

УДК 330

DOI 10.26118/2782-4586.2025.38.60.033

Романова И.Б.

Ульяновский государственный университет

Шестопалов А.А.

Ульяновский государственный университет

Гришкина А.Д.

Ульяновский государственный университет

Актуальные вопросы привлечения к налоговой ответственности

Аннотация. Институт любой юридической ответственности направлен на защиту конкретных общественных отношений. В связи с особым статусом налогов в экономико-правовой системе особый интерес представляют вопросы ответственности за нарушения законодательства в сфере налогов и сборов. Предметом настоящего исследования является организационно-правовые аспекты вопроса привлечения субъектов к налоговой ответственности в РФ. Цель данного исследования - анализ состояния института налоговой ответственности в современной России, выявление проблемных и спорных аспектов привлечения к налоговой ответственности, а также законодательных пробелов в данной сфере с последующими рекомендациями по разрешению исследуемых коллизий. В рамках настоящего исследования будет проведен соответствующий анализ судебных и нормативных актов, а также правоприменительной практики соответствующих органов.

Ключевые слова: налог, налоговое правонарушение, юридическая ответственность, налоговая ответственность, срок исковой давности, налоговый период.

Romanova I.B.

Ulyanovsk State University

Shestopalov A.A.

Ulyanovsk State University

Grishkina A.D.

Ulyanovsk State University

Current issues of tax liability

Abstract. The institution of legal liability is aimed at protecting specific social relations. Due to the special status of taxes in the economic and legal system, the issues of liability for violations of tax and fee legislation are of particular interest. The subject of this research is the organizational and legal aspects of the issue of bringing individuals to tax liability in the Russian Federation. The purpose of this research is to analyze the state of the institution of tax liability in modern Russia, identify problematic and controversial aspects of bringing individuals to tax liability, and identify legislative gaps in this area, with subsequent recommendations for resolving these conflicts. This study will provide an analysis of judicial and regulatory acts, as well as the law enforcement practices of the relevant authorities.

Key words: tax, tax offense, legal liability, tax responsibility, statute of limitations, tax period.

Налоги являются одним из важнейших элементов управления любого государства. Они служат основным источником доходов бюджета во многих странах и используются для реализации важнейших функций государства. Поэтому государство стремится к созданию эффективной налоговой системы, которая бы защищала его интересы.

В свою очередь, государство, реализуя социально-экономическую политику, требует от граждан соблюдения норм законодательства. Так, все налогоплательщики обязаны следовать нормам налогового законодательства, в частности нормам Налогового кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 N 146-ФЗ (далее – НК РФ) [1].

Одна из основных целей государственной налоговой политики – защитить налоговую систему от противоправных действий, которые несут опасность для налоговых доходов государства, в связи с чем создается система мер по пресечению таких действий, а также привлечения к ответственности за соответствующие правонарушения.

Специфика налоговых правонарушений в первую очередь обусловлена сущностью самих налогов, которые выступают основным средством материального обеспечения деятельности государства, как уже упоминалось выше. В связи с этим сокращение налоговых доходов государства либо их непоступление несет в себе риск невыполнения либо неэффективного выполнения государством своих функций.

В свою очередь, институт ответственности за правонарушения в сфере налогов и сборов имеет свои специфические свойства, отличающие его от других видов юридической ответственности. Исходя из сути самих налоговых отношений, правонарушения в этой сфере являются, прежде всего, посягательствами на доходы государства. Однако такие посягательства отличаются от прямых хищений, т.к. посягают не на уже имеющиеся в бюджетной системе средства, а на право получения налоговых доходов.

В рамках настоящего исследования будут исследованы понятие налогового правонарушения, условия наступления ответственности за нарушения в области налогов и сборов, а также проанализированы существующие тенденции и проблемы реализации механизма привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

К налоговым правонарушениям в соответствии со ст. 106 НК РФ относится виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Несмотря на то, что указанное введенное законодательное определение является обобщающей категорией, оно включается в себя все существенные признаки налоговых правонарушений, а именно: противоправность, виновность и наказуемость деяния.

Согласно отчету ФНС РФ о результатах своей контрольной работы в 2024 году общая сумма налоговых доначислений по итогам выездных проверок организаций составила 323 млрд руб. Несмотря на то, что отмечается снижение общего числа проверок, а также общей суммы доначислений, средний размер доначислений налогов на одну выездную налоговую проверку организаций в 2024 году составил 63,7 млн руб., что превышает показатели 2021-2023 годов [14]. В связи с этим, вопрос привлечения к налоговой ответственности остается одним из самых дискуссионных в современном экономико-правовом поле.

Несмотря на то, что налоговая ответственность по своей природе, предмету и методу регулирования является составной частью финансово-правовой ответственности и реализуется в государственно-властных отношениях, складывающихся относительно установления и взимания обязательных платежей, она относится к комплексному межотраслевому правовому институту.

Надо сказать, что в налоговом законодательстве отсутствует легальное определение терминов «налоговая ответственность» и «ответственность за совершение налоговых правонарушений». Однако содержание некоторых норм НК РФ, в частности п. 7,8 ст. 101 НК РФ, указывает на то, что данные понятия могут использоваться как равнозначные. Пробел в законодательстве относительно определения налоговой ответственности приводит к наличию различных подходов к определению её правовой природы. В экономико-правовой среде сложилось несколько подходов к определению места налоговой ответственности в системе юридической ответственности (см. Табл.1).

Таблица 1. Основные подходы к определению места налоговой ответственности

Подход	Представители	Основные тезисы
Налоговая ответственность - вид финансово-правовой ответственности	А.З. Арсланбекова, Ю.А. Крохина	<ul style="list-style-type: none"> - наличие собственной нормативной базы; - отличающиеся от других видов цели ответственности; - наличие собственного фактического основания; - наличие собственных санкций; - специфичная процедура реализации
Налоговая ответственность - разновидность административной ответственности	А.Н. Козырин, С.Г. Пепеляев и А.В. Брызгалин	<ul style="list-style-type: none"> - тот же объект нарушения, что и административное – установленный порядок управления в обществе; - факт правонарушения фиксируется составлением протокола о совершении административного правонарушения.

Вместе с тем механизм налоговой ответственности обладает отличительными чертами, которые вытекают из специфики налоговой деятельности государства и правового регулирования налоговых отношений, например:

1. Самостоятельной фактическое основание налоговой ответственности - налоговое правонарушение (ст. 106 НК РФ).
2. Положения о налоговой ответственности закреплены в отдельном НПА – НК РФ.
3. Специфическая процедура применения налоговой ответственности (гл.14 НК РФ).
4. Отличающийся субъектный состав - согласно ст. 30, 31 НК РФ налоговые санкции применяются только налоговыми органами РФ.
5. Специфичные меры ответственности – налоговые санкции, которые согласно п.2 ст. 114 НК РФ устанавливаются в виде денежных взысканий (штрафов). [12, с. 73-74].

Ст. 10 НК РФ установлено, что производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации. Применение такого порядка производства обусловлено тем, что налоговая ответственность носит комплексный характер и меры ответственности закреплены не только в НК РФ, но и в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (далее - КоАП РФ) [2], Уголовном кодексе Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (далее - УК РФ) [3].

Основные налоговые правонарушения, влекущие за собой наступление уголовной ответственности, установлены в рамках таких составов налоговых правонарушений, как:

- незаконные получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну (ст. 183 УК РФ);
- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ), с организаций (ст. 199 УК РФ);
- неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ);
- сокрытие денежных средств либо имущества организации или ИП, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2 УК РФ).

Согласно статистике, ежегодно публикуемой Министерством внутренних дел [15], количество налоговых преступлений в настоящее время снижается (см. Табл. 2).

Во многом тенденция к снижению количества случаев привлечения к уголовной ответственности за налоговые правонарушения обусловлена тенденцией законодателя и налоговых органов по уступке в пользу налогоплательщиков и соответствующим повышением порога существенного вреда, который является критерием приемлемости по статьям 198 и 199 УК РФ. Указанная тенденция по либерализации уголовной ответственности в рамках налогового законодательства обусловлена и переходом от общего аудиторского подхода в рамках налогового контроля к выборочному, так называемому риск-ориентированному подходу [11, с. 105].

Таблица 2. Статистика налоговых преступлений 2022-2024 г.

	2022	2023	2024	Динамика (2024 к 2022 г.)
Количество налоговых преступлений (всего), шт.	5264	4935	4639	- 13,5%
Количество раскрытия налоговых преступлений, шт.	3546	3400	3378	- 4,97%

Несмотря на сравнительно небольшое количество случаев привлечения к уголовной ответственности в налоговой сфере, на практике имеется большое количество препятствий к реализации этого механизма. Так, исследователями отмечается, что все ещё одной из главных проблем, связанных с уголовной ответственностью за налоговые преступления, остается слабый уровень взаимодействия налоговых и правоохранительных органов, что влияет на результаты расследования таких правонарушений. Среди основных недостатков в материалах дел о налоговых преступлениях выделяют “отсутствие копий возражений по акту выездной налоговой проверки, отсутствие копии объяснений должностных лиц организации, отсутствие заверенных копий налоговых деклараций, бухгалтерских балансов и т.д.” [9, с. 115]

Среди других проблем в рамках привлечения к уголовной ответственности налогоплательщиков отмечаются также и высокий уровень латентности и длящийся характер налоговых правонарушений. В научном сообществе отмечается, что совершение деяний, составы которых представлены в диспозициях статей УК РФ, предусматривают их совершение в течение трех финансовых лет, при этом обнаружить такие правонарушения гораздо сложнее, чем более явные преступления, например, против жизни и здоровья человека. Для раскрытия таких преступлений может потребоваться гораздо больше ресурсов правоохранительных органов, т.к. “требуется большое количество неординарных экспертиз и следственных действий, которые могут длиться не два года, а более длительное время”[13, с. 75].

Кроме того, большая латентность и отсутствие достаточных инструментов для мониторинга таких правонарушений влияют и на то, что большая часть деяний, подлежащих уголовной ответственности, остаются без соответствующих санкций ввиду того, что налоговые преступления относятся к преступлениям небольшой тяжести, срок давности по которым составляет два года (ст. 78 УК РФ). Если указанный срок исчислять со дня, когда физическое лицо должно было уплатить налог, но этого не сделало, то по истечении двух лет у правоохранительных органов не будет инструментов для принудительного взыскания налога, т.к. истечет срок давности.

Следует отметить, что лишь малая часть деяний, являющихся нарушениями налогового законодательства, предусматривают уголовную ответственность для субъектов правонарушений. Большая часть правонарушений рассматриваются в порядке, закрепленном КоАП РФ. Согласно сведениям ФНС России, публикуемым в отчете по форме 2-НК [14] количество протоколов об административных правонарушениях в области

налогов и сборов (ст. 15.3–15.9, 15.11 КоАП РФ) за 2024 год составило 384 459 шт., что на 18,6% больше, чем в 2023 году (см. Табл. 3).

Наиболее частые нарушения:

- нарушение срока представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) (ст. 15.5 КоАП РФ);
- непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6 КоАП РФ).

Таблица 3. Количество протоколов об административных правонарушениях в области налогов и сборов

	2023	2024
Всего количество протоколов об АП (статьи 15.3 - 15.9, 15.11 КоАП РФ), шт.	325 084	385 574
Из них по:		
ст. 15.3 КоАП РФ	206	12
ст. 15.4 КоАП РФ	524	596
ст. 15.5 КоАП РФ	199 378	228 053
ст. 15.6 КоАП РФ	124 600	156 205
ст. 15.7 КоАП РФ	1	1
ст. 15.8 КоАП РФ	0	14
ст. 15.9 КоАП РФ	2	1
ст. 15.11 КоАП РФ	371	326
ст. 19.7.6 КоАП РФ	27	13

Одной из важнейших проблем привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения в настоящее время все еще остается неопределенность в вопросе соотношения различных видов ответственности за то или иное нарушение в области уплаты налогов.

Как было отмечено ранее, существуют споры о налоговой ответственности как о виде финансовой или административной ответственности, а также выделение её в отдельную категорию. В этой связи остро стоит вопрос применений санкций за одно и то же деяние одновременно по НК РФ и КоАП РФ. Наиболее ярким примером служит ситуация с несвоевременной сдачей налоговой отчетности: в соответствии со статьей 119 НК РФ это влечет налоговую ответственность, а статья 15.5 КоАП РФ предусматривает административную ответственность.

Судебная практика также демонстрирует неоднозначный подход в данном случае. Например, в некоторых случаях суды считают допустимым двойное взыскание (в рамках НК РФ и КоАП РФ), ссылаясь на разную правовую природу санкций. В других же ситуациях суды указывают на недопустимость дублирования, ссылаясь на принцип *non bis in idem* (не дважды за одно и то же) [10, с. 120].

Кроме того, в научной литературе обсуждаются проблемы применения ответственности за совершение налоговых правонарушений, связанные со сроком давности. Так, например, в отношении правонарушений, ответственность за которые установлена статьями 120 и 122 НК РФ. Из п. 1 ст. 113 НК РФ следует, что лицо не может быть привлечено к ответственности за правонарушение, предусмотренное ст. ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

На практике часто возникают споры о порядке исчисления срока давности при привлечении к ответственности за неуплату или неполную уплату налога, предусмотренной ст. 122 НК РФ, в связи с тем, что налогоплательщики отсчитывают срок давности с момента окончания налогового периода, за который ими был не уплачен налог. Однако в связи с тем, что в соответствии с законом налогоплательщик исчисляет и уплачивает налог уже после окончания налогового периода, тогда же начинается и само правонарушение (неуплата или неполная уплата налога), т.е. срок давности - 3 года после окончания налогового периода, когда налог должен быть уплачен (п. 15 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 57 от 30.07.2013) [6].

Еще одной проблемой возникающей при рассмотрении вопроса о привлечении к налоговой ответственности является противоречие и отсутствие единообразной практики по обстоятельствам, исключающим вину в совершении налогового правонарушения согласно ст. 111 НК РФ. Так, одним из таких оснований является выполнения налогоплательщиком данных ему либо неопределенному кругу лиц письменных разъяснений финансового, налогового ведомства или иного уполномоченного госоргана, в том числе мотивированного мнения налогового органа в рамках налогового мониторинга.

В частности, неразрешенным остается вопрос о том, какое разъяснение можно считать адресованным неопределенному кругу лиц. В связи с отсутствием указанного понятия в НК РФ, налогоплательщики вынуждены руководствоваться позицией судов и контролирующих органов. Президиум ВАС РФ в одном из своих Постановлений указал, что к таким разъяснениям в том числе можно отнести письма, которые направлены в качестве ответа на конкретные запросы налогоплательщикам и опубликованы в различных справочных правовых системах и СМИ [5].

Также имеются различные точки зрения относительно возможности налогоплательщика воспользоваться разъяснением, которое было адресовано другому налогоплательщику, но стало доступно всем.

Позиция Минфина России заключается в том, что выполнение разъяснения, которое адресовано другому налогоплательщику, не является обстоятельством, исключающим вину в совершении налогового правонарушения (Письмо Минфина России от 11.05.2022 N 03-11-11/42697) [7]. Такая же позиция представлена в судебных актах. Ранее Минфин России также сообщал, что разъяснения, которые даны другому лицу, не освобождают от ответственности, если это не разъяснения общего характера (Письмо Минфина России от 16.11.2006 N 03-02-07/1-325) [8].

Исходя из приведенного анализа становится очевидно, что несмотря на разнообразие законодательных норм, а также писем Минфина России, заполняющих законодательные пробелы, институт налоговой ответственности все ещё нуждается в дальнейшей доработке и совершенствовании. Одной из ключевых проблем до сих пор остается дублирование правонарушений в положениях НК РФ и КоАП РФ, что вызывает определенные коллизии на практике, т.к. такое дублирование положений позволяет привлекать виновных лиц одновременно и к административной, и к налоговой ответственности за одно и то же деяние, например, за нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе - ст. 15.3 КоАП РФ и ст. 116 НК РФ, на что указывал и Пленум ВАС РФ [4].

Для преодоления этой коллизии и повышения эффективности правоприменительной практике законодателю следует отказаться от существующего дуализма. Это можно сделать как путем удаления из НК РФ составов административных правонарушений, которые имеются в КоАП РФ, так и систематизацией общих норм в НК РФ.

В настоящее время налоговую ведут активную работу по созданию эффективного взаимодействия с налогоплательщиками для обеспечения своевременного и полного исполнения ими налоговых обязательств. В частности, внедряются методы риск-ориентированного подхода и дистанционного контроля, включая налоговый мониторинг,

которые в конечном счете направлены на стимулирование налогоплательщиков к добровольной уплате налогов.

Список источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в ред. от 15.10.2025 N 373-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. - 1998. - N 31. - Ст. 3824; Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 15.10.2025.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (в ред. от 04.11.2025 N 404-ФЗ) // Российская газета. - 2001. - N 256; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> – 04.11.2025
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (в ред. от 15.10.2025 N 378-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. - 1996. - № 25. - Ст. 2954; Официальный Интернет-портал правовой информации – <http://www.pravo.gov.ru> – 15.10.2025).
4. Постановление Пленума ВАС РФ от 27.01.2003 № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» (в ред. Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 19.11.2024 N 32) // Вестник ВАС РФ. - 2003.- N 3; Российская газета. - 2024. - N 268.
5. Постановление Президиума ВАС РФ от 30.11.2010 N ВАС-4350/10 по делу N A46-9365/2009 // Вестник ВАС РФ. - 2011. - N 3.
6. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс", 2025 г.
7. Письмо Минфина России от 11.05.2022 N 03-11-11/42697 // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс", 2025 г.
8. Письмо Минфина России от 16.11.2006 N 03-02-07/1-325 // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс", 2025 г.
9. Авдеева, Р.А. Проблемы привлечения к налоговой ответственности за налоговые преступления // Юридическая мысль. - 2024. - №4(136). - С. 114-120.
10. Гуменюк, М.И. Проблемы правоприменения в сфере административной ответственности за финансово-налоговые правонарушения // Академическая публицистика. - 2025. - №7-1. - С. 119-124.
11. Обрывина, К.А. Проблемы привлечения и освобождения от уголовной ответственности по налоговым преступлениям // Вестник Международного юридического института. - 2023. - №3-4 (84-85). - С.103-110.
12. Трифанова, А.А., Перяшкина, А.А., Барабашкина, Е.В., Гнетова, Л.В. Налоговая ответственность и её место в системе юридической ответственности // Эпомен: юридические науки. - 2023. - №3. - С. 70-75.
13. Радченко, К. Н. Проблемы привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений // Вестник Владимирского юридического института. - 2025. - № 1(74). - С. 73–77.
14. ФНС России: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по состоянию на 01.01.2025 г. // Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/14897956/ - Дата обращения: 18.12. 2025.
15. МВД России: Состояние преступности // Режим доступа: <https://мвд.рф/reports/> - Дата обращения: 18.12.2025.

Сведения об авторах

Романова И.Б., д.э.н., профессор, директор Института экономики и бизнеса, Ульяновский государственный университет, Ульяновск, Россия

Шестопалов А.А., студент факультет трансферных специальностей, Ульяновский государственный университет, Ульяновск, Россия

Гришкина А.Д., студент Экономического факультета, Ульяновский государственный университет, Ульяновск, Россия

Information about the authors

Romanova I.B., Doctor of Economics, Professor, Director of the Institute of Economics and Business, Ulyanovsk State University, Ulyanovsk, Russia

Shestopalov A.A., Student, Faculty of Transfer Specialties, Ulyanovsk State University, Ulyanovsk, Russia

Grishkina A.D., Student, Faculty of Economics, Ulyanovsk State University, Ulyanovsk, Russia