

Салагаев Александр Юрьевич, магистр кафедры гражданско-правовых и уголовно-правовых дисциплин. *ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва, Россия*

**«ОБСТОЯТЕЛЬСТВА, СМЯГЧАЮЩИЕ И ОТЯГЧАЮЩИЕ
ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ
ПРАВОНАРУШЕНИЙ: ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ И
ПОДТВЕРЖДЕНИЯ»**

Аннотация. В статье исследуются обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налоговых правонарушений. Анализируются нормативное закрепление этих обстоятельств в статье 112 НК РФ, проблемы их определения и подтверждения, а также практика применения пункта 3 статьи 114 НК РФ о снижении налоговых санкций. Рассматриваются актуальные разъяснения ФНС России 2025 года, включая новое смягчающее обстоятельство – положительное сальдо единого налогового счёта, а также введение с 1 сентября 2026 года верхнего предела снижения штрафа (не более чем в 10 раз). Обсуждаются тенденции ужесточения налоговой ответственности, цели наказания (карательная, фискальная, воспитательная) и проблемы индивидуализации наказания. Формулируются предложения по совершенствованию правового регулирования.

Annotation

The article examines the problems of legal regulation and law enforcement practice related to the definition and confirmation of circumstances mitigating and aggravating liability for tax offenses. The author analyzes the provisions of Article 112 of the Tax Code of the Russian Federation, as well as the practice of their application by tax authorities and courts. Special attention is paid to the explanations of the Federal Tax Service of Russia for 2025, including the introduction of a new mitigating circumstance — the positive balance of the unified tax account. The consequences of the entry into force of Federal Law No. 425-FZ of November 28, 2025, which establishes from September 1, 2026, an upper limit for the reduction of

a tax fine (no more than 10 times), are considered. The article also discusses general trends towards stricter tax liability, the transformation of its goals (punitive, fiscal) and the problems of individualization of punishment. Based on the results of the study, conclusions are drawn about the current state of the institution of mitigating circumstances and proposals for its improvement.

Keywords: tax liability, mitigating circumstances, aggravating circumstances, tax offense, fine, judicial practice, unified tax account, limits of reduction of sanctions.

Ключевые слова: налоговая ответственность, смягчающие обстоятельства, отягчающие обстоятельства, налоговое правонарушение, штраф, судебная практика, ЕНС, пределы снижения санкций, фискальная функция.

Текст статьи

В науке налогового права значительное внимание уделяется институту обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налоговых правонарушений. Как отмечает В.Н. Карташов, обстоятельства, смягчающие юридическую ответственность, – это конкретные обстоятельства, характеризующие делинквента и другие элементы структуры правонарушения, а также «внешние» по отношению к личности правонарушителя и правонарушению в целом факторы, которые в соответствии с законом служат основанием для снижения мер юридической ответственности и реализации принципов ее индивидуализации, гуманизма, справедливости и целесообразности [1].

В более упрощённом виде обстоятельства, смягчающие юридическую ответственность, – это сопутствующие правонарушению обстоятельства, наличие которых является основанием для уменьшения наказания.

Порядок привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений регламентируется главой 15 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Статья 112 НК РФ устанавливает обстоятельства,

смягчающие и отягчающие ответственность. Единственным отягчающим обстоятельством является повторное совершение налогового правонарушения (п. 2 ст. 112 НК РФ). Рассмотрим смягчающие обстоятельства более детально.

В состав смягчающих обстоятельств, предложенных НК РФ, входят:

1. совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств (пп. 1 п. 1 ст. 112 НК РФ) – этот пункт предполагает, что обстоятельства связаны с самим правонарушителем, его семьей. Примером может служить тяжелая болезнь налогоплательщика или его супруга, гибель членов семьи и другие;
2. совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости (пп. 2 п. 1 ст. 112 НК РФ). Данный пункт предполагает смягчение ответственности за совершение налогового правонарушения лицом, находящимся в зависимости (материальной, служебной и др.), либо действовавшим под принуждением;
3. тяжёлое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения (пп. 2.1 п. 1 ст. 112 НК РФ). Лицо должно юридически подтвердить наличие финансовых проблем и отсутствие возможности надлежащего исполнения налоговых обязанностей. Однако, как справедливо отмечается в литературе, законодатель не установил чётких критериев для определения «тяжёлого материального положения», что порождает правовую неопределённость [2];
4. иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность (пп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ). Данный пункт предполагает, что по решению налогового или судебного органа законодательно определённый перечень может быть расширен исходя из обстоятельств

конкретного правонарушения. Таким образом, список обстоятельств не является исчерпывающим и может расширяться компетентными субъектами в процессе принятия решения по мере налоговой ответственности, учитывая конкретные обстоятельства каждого налогового правонарушения.

Большой вопрос вызывает тяжёлое материальное положение, поскольку нет критериев для его точного определения.

Согласно пункту 3 статьи 114 НК РФ, при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению **не менее чем в два раза** по сравнению с размером, установленным соответствующей статьёй главы 16 Кодекса. При этом с **1 сентября 2026 года** вступает в силу Федеральный закон № 425-ФЗ от 28.11.2025, который устанавливает **верхний предел снижения – не более чем в 10 раз** [3]. Таким образом, в настоящее время действуют оба ограничения: минимальное снижение – в 2 раза, максимальное – в 10 раз.

Пленум Верховного Суда РФ и Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в совместном постановлении от 11.06.1999 № 41/9 указали, что поскольку в пункте 3 статьи 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза [4]. Данное постановление, принятое в переходный период, формально продолжает действовать в части, не противоречащей современному налоговому законодательству, и активно применяется судами. Однако с введением верхнего предела (10-кратное снижение) возможность судов снижать штраф в 100 и более раз исключается.

Из всего изложенного можно сделать вывод, что подпункты 3 и 4 ст. 112 НК РФ носят редакционно-технический и уточняющий характер, в целом не

изменяя смысла комментируемых правовых норм. Таким образом, перечень смягчающих ответственность обстоятельств достаточно обширен и зависит от фактических обстоятельств конкретного дела, которые должны быть полно и всесторонне исследованы для принятия правильного, законного и обоснованного решения [2].

Вместе с тем, данная норма в части установления смягчающих обстоятельств налоговым органом, по сути, долгое время оставалась декларативной. Причиной тому служила и правовая неграмотность налогоплательщиков, которые по каким-либо причинам не заявляют о применении смягчающих обстоятельств, и нежелание руководителя (заместителя руководителя) налогового органа брать на себя ответственность по уменьшению присуждённых штрафов.

Новые разъяснения ФНС России 2025 года

В 2025 году ФНС России издала разъяснения, которые существенно изменили практику применения смягчающих обстоятельств.

Во-первых, письмом от 30.05.2025 № БВ-5-7/888ДСП (внутренняя методичка) налоговые органы обязали проявлять инициативу и самостоятельно выявлять смягчающие обстоятельства, даже при отсутствии ходатайства налогоплательщика [5]. К числу обстоятельств, рекомендованных к учёту, отнесены: незначительность нарушения (просрочка до 10 дней, ошибки в пределах 10% от сумм налога), добровольное прекращение нарушения, отсутствие негативных последствий для бюджета, тяжёлое финансовое положение, социально значимая деятельность. Однако одновременно методичка ужесточила подход: несколько схожих обстоятельств объединяются в одно и учитываются однократно.

Во-вторых, письмом от 06.08.2025 № БВ-4-7/7311@ введено новое смягчающее обстоятельство – **положительное сальдо единого налогового счёта (ЕНС)** на момент подачи уточнённой декларации, увеличивающей

налоговые обязательства [6]. Если на ЕНС имелось положительное сальдо в размере, достаточном для уплаты доначисленного налога и пеней, налоговый орган обязан признать это смягчающим обстоятельством и снизить штраф пропорционально соотношению суммы сальдо к сумме доначислений. Причём снижение производится даже без отдельного ходатайства налогоплательщика.

Тенденции развития законодательства и дискуссия о целях наказания

Если смотреть на график развития российского законодательства в области регулирования административной и налоговой ответственности, назначаемой как юридическим, так и физическим лицам, можно сделать вывод о том, что ещё с 2007 года активно проводится политика ужесточения наказаний. Поскольку наиболее распространённым наказанием является административный штраф, то его в основном и увеличили.

Учёные полагают, что такая тенденция развития обусловлена желанием законодателя закрепить в социуме тот факт, что совершать административные правонарушения экономически невыгодно. Соответственно, в качестве решения законодателем был выбран путь утяжеления ответственности.

Исследователи на протяжении долгих лет, наблюдая за сложившейся политикой увеличения ответственности, часто критиковали данную систему. По их словам, увеличение груза ответственности без верхней планки (которая, впрочем, с сентября 2026 года введена) влечёт общее снижение эффективности такой меры наказания, утрату её смысла и испарение социального убеждения, что это – мера наказания за правонарушение. Существует и иная позиция: даже если не будет верхней планки, эффективность наказания возрастет, потому что совершать административные правонарушения станет не только не выгодно, но и крайне убыточно, следовательно, их количество снизится.

Однако критики правы по крайней мере в одном – в том, что теряется воспитательная цель наказания. Общепринятые цели наказания – перевоспитание, а здесь она отсутствует. Теперь же наказание имеет две цели:

карательную и фискальную. Чем больше штраф, тем сильнее карательная и фискальная функция – происходит безвозмездный обмен денежных средств между нарушителем и законодателем, естественно, в пользу последнего, с перечислением в бюджет России.

Данные изменения, принятые с 2007 года, по мнению учёных, повлекли за собой такие последствия, как вторжение в права и свободы граждан, которые гарантирует Конституция Российской Федерации. Правоохранительные органы применяли те меры снижения ответственности, которые всё-таки ввёл законодатель, а именно: рассрочку уплаты штрафов и институт малозначительности. Однако учёные утверждают, что таких средств снижения ответственности оказалось недостаточно, чтобы обеспечить действительно справедливые наказания.

В работах С.М. Зырянова отмечается чрезмерная репрессивность современного института административной ответственности, влекущая конкуренцию с уголовно-правовым регулированием [7]. Хотя Зырянов писал об этом ещё в 2014 году, актуальность темы сохраняется.

А.Н. Жеребцов выдвинул мнение, что дифференциация административных штрафов, налагаемых на юридических лиц, должна осуществляться с учётом их отнесения к субъектам малого, среднего или крупного бизнеса [8]. Ещё одна проблема, которую поднимают учёные, – это отсутствие индивидуализации наказания. С целью исполнения фискальной функции, то есть пополнения бюджета, суды «обобщают» всех лиц, особенно организаций, назначая общие наказания, не учитывая многие факторы. Так, многие юридические лица доходили до Конституционного Суда РФ в попытках добиться справедливости и указывали, что нижестоящие суды не учитывали характер совершения правонарушения.

Как считают учёные, такое происходит из-за того, что диспозиции в составах налоговых (и административных) правонарушений написаны таким образом, что «всеохватывают» субъектов правонарушения.

Пути решения проблем

Перечень смягчающих обстоятельств – не ограничивается конкретными условиями, он может быть расширен исходя из обстоятельств определённого дела. В идеальных условиях добросовестности открытый перечень является отличным решением, где на усмотрение суда будут признаны любые уважительные обстоятельства смягчающими.

Однако для повышения эффективности института необходимо:

1. закрепить на законодательном уровне чёткие критерии «тяжёлого материального положения»;
2. обеспечить реальную инициативу налоговых органов (что уже начато методичкой 2025 года);
3. ввести дифференцированные штрафы для субъектов малого и среднего предпринимательства;
4. законодательно зафиксировать, что положительное сальдо ЕНС является смягчающим обстоятельством (на уровне НК РФ, а не только в разъяснении ФНС);
5. сохранить право судов снижать штраф более чем в два раза, но с учётом нового верхнего предела (10-кратное снижение).

Таким образом, грамотное применение норм о смягчающих обстоятельствах, активная позиция налогоплательщиков и инициатива налоговых органов в рамках новых разъяснений 2025 года способны существенно снизить финансовую нагрузку на бизнес, сократить количество судебных споров и одновременно обеспечить справедливое и индивидуализированное наказание.

Список литературы

1. Литература

2. Бырдина Т.И. Обстоятельства, смягчающие ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации о страховых взносах // Правопорядок: история, теория, практика. – 2016. – № 1 (8). – С. 35–39.
3. Денисов И.М., Лещинский М.И., Марченкова Е.А. Обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность: правовое закрепление и обзор судебной практики [Электронный ресурс] // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2022. – № 12-3 (75). – С. 36–40. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/obstoyatelstva-smyagchayuschie-nalogovuyu-otvetstvennost-pravovoe-zakreplenie-i-obzor-sudebnoy-praktiki> (дата обращения: 22.05.2026).
4. Федеральный закон от 28 ноября 2025 г. № 425-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2025. – № 48. – Ст. 8234.
5. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. – 1999. – № 128.
6. Жилин И. Новая методичка ФНС по налоговым штрафам: теперь смягчить наказание – целый квест [Электронный ресурс] // Главная книга. – 2025. – URL: <https://e.gazeta-unp.ru/1155233> (дата обращения: 22.05.2026).
7. Письмо Федеральной налоговой службы от 6 августа 2025 г. № БВ-4-7/7311@ «О дополнении письма ФНС России от 27.12.2023 № БВ-4-7/16343@» [Электронный ресурс]. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.05.2026).

8. Зырянов С.М. Административная ответственность в системе публично-правовой ответственности [Электронный ресурс] // Журнал российского права. – 2014. – № 1 (205). – С. 14–22. –
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/administrativnaya-otvetstvennost-v-sisteme-publichno-pravovoy-otvetstvennosti> (дата обращения: 22.05.2026).
 9. Жеребцов А.Н. Критерии построения административно-правовых санкций, содержащих наказание в виде административного штрафа [Электронный ресурс] // Вестник Краснодарского университета МВД России. – 2018. – № 3 (41). – С. 28–33. –
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kriterii-postroeniya-administrativno-pravovyh-sanktsiy-soderzhashih-nakazanie-v-vide-administrativnogo-shtrafa> (дата обращения: 22.05.2026).
-

1. Literature

2. Byrdina T.I. Circumstances mitigating liability for violation of the legislation of the Russian Federation on insurance premiums // Law and Order: History, Theory, Practice. – 2016. – No. 1 (8). – P. 35-39.
3. Denisov I.M., Leshchinsky M.I., Marchenkova E.A. Circumstances mitigating tax liability: legal consolidation and review of judicial practice [Electronic resource] // International Journal of Humanities and Natural Sciences. – 2022. – No. 12-3 (75). – P. 36-40. –
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/obstoyatelstva-smyagchayushchie-nalogovuyu-otvetstvennost-pravovoe-zakreplenie-i-obzor-sudebnoy-praktiki> (accessed: 22.05.2026).
4. Federal Law of November 28, 2025 No. 425-FZ «On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation» // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2025. – No. 48. – Art. 8234.

5. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation No. 41, Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 9 of June 11, 1999 «On some issues related to the introduction of part one of the Tax Code of the Russian Federation» // Rossiyskaya Gazeta. – 1999. – No. 128.
6. Zhilin I. New method of the Federal Tax Service on tax fines: now mitigating the punishment is a quest [Electronic resource] // Glavnaya Kniga. – 2025. – URL: <https://e.gazeta-unp.ru/1155233> (accessed: 22.05.2026).
7. Letter of the Federal Tax Service of August 6, 2025 No. BV-4-7/7311@ «On supplementing the letter of the Federal Tax Service of Russia dated December 27, 2023 No. BV-4-7/16343@» [Electronic resource]. – Access from the legal reference system «ConsultantPlus» (accessed: 22.05.2026).
8. Zyryanov S.M. Administrative responsibility in the system of public legal responsibility [Electronic resource] // Journal of Russian Law. – 2014. – No. 1 (205). – P. 14-22. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/administrativnaya-otvetstvennost-v-sisteme-publichno-pravovoy-otvetstvennosti> (accessed: 22.05.2026).
9. Zherebtsov A.N. Criteria for constructing administrative-legal sanctions containing punishment in the form of an administrative fine [Electronic resource] // Bulletin of the Krasnodar University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. – 2018. – No. 3 (41). – P. 28-33. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kriterii-postroeniya-administrativno-pravovyh-sanktsiy-soderzhashih-nakazanie-v-vide-administrativnogo-shtrafa> (accessed: 22.05.2026).