно на отсутствии вины лица в совершении налогового правонарушения. Отсутствие вины является обстоятельством, исключающим привлечение к ответственности не только по налоговому законодательству. Данный принцип является основополагающим для всех видов юридической ответственности, не требует комментариев и не случаен в налоговых правоотношениях.

Как отметил А. В. Брызгалин, «в арсенале фискальных органов имеется множество принудительных институтов и методов, которые обеспечивают возможность осуществлять эффективный налоговый контроль и поддерживать налоговый правопорядок. Представляется, что основная цель за-

конодательства о налогах и сборах не в том, чтобы бюджет был наполнен любыми способами, а в том, чтобы защитить имущество налогоплательщика как более слабой по сравнению с государством стороны от необоснованных изъятий и обременений»³. Мы полностью согласны с утверждением ученого, что «именно установление и доказывание в установленном порядке вины правонарушителя является неотъемлемым и необходимым элементом для привлечения его к налоговой ответственности. Если в соответствии со ст. 106 и подп. 2 ст. 109 НК РФ закреплено правило «нет вины – нет и ответственности», то основной смысл презумпции невиновности – «нет доказательств виновности – значит, нет вины как таковой»⁴.

Не вызывает двоякого толкования правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации относительно вопроса презумпции невиновности субъектов налоговых правоотношений: «Отсутствие вины при нарушении обязательств в публично-правовой сфере является одним из обстоятельств, исключающих применение санкций, поскольку свидетельствует об отсутствии самого состава правонарушения. Иная трактовка состава правонарушения, в том числе налогового, как основания ответственности противоречила бы природе правосудия. Суд в связи с привлечением налогоплательщиков к ответственности за нарушение налоговых обязательств, исходя из принципов состязательности и равноправия сторон, не может ограничиться лишь формальной констатацией факта нарушения этих обязательств, не устанавливая иные связанные с ним обстоятельства, в том числе наличие или отсутствие вины соответствующих субъектов, в какой бы форме она ни проявлялась»⁵.

В статье 111 НК РФ законодатель раскрыл всего три группы обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонару-

¹ Недоказанность виновности лица влечет отмену решений налоговых органов. См., напр.: *Постановление* Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 июля 2009 г. № А42-1167/2008 ; *Постановление* Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 апр. 2009 г. № А19-8013/08-24-Ф02-1402, 1722/2009 ; *Постановление* Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23 марта 2009 г. № Ф04-784/2009 (307-А27-41) (2630-А27-41) ; *Постановление* Федерального арбитражного суда Московского округа от 13 марта 2009 г. № КА-А40/1346-09-П. Доступ из СПС «Гарант».

² Некоторые авторы выделяют большее количество признаков налогового правонарушения. См., напр.: *Пепеляев С. Г.* Налоговое право : учебник. М., 2003. С. 405–406 ; *Лукашов А. А.* Основы налогового права : учеб. пособие / под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков, 2003. С. 219 ; *Брызгалин А. В.* Практическая налоговая энциклопедия. Т. 12 : Понятие и состав налогового правонарушения. Условия привлечения налогоплательщика и налогового агента к ответственности. Доступ из СПС «Гарант».

³ *Брызгалин А. В.* Указ. соч.

⁴ Там же.

⁵ *Об отказе* в принятии к рассмотрению запросов Арбитражного суда Орловской области о проверке конституционности пунктов 1 и 6 статьи 101, статьи 106, пунктов 1 и 6 статьи 108 и статьи 109 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 18 янв. 2005 г. № 130-О. Доступ из СПС «Гарант».

шения, полагая, естественно, что невозможно заранее на уровне закона предусмотреть все вероятностные обстоятельства, которые потенциально могут возникнуть в сфере налоговых правоотношений:

– совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

– совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

– выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

Мы не будем останавливаться на перечисленных обстоятельствах, по ним отсутствуют проблемы с правоприменением. Со ссылкой на наличие указанных обстоятельств арбитражные суды удовлетворяют заявления налогоплательщиков, оспаривающих законность их привлечения налоговыми органами к ответственности, предусмотренной главой 16 НК РФ.

Однако перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, является открытым благодаря закреп-

ленному положению, что обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются «иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения». И здесь начинаются проблемы...

Вынося решения в налоговых спорах в пользу налоговых органов, арбитражные суды «забывают» положения:

– пункта 6 статьи 108 НК РФ – «Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица»;

– пункта 1 статьи 65 АПК РФ – «Каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия), возлагается на соответствующий орган или должностное лицо»;

– пункта 3 статьи 189 АПК РФ – «Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, законности оспариваемых решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, возлагается на органы и лиц, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемые действия (бездействие)».

– пункта 5 статьи 200 АПК РФ – «Обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на

принятие оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие)».

Поиск в СПС «Гарант» судебных актов, проведенный со ссылкой на фрагмент, содержащий выделение п. 4 статьи 110 НК РФ, в котором дан принцип определения вины организации, приводит к формированию списка всего из 204 документов (судебные акты различных инстанций арбитражных судов), несмотря на то, что база данных содержит более 325 тысяч судебных актов, касающихся налоговых споров, одной из сторон в которых являются организации. Из чего следует, что арбитражные суды без наличия (исследования) доказательств вины организаций, по крайней мере, без отражения вины в судебном акте, вынесли свои вердикты относительно налогового спора. Хорошо, если вердикт в пользу организации. А вот если организацию привлекли к налоговой ответственности, квалифицировав действие (бездействие) организации как налоговое правонарушение, то такой судебный акт, по нашему мнению, имеет мало общего с осуществлением правосудия в его изначальном смысле слова.

Так, анализ судебных актов арбитражных судов по налоговым спорам с участием организаций, вердикт по которым вынесен в пользу налогового органа, показал, что в большинстве случаев мотивировочная часть судебных актов не содержит описания того:

- какое должностное лицо организации виновно в совершении налогового правонарушения организациями;

- какая форма вины установлена налоговым органом при осуществлении налогового контроля или арбитражем в судебном заседании по налоговому спору.

Также нет в мотивировочной части судебных актов и указаний на то, какая форма вины и какое должностное лицо организации определены

в решении налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

По нашему мнению, в каждом судебном акте, разрешающем налоговый спор с участием организации, мотивировочная часть должна содержать указание на установление вины организации или на отсутствие доказательств вины (недоказанность). Исключением могут быть только те споры, в которых суд пришел к выводу об отсутствии события налогового правонарушения. Мы согласны с позицией А. В. Брызгалова, что для целей осуществления объективного правосудия суд не должен учитывать активность или пассивность лица при защите своих прав. При судебном рассмотрении спора, особенно в условиях нормативного закрепления презумпции невиновности, факт необжалования решения налогового органа не может ложиться в основу выводов судебного решения о виновности лица, привлекаемого к ответственности⁶.

Налоговый кодекс не содержит расшифровки понятия *событие налогового правонарушения*. Этот пробел восполняют комментарии ученых-юристов, сделанные на основе общей теории права. Например, А. Н. Гуев отсутствие события налогового правонарушения определяет таким фактом, когда со стороны субъекта налоговых правоотношений не было допущено ни одного из нарушений, за которые в соответствии со ст.ст. 116–129.1 НК РФ предусмотрена ответственность. Причем А. Н. Гуев делает акцент на том, что нельзя путать отсутствие события налогового правонарушения с отсутствием состава налогового правонарушения (в последнем случае правонарушение может иметь место, но ответственность за его совершение не наступает ввиду отсутствия объекта, субъекта, объективной или субъективной стороны)⁷.

В практическом комментарии Ю. М. Лермонтова приведены примеры, суть которых сводится к тому, что автор признает отсутствием событий налогового правонарушения случаи, когда имеет место неисполнение субъектами налоговых правоотношений обязанностей, возлагаемых на них налоговыми органами или их должностны-

⁶ См.: Брызгалов А. В. Практическая налоговая энциклопедия. Т. 12 : Понятие и состав налогового правонарушения. Условия привлечения налогоплательщика и налогового агента к ответственности. Доступ из СПС «Гарант».

⁷ См.: Гуев А. Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Ч. 1. Разделы I–VII. Гл. 1–20. Доступ из СПС «Гарант».

ми лицами, но данные обязанности не закреплены в законе⁸.

Нам более близка точка зрения на событие налогового правонарушения, высказанная А. В. Брызгалиным: «Исходя из общеправового определения, под событием налогового правонарушения следует понимать сам факт совершения лицом противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния»⁹.

Нам понятна позиция рассматривающих налоговый спор арбитражных судей, стремящихся разрешить вопрос по существу – установить наличие или отсутствие события налогового правонарушения. Отсутствие события налогового правонарушения не требует уяснения наличия или отсутствия вины, так как само по себе является, можно сказать, основным обстоятельством, исключающим привлечение организации к налоговой ответственности.

Однако мы не согласны с утверждением А. В. Брызгалина, что «начиная с 1 января 2006 г. в связи с исключением из п. 6 ст. 108 НК РФ положения об установлении вины лица в совершении налогового правонарушения вступившим в законную силу решением суда презумпция невиновности налогоплательщика, предусмотренная в НК РФ, перестает соответствовать конституционной норме. В этом случае принимает решение о виновности налогоплательщика и производит взыскание налоговой санкции несудебный орган». Далее автор «Практической налоговой энциклопедии» продолжает: «Исходя из буквального толкования п. 6 ст. 108 НК РФ в действующей редакции, налогоплательщик будет считаться недобросовестным с момента вынесения налоговым органом решения о привлечении к ответственности. При этом решение налогового органа, вынесенное в отношении налогоплательщика–юридического лица, фактически будет указывать на виновность

его должностных лиц»¹⁰. По нашему мнению, решение налогового органа о привлечении к ответственности организации, вынесенное без мотивированной части в отношении должностных лиц данной организации, действия или бездействия которых по неосторожности или по умыслу обусловили наступление события налогового правонарушения, является абсолютно незаконным.

Разрешая налоговые споры с участием организации, арбитражные судьи применяют иной подход определения вины – принцип объективного вменения, и это давно не является секретом. Тем более что заместитель председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации О. В. Бойков по проблеме виновности субъектов управления в налоговых правоотношениях допустил следующее публичное высказывание: «Неосторожная вина налогоплательщика всегда присутствует, поскольку считается, что он разумен, должен знать налоговое законодательство и, нарушая его, не может не осознавать, что совершает противоправное действие»¹¹.

Однако даже реализация в правоприменении данного принципа, ставящего под сомнение содержание и смысл презумпции невиновности, осуществляется некорректно. А. В. Брызгалин верно отмечает, что суды очень часто, описывая элементы вины по конкретному делу, ограничиваются указанием на то, что при совершении рассматриваемых нарушений налогового законодательства должностными лицами организации не выполнялись требования нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и определения объектов налогообложения, о чем свидетельствуют материалы проверки. А в ряде случаев суды вообще доходят до крайности, указывая в своих судебных актах, что виновность налогоплательщика заключается уже в самом факте налогового правонарушения¹². По на-

⁸ См., напр.: *Лермонтов Ю. М.* Практический комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Просто о сложном (с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 26 нояб. 2008 г. № 224-ФЗ и вступивших в силу с 1 янв. 2009 г.). Доступ из СПС «Гарант»; *Постановление* Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 15 сент. 2009 г. № 7802/09; *Постановление* Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 28 июля 2009 г. № 3703/09; *Постановление* Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 14 июля 2009 г. № 2590/09; *Постановление* Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 14 июля 2009 г. № 4431/09; *Постановление* Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 9 июля 2009 г. № 2138/09; *Постановление* Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 23 июня 2009 г. № 2019/09; *Постановление* Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 28 апр. 2009 г. № 17035/08; *Постановление* Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 17 февр. 2009 г. № 9506/08. Доступ из СПС «Гарант».

⁹ Брызгалин А. В. Указ. соч.

¹⁰ Там же.

¹¹ Бойков О. В. Налоговые споры арбитражных судов // Рос. юстиция. 1999. № 11. С. 36.

¹² См.: Брызгалин А. В. Указ. соч.

шему мнению, даже в случаях установления события налогового правонарушения необходимо указывать на субъективную составляющую правонарушения – то, какое должностное лицо организации виновно в допущенном организацией налоговом правонарушении. Загруженность арбитражных судов не может являться оправданием отсутствия соответствующего описания виновности должностных лиц организаций в налоговых спорах, получившего повсеместное распространение¹³.

Таким образом, арбитражные суды вслед за налоговыми органами отступают от предусмотренного в НК РФ порядка установления вины организации – первоначального определения конкретных должностных лиц и формы вины, допущенной ими в имеющем место событии налогового правонарушения организации. Мы не ставим задачей в настоящей работе продолжать полемику относительно проблемы определения вины юридических лиц, имеющей место в российской правовой науке. Имеются достаточно известные как сторонники, так и противники субъективного вменения в налоговых правоотношениях¹⁴.

Не вызывает сомнений, что налоговым органам проще привлечь к налоговой ответственности организацию, чем к административной ответственности ее должностных лиц, поскольку взыскание сумм штрафов достаточно упрощено, а на доказывании вины должностных лиц организации арбитражный суд не настаивает.

Налоговые органы абсолютно не заинтересованы в определении конкретных должностных лиц организации и степени их вины при наличии события налогового правонарушения организации, так как в этом моменте им придется руководствоваться КоАП РФ в большей части, чем Налоговым кодексом. Доказывать вину должностных лиц в этом случае придется в судах общей юрисдикции, где будет тяжело объяснить, что, руководствуясь одними и теми же нормами

НК РФ, организация и налоговый орган пришли к разным результатам исчисления налоговой базы (основного элемента налогообложения), в большинстве налоговых споров являющейся камнем преткновения. Если суд не признает вину должностных лиц, то, соответственно, невозможно будет взыскать штраф с организации. Поэтому в арбитражных судах усмотрение налогового органа в части определения налоговой базы, превращенное в событие налогового правонарушения, из которого вытекает недоимка, трансформируется в вину организации – налицо объективно-правовой подход.

Как показывает правоприменение, у налогового органа отсутствуют проблемы с квалификацией умышленного правонарушения, когда лицо, его совершившее, осознает противоправный характер своих действий (бездействия), желает либо сознательно допускает наступление вредных последствий таких действий (бездействия), т. е. заведомо идет на противоправное уменьшение налоговых обязательств. Как правило, при доказательстве умысла налоговый орган имеет неоспоримые доказательства: вступивший в законную силу приговор суда в отношении должностного лица при привлечении к ответственности организации; раскрытые в рамках возбужденного уголовного дела так называемые серые схемы налогоплательщиков по уклонению от уплаты налога; показания свидетелей в отношении противоправных действий налогоплательщиков, подтвержденные иными доказательствами (заключением эксперта, документами первичного бухгалтерского учета, полученными по встречной проверке, и т. п.). Однако постоянно возникают спорные моменты в установлении такой формы вины, как неосторожность.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо

¹³ См., напр.: *Решение* Арбитражного суда Пензенской обл. от 24 февр. 2009 г. № А49-386/2009 ; *Решение* Арбитражного суда Пензенской обл. от 10 марта 2009 г. № А49-1108/2009 ; *Решение* Арбитражного суда Пензенской обл. от 4 мая 2009 г. № А49-1818/2009 ; *Решение* Арбитражного суда Пензенской обл. от 11 июня 2009 г. № А49-2651/2009 ; *Решение* Арбитражного суда Свердловской обл. от 11 янв. 2009 г. № А60-26620/2008-С10 ; *Решение* Арбитражного суда Владимирской обл. от 15 янв. 2009 г. № А11-10330/2008-К2-24/561 ; *Решение* Арбитражного суда Волгоградской обл. от 4 февр. 2009 г. № А12-20254/2008 ; *Решение* Арбитражного суда Свердловской обл. от 3 апр. 2009 г. № А60-19/2009-С8 ; *Решение* Арбитражного суда Чувашской Республики от 30 апр. 2009 г. № А79-8175/2008. Доступ из СПС «Гарант».

¹⁴ См., напр.: *Демин А. В.* Налоговое право России : учеб. пособие. М., 2006. С. 353–354 ; *Соловьев Е. А.* Институт вины организации и его место в налоговом законодательстве // *Налоговые споры: теория и практика.* 2007. № 7 ; *Комментарий к НК РФ части первой (постатейный)* / сост. и авт. комментариев С. Д. Шаталов. М., 2003. С. 562.

вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Неосторожность – любимый конек налоговых органов при обвинении организации в не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, недобросовестность которого в налоговой сфере проявилась только после прекращения с ним договорных отношений. Неосторожность отождествляется с получением от контрагента документов первичного бухгалтерского учета (накладных, договоров, актов, счетов, счетов-фактур) с подписями ответственных должностных лиц, которые в последующем ставятся под сомнение и рассматриваются как подписи неустановленных лиц. По нашему мнению, не следует забывать о ведомственном интересе налоговых органов, который может приводить к трансформации правомерного поведения субъектов налоговых правоотношений в налоговые правонарушения.

В более ранних работах мы неоднократно акцентировали внимание на правовом нигилизме не только налоговых органов, но и правоприменителя¹⁵ относительно определения (установления) вины организаций в инкриминируемых им налоговых правонарушениях. С того времени ничего не изменилось.

Выход из создавшегося положения нам представляется разнвариантным.

Арбитражные суды и налоговые органы следуют четкому порядку установления вины организации – через вину должностных лиц. Решения налоговых органов о привлечении организации к налоговой ответственности содержат в описательной (мотивировочной) части, какими должностными лицами совершено противоправное и виновное деяние, приведшее к нарушению налогового законодательства, а также указана форма вины. А арбитражным судом ис-

следованы доказательства вины должностных лиц с отражением данного исследования в судебных актах. При этом следует учесть, что наличие в налоговом праве презумпции невиновности обязывает налоговые органы в ходе судебного разбирательства доказывать не только достоверность собственных выводов, но и необоснованность возражений привлекаемого лица¹⁶. В этом случае возможны корректировки законов в части уточнения процедурных и процессуальных моментов, но не в части отступления от продекларированных принципов субъективного вменения в НК РФ.

Законодатель «сдается» и осуществляет переход в налоговом законодательстве от принципа субъективного вменения вины организаций к принципу объективного вменения. Необходимость такого перехода может быть обоснована наличием в действующем законодательстве различных подходов при определении вины организаций: субъективно-правового подхода в НК РФ, объективно-правового – в КоАП РФ, ГК РФ, что, по мнению некоторых ученых, не способствует единообразию правового регулирования. Высказываются мнения, что различное понимание вины организаций налоговым и административным правом усложняет процесс восприятия вины как основания юридической ответственности для рядовых налогоплательщиков¹⁷.

В любом случае, по нашему мнению, существенной силой, влияющей на принятие законодателем решения по сложившейся проблеме фикции де-факто принципа субъективного вменения вины в налоговых правонарушениях организаций, является активная позиция организаций–субъектов налоговых правоотношений, которые будут добиваться отмены незаконных актов как налоговых органов, так и арбитражных судов.

¹⁵ См., напр.: Кизилов В. В. Практика привлечения к налоговой (административной) ответственности организаций и построение защиты интересов организаций в налоговых спорах // Хозяйство и право. 2003. № 9; Его же. Административная ответственность организаций-налогоплательщиков за налоговые правонарушения: теория и судебная практика. Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 2005. С. 39–40; Его же. В помощь предпринимателям: защитим налогоплательщика. Доступ из СПС «Гарант»; Его же. Неправомерные действия должностных лиц налоговых органов. Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 2008. С. 47–48.

¹⁶ См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2007. С. 494.

¹⁷ См.: Иванов И. С. Концептуальные подходы к определению вины организаций // Рос. следователь. 2005. № 10.