

Жутаев Алексей Сергеевич

канд. юрид. наук, доцент, доцент кафедры финансового, банковского и
таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой

Россия, г. Саратов

Солохина Ева Викторовна

Студент, Межрегиональный юридический институт

Россия, г. Саратов

Давыдова Мария Владимировна

Студент, Межрегиональный юридический институт

Россия, г. Саратов

**ПРОБЛЕМЫ РАЗГРАНИЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ И ИНЫХ МЕР ГОСУДАРСТВЕННОГО
ПРИНУЖДЕНИЯ**

Аннотация: в статье исследуются теоретические и практические проблемы отграничения налоговой ответственности от смежных правовых институтов: налогово-правового принуждения (пени, приостановление операций по счетам), административной ответственности в области налогов и сборов (ст. 15.3-15.11 КоАП РФ), а также уголовного преследования за налоговые преступления (ст. 198, 199-199.4 НК РФ). На основе анализа судебной практики предлагаются критерии разграничения и пути совершенствования законодательства в данной сфере.

Abstract: The article examines the theoretical and practical problems of distinguishing tax liability from related legal institutions: tax-legal coercion (penalties, suspension of account transactions), administrative liability in the field of taxes and fees (Articles 15.3-15.11 of the Code of Administrative Offenses of the Russian Federation), and criminal prosecution for tax crimes (Articles 198, 199-199.4 of the Tax Code of the Russian Federation). Based on the analysis of judicial practice, the article proposes criteria for distinguishing and ways to improve legislation in this area.

Ключевые слова: налоговая ответственность, налоговый штраф, пеня, административная ответственность, уголовная ответственность, меры принуждения, двойная ответственность, судебная практика.

Keywords: tax liability, tax fine, penalty, administrative liability, criminal liability, coercive measures, double liability, judicial practice.

Современная система государственного принуждения в налоговой сфере представляет сложный многоуровневый комплекс, включающий несколько основных элементов:

1. Собственно налоговую ответственность (глава 16 Налогового кодекса Российской Федерации (Далее – НК РФ));
2. Пени как право восстановительную меру (ст. 75 НК РФ) [1];
3. Обеспечительные меры (ст. 101 НК РФ);
4. Административную ответственность (КоАП РФ) [2];
5. Уголовную ответственность (УК РФ) [3].

На практике это порождает серьезную проблему: одно и то же деяние (например, непредставление налоговой декларации или неуплата налога) потенциально может влечь применение нескольких видов принуждения одновременно. Отсутствие четких критериев разграничения приводит к нарушению принципа «нельзя дважды за одно», который гласит «никто не должен быть вторично судим или наказан за преступление, за которое он уже был окончательно осужден или оправдан в соответствии с законом и уголовно-процессуальным правом каждой страны» [4].

Актуальность исследования обусловлена:

1. Ростом числа споров о привлечении к ответственности по НК РФ и КоАП РФ (в связи с этим Верховный Суд РФ в постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 года №48 «О практике применения судами налогового законодательства об ответственности за налоговые преступления» разъяснил в чем заключается общественная опасность налоговых преступлений, в каких случаях наступает ответственность по статьям 198 и 199 УК РФ, что является доказательствами по делам о налоговых преступлениях [5]);

2. Наличием правовых коллизий между НК РФ, КоАП РФ, УК РФ;
3. Неоднородностью судебной практики, несмотря на разъяснения Верховного Суда РФ;
4. Необходимостью защиты прав налогоплательщиков от двойного наказания (Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 N 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» является примером необходимости защиты прав налогоплательщиков от двойного наказания, установления чётких границ применения различных видов ответственности [6]).

Цель статьи: выработать научно обоснованные критерии разграничения налоговой ответственности и иных мер государственного принуждения, продемонстрировать основные проблемы примерами из судебной практики и предложить пути их решения.

Налоговая ответственность – это применение к лицу, виновному в совершении налогового правонарушения штрафных санкций, предусмотренных главой 16 Налогового кодекса РФ. Классическими составами являются: непредставление налоговой декларации (ст.119 НК РФ), грубое нарушение правил учета доходов и расходов (ст. 120 НК РФ), неуплата или не полная уплата сумм налогов (ст. 122 НК РФ), неправомерное не перечисление налогов налоговым агентам (ст.123 НК РФ). Все эти составы предполагают наличие вины, а размер санкции привязан к сумме неуплаченного налога или к фиксированной сумме.

Ключевое отличие пеней (ст. 75 НК РФ) и приостановлений операций по счетам от штрафа: пени – не ответственность, а право восстановительная мера, компенсирующая потери от задержки платежа, начисляемая автоматически вне зависимости от вины, а приостановление операций по счетам является мерой

обеспечительного характера, направленной на стимулирование исполнения публичной обязанности путем временного блокирования расходных операций при сохранении права на поступление средств.

Однако, если в отношении названных мер разграничение не вызывает особых затруднений, то переход к сопоставлению налоговой ответственности и ответственности иных отраслей права (административной и уголовной) имеет ряд трудностей.

На практике возникают сложности разграничения налоговой ответственности и административной ответственности по статьям 15.11 КоАП РФ (грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета) и 15.5 КоАП РФ (непредставление налоговой декларации). Формально налоговое правонарушение по статье 119 НК РФ и административно правонарушение по статье 15.5 КоАП РФ имеют практически одинаковый объект и объективную сторону – непредставление налоговой декларации в установленный срок, но субъективный состав отличается: по НК РФ штраф налагается на организацию или индивидуального предпринимателя, а по КоАП РФ на должностных лиц. В действительности это различие не всегда устраняет конкуренцию, поскольку привлечение организации к налоговой ответственности не исключает привлечение ее должностного лица к административной ответственности за то же деяние.

Позиция Верховного Суда РФ, изложенная в постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 года №48 «О практике применения судами налогового законодательства об ответственности за налоговые преступления», допускает одновременное привлечение разных субъектов, но требует проверки тождества деяния. В то же время если организация уже уплатила штраф по ст. 122 НК РФ, то привлечение ее же к ответственности по ч. 1 ст. 15.11 КоАП РФ (как юридического лица, если это предусмотрено региональным законодательством) было бы признано неправомерным как двойное наказание [7].

Однако КоАП РФ преимущественно ориентирован на физических и должностных лиц, что создает иллюзию отсутствия конкуренции, но на практике налоговые органы нередко передают материалы для возбуждения дела об административном правонарушении в отношении бухгалтера после того, как организация оштрафована по ст. 122 НК РФ.

Судебная практика идет по пути признания такой практики допустимой, поскольку субъекты ответственности различны, однако с точки зрения принципа справедливости одно и то же деяние (искажение налоговой отчетности) влечет двойное фискальное бремя. Пример: ОАО «Соликамский магниевый завод» (организация-налоговый агент) не представило в установленный срок сведения о доходах физического лица за 2017 год. На основании этого налоговый орган вынес решение о привлечении организации к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ (штраф за непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля). Параллельно в отношении начальника бюро главной бухгалтерии Натальи Корецкой было возбуждено дело об административном правонарушении по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ (непредставление в установленный срок документов и сведений, необходимых для налогового контроля). Мировой судья оштрафовал её на 300 рублей. Постановлением Конституционного Суда РФ от 12.05.2021 N 17-П "По делу о проверке конституционности статьи 1.5, части 1 статьи 2.1, части 1 статьи 15.6, пункта 1 части 1, части 3 статьи 28.1 и примечания к этой статье Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой гражданки Н.Н. Корецкой" суд подтвердил, что привлечение организации к ответственности по НК РФ не освобождает её должностных лиц от административной, уголовной или иной ответственности, если для этого есть основания. Это способствует исполнению должностными лицами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством [8].

В уголовно-правовой сфере особую сложность представляет разграничение ст. 199 УК РФ и ст. 122 НК РФ при крупном и особо крупном размере неуплаты. Налоговый кодекс не подразделяет неуплату на крупную и мелкую по своему составу: штраф в 20% или 40% (при умышленной неуплате)

зависит от умысла, а не от суммы. Уголовное преследование начинается при превышении пороговых сумм (ст. 198, 199 УК РФ). Но даже при неуплате в особо крупном размере возможно параллельное привлечение к налоговой ответственности. На практике налоговые органы нередко сначала налагают штраф по ст. 122 НК РФ, а затем передают материалы в Следственный комитет; если суд по уголовному делу не проводит зачет уплаченного штрафа, налогоплательщик подвергается двойному наказанию. Выходом было бы законодательное закрепление правила о том, что уплата налогового штрафа освобождает от ответственности по ст. 199 УК РФ при условии полного погашения недоимки и пеней, но только при первом нарушении. Такой подход существует, например, в Италии и Германии, но в России отсутствует. Пример: В деле ООО «Эдил-Импорт» (решение Арбитражного суда города Москвы от 4 октября 2018 г. по делу №А40-89355/2018) действительно фигурировала схема с участием компаний-однодневок, что привело к значительным недоимкам по налогам. Материалы налоговой проверки были переданы в Следственный комитет для возбуждения уголовного дела по статье 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов с организации). Согласно информации из открытых источников, штраф по статье 122 НК РФ (неуплата или неполная уплата сумм налога) был взыскан до передачи материалов в Следственный комитет. В доступных документах не упоминается вопрос о зачёте этой суммы в рамках уголовного дела [9].

Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы:

1. Действующее законодательство не содержит четкой иерархии мер принуждения в налоговой сфере, что приводит к конкуренции норм НК РФ, КоАП РФ и УК РФ. Наиболее проблемные зоны: соотношение ст. 122 НК РФ и ст. 15.11 КоАП РФ, а также ст. 119 и 122 НК РФ.

2. Судебная практика, включая позиции Конституционного Суда (Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 N 39-П) и Верховного Суда (Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 года №48), выработала важные правовые позиции о недопустимости двойной

ответственности. Однако эти позиции реализуются непоследовательно из-за разного толкования понятия «одно и то же деяние».

3. Для устранения правовой неопределенности предлагается:

- Внести изменения в ст. 108 НК РФ, прямо указав: «Привлечение лица к налоговой ответственности исключает привлечение того же лица (либо его должностного лица) к административной ответственности за те же фактические обстоятельства, образующие состав налогового правонарушения».

- Принять официальное разъяснение Пленума ВС РФ о разграничении компетенции при квалификации деяний по НК РФ и КоАП РФ с приведением закрытого перечня случаев, когда возможна параллельная ответственность (например, воспрепятствование проверке).

- Закрепить в НК РФ положение, что применение обеспечительных мер должно быть строго пропорционально сумме недоимки, с правом налогоплательщика на быстрое судебное обжалование без уплаты госпошлины.

Таким образом, проблема разграничения налоговой ответственности и иных мер государственного принуждения не имеет окончательного решения в действующем праве и требует системных законодательных изменений, а не только судебных корректировок.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 11.02.2026) // Собрание законодательства РФ. — 1998. — №31. — Ст. 3824; 2013. — №19. — Ст. 2321.

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) от 30.12.2001 года №195-ФЗ (ред. от 09.04.2026) // Собрание законодательства РФ. — 2002. — №1, ч. 1. — Ст. 1.

3. Уголовный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 13.06.1996 г № 63-ФЗ (ред. От 09.04.2026) // Собрание законодательства Российской Федерации от 1996 г., №25, ст. 2954

4. Сабитов Т. Р. «Non bis in idem» Как самостоятельный принцип уголовного права России // Правопорядок: история, теория, практика. 2024. №4 (43). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/non-bis-in-idem-kak-samostoyatelnyy-printsip-ugolovnogo-prava-rossii> (дата обращения: 02.05.2026)

5. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. №48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: vsrf.ru (дата обращения 02.05.2026)

6. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 8 декабря 2017 г. №39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г. Г. Ахмадеевой, С. И. Лысяка и А. Н. Сергеева» // Официальный интернет-портал правовой информации. 12 декабря 2017 г.; Российская газета. 22 декабря 2017 г. №290; Собрание законодательства РФ. 18 декабря 2017 г. №51, ст. 7914. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_284733/ (дата обращения 02.05.2026)

7. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. №48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: vsrf.ru (дата обращения 02.05.2026)

8. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 мая 2021 года №17-П «По делу о проверке конституционности статьи 1.5, части 1 статьи 2.1, части 1 статьи 15.6, пункта 1 части 1, части 3 статьи 28.1 и примечания к этой статье Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой гражданки Н. Н. Корецкой» // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru/>), 14.05.2021, №0001202105140002; Российская газета, №113, 26.05.2021; Собрание законодательства Российской Федерации, №21, 24.05.2021, ст. 3672. (дата обращения 02.05.2026)

9. Решение Арбитражного суда города Москвы от 4 октября 2018 года по делу №А40-89355/2018 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ (СудАкт). — URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/6WwhiWd23vJx/> (дата обращения: 02.05.2026).