

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОРЯДКА ПРИВЛЕЧЕНИЯ К АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

Р.В. Воловык¹, магистрант

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

¹Калининградский филиал Московского финансово-юридического университета

²Калининградский филиал Санкт-Петербургского университета МВД России

^{1,2}(Россия, г. Калининград)

DOI:10.24412/2500-1000-2026-5-2-170-176

***Аннотация.** Статья посвящена анализу действующего порядка привлечения к административной ответственности за налоговые правонарушения и выявлению проблем правоприменения в данной сфере. Рассматривается соотношение норм Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях и Налогового кодекса Российской Федерации, изучаются особенности квалификации составов, а также анализируется судебная практика по делам, связанным с нарушениями налогового законодательства. На основании исследования формулируются предложения по совершенствованию законодательства и правоприменительной практики.*

***Ключевые слова:** административная ответственность; налоговые правонарушения; КоАП РФ; Налоговый кодекс; налоговые органы; судебная практика; привлечение к ответственности; совершенствование законодательства.*

Налоговые правонарушения представляют собой одну из наиболее распространённых категорий нарушений законодательства в сфере публичного права. Их общественная опасность обусловлена прямым ущербом, причиняемым бюджетной системе государства, поскольку именно налоговые поступления формируют основу финансового обеспечения государственных функций. Вопросы привлечения к административной ответственности в данной сфере отличаются значительной сложностью, что обусловлено дуализмом правового регулирования – ответственность за нарушения налогового законодательства предусмотрена одновременно нормами Налогового кодекса Российской Федерации [2] и КоАП РФ [1], а в отдельных случаях – Уголовным кодексом Российской Федерации [4].

Актуальность исследования определяется не только теоретической неопределённостью в разграничении составов налоговых и административных правонарушений, но и практическими трудностями, с которыми сталкиваются налоговые органы и суды при применении санкций. Выявление системных недостатков правоприменения и выработка конкретных предложений по их устранению приобретают особое значение в условиях постоянного усложнения налоговых отноше-

ний [13]. Данная проблематика находит отражение в научных работах ряда авторов, исследующих как теоретические, так и практические аспекты административной ответственности за налоговые правонарушения [12; 14; 15].

Методология исследования

В ходе исследования применялся комплекс научных методов. Формально-юридический метод использовался при анализе норм КоАП РФ, Налогового кодекса Российской Федерации, Уголовного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов. Метод сравнительного правоведения применялся при сопоставлении различных механизмов привлечения к ответственности, закреплённых в разных отраслях законодательства. Метод системного анализа позволил рассмотреть административную ответственность за налоговые правонарушения как элемент единой системы юридической ответственности. Эмпирическую основу составил анализ судебной практики – решений судов общей юрисдикции, принятых по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере и по делам о взыскании налоговой задолженности.

Результаты и обсуждение

Административная ответственность за налоговые правонарушения представляет собой особую разновидность юридической ответственности, применяемой к субъектам, допустившим нарушение норм налогового законодательства, выраженное в действиях либо бездействии, не образующих состава уголовно наказуемого деяния. Её место в системе юридической ответственности определяется публично-правовой природой налоговых отношений: обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы закреплена непосредственно в статье 57 Конституции Российской Федерации и носит всеобщий, безусловный характер. Нарушение данной обязанности влечёт применение государственного принуждения, форма и интенсивность которого зависят от степени общественной опасности конкретного деяния.

Ключевой особенностью правового регулирования рассматриваемой сферы является наличие двух самостоятельных отраслевых механизмов привлечения к ответственности – через нормы КоАП РФ [1] и через положения Налогового кодекса Российской Федерации [2], а в случаях, когда деяние достигает установленных законом пороговых значений, – через нормы Уголовного кодекса Российской Федерации [4]. Подобная множественность правовых инструментов воздействия, с одной стороны, обеспечивает дифференцированный подход к оценке степени общественной опасности нарушения, с другой – порождает объективные сложности при квалификации конкретных деяний и разграничении составов, предусмотренных различными кодифицированными актами [12].

КоАП РФ сосредотачивает ответственность за нарушения в области налогов и сборов преимущественно в главе 15. В числе ключевых составов следует выделить: непредставление в установленный срок документов и сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, либо их представление в неполном объёме или в искажённом виде (статья 15.6 КоАП РФ); нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации (статья 15.5 КоАП РФ); грубое нарушение требований к бухгалтерскому учёту, в том числе к бухгалтерской отчётности (статья 15.11 КоАП РФ). Санкции за данные правона-

рушения носят штрафной характер и установлены в относительно небольших размерах – для должностных лиц, как правило, в диапазоне от трёхсот до двадцати тысяч рублей в зависимости от состава, что на практике существенно снижает как карательную, так и превентивную функцию административной ответственности [13].

Параллельно Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет в главе 16 самостоятельный перечень налоговых правонарушений. К наиболее значимым из них относятся: непредставление налоговой декларации (расчёта финансового результата инвестиционного товарищества, расчёта по страховым взносам) в установленный законодательством срок (статья 119 НК РФ); грубое нарушение правил учёта доходов и расходов и объектов налогообложения (статья 120 НК РФ); неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) (статья 122 НК РФ); непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (статья 126 НК РФ) [2]. Принципиальное разграничение между составами по КоАП РФ и НК РФ проходит прежде всего по субъектному признаку: нормы НК РФ применяются к организациям и индивидуальным предпринимателям как самостоятельным субъектам налоговых правоотношений, тогда как нормы КоАП РФ в данной сфере ориентированы преимущественно на должностных лиц организаций.

Вместе с тем данное разграничение не является абсолютным: на практике к одному и тому же деянию – например, непредставлению налоговой декларации в срок – оказываются применимы одновременно и статья 119 НК РФ (в отношении организации или предпринимателя), и статья 15.5 КоАП РФ (в отношении руководителя организации как должностного лица). Это означает фактическое параллельное привлечение к ответственности за одно и то же нарушение, что входит в очевидное противоречие с общеправовым принципом недопустимости двойного наказания, закреплённым в том числе в части 1 статьи 50 Конституции Российской Федерации. Данная коллизия до настоящего времени не

разрешена на уровне законодательства и лишь отчасти нивелируется правоприменительной практикой [14].

Важнейшими ориентирами для судов и налоговых органов служат акты высших судебных инстанций. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2019 года № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» [6], несмотря на уголовно-правовую направленность, содержит разъяснения принципиально значимые для правильного разграничения уголовной и административной ответственности – в частности, в части квалификации уклонения от уплаты налогов и определения момента окончания соответствующего деяния. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года № 57 [7] конкретизирует порядок применения судами части первой НК РФ, уделяя значительное внимание процедурам принудительного взыскания задолженности, соблюдению установленных сроков и последствиям их нарушения.

Существенную роль в системе выявления и пресечения налоговых правонарушений играют налоговые органы. Их правовой статус, полномочия и порядок взаимодействия с налогоплательщиками определены Законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» [5], а также обширным массивом подзаконных нормативных правовых актов. Именно на налоговые органы возложена обязанность своевременного выявления нарушений, составления протоколов об административных правонарушениях, направления требований об уплате недоимки и обращения в суд в случае их неисполнения. Ненадлежащее исполнение данных функций, выражающееся прежде всего в пропуске установленных процессуальных сроков, влечёт утрату государством права на принудительное взыскание задолженности, что наносит прямой ущерб бюджетной системе [10].

Самостоятельным условием надлежащего исполнения налоговых обязанностей является соблюдение требований Федерального закона «О бухгалтерском учёте» [8]. Нарушение установленных им правил ведения учёта доходов, расходов, объектов налогообложения образует самостоятельные составы административных правонарушений по статье 15.11 КоАП РФ, а также может служить основанием для применения санкций по статье 120 НК РФ. При этом разграничение между «грубым нарушением» по КоАП РФ и «грубым нарушением» по НК РФ применительно к правилам учёта в правоприменительной практике нередко вызывает затруднения ввиду схожести используемой законодателем терминологии при различном нормативном содержании.

К числу наиболее острых теоретических проблем относится и вопрос о субъектном составе административных правонарушений в налоговой сфере. КоАП РФ, устанавливая ответственность должностных лиц, не содержит исчерпывающего разъяснения того, кто именно признаётся должностным лицом применительно к конкретным составам главы 15. На практике это приводит к неоднородности правоприменения: в ряде случаев к ответственности привлекается руководитель организации, в других – главный бухгалтер, а в третьих – оба одновременно, что не всегда соответствует реальному распределению должностных обязанностей и степени вины каждого из них [15].

Принцип вины занимает центральное место в системе административной ответственности за налоговые правонарушения. Часть 1 статьи 1.5 КоАП РФ закрепляет, что лицо подлежит административной ответственности только за те правонарушения, в отношении которых установлена его вина. Применительно к должностным лицам, привлекаемым к ответственности за нарушения в сфере налогов и сборов, это означает необходимость установления не только самого факта нарушения, но и наличия реальной возможности соблюдения установленных требований. Данный аспект приобретает особое значение в ситуациях, когда нарушение обусловлено объективными обстоятельствами – например, внутриорганизационными конфликтами, частой сменой руководства либо противоправными действиями предыдущих должностных лиц, препятствовавшими надлежащему ведению учёта и своевременному представлению отчётности [9].

Отдельного внимания заслуживает вопрос о соразмерности применяемых административных санкций. Действующие размеры штрафов, установленных КоАП РФ за нарушения в области налогов и сборов, оставались

практически неизменными на протяжении длительного времени, тогда как экономические условия, уровень инфляции и масштаб ущерба от налоговых правонарушений претерпели существенные изменения. Штраф в размере трёхсот рублей, накладываемый на должностное лицо за несвоевременное представление налоговой декларации, очевидно не выполняет ни карательной, ни предупредительной функции и воспринимается правонарушителями как незначительная формальность [13]. Подобное положение вещей указывает на необходимость системного пересмотра санкций главы 15 КоАП РФ с учётом современных экономических реалий и сравнительного анализа с размерами санкций, предусмотренных НК РФ за аналогичные деяния.

Первое из рассматриваемых дел – решение Верховного Суда Республики Крым по делу № 2А-25/2020 – представляет значительный интерес с точки зрения соотношения налоговых нарушений и оснований для применения крайней меры правовой ответственности в отношении юридического лица. Управление Министерства юстиции Российской Федерации по Республике Крым обратилось в суд с иском о ликвидации Региональной общественной организации «Крымский охотник», указав в числе оснований на нарушения налогового законодательства – несвоевременное представление деклараций по НДС и единой упрощённой налоговой декларации, а также расчётов по страховым взносам [9].

Суд, отказывая в удовлетворении иска, применил принцип соразмерности юридической ответственности и тяжести допущенных нарушений. Принципиально важен вывод суда о том, что само по себе несвоевременное представление налоговой отчётности не является безусловным основанием для ликвидации организации, поскольку за допущенные нарушения организация уже была привлечена к налоговой ответственности с наложением штрафных санкций, которые ею уплачивались. Данная позиция согласуется с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 18 июля 2003 года № 14-П: неоднократные нарушения закона в совокупности должны быть существенными, чтобы оправдывать применение такой исключительной

меры, как ликвидация юридического лица. Тем самым суд продемонстрировал, что налоговые правонарушения, влекущие ответственность по НК РФ [2], не могут автоматически трансформироваться в основание для несоразмерно тяжких последствий по нормам иных отраслей права [9].

Второе дело – решение Октябрьского районного суда города Тамбова по делу № 12-153/2020 – касается привлечения к административной ответственности по части 1 статьи 15.6 КоАП РФ [1] генерального директора ООО «Водан» за несвоевременное представление в налоговый орган декларации по налогу на прибыль организации. Суд апелляционной инстанции оставил в силе постановление мирового судьи о назначении штрафа в размере трёхсот рублей, отклонив довод заявителя о невозможности отправки декларации в установленный срок ввиду нерабочих дней [11].

Данное дело иллюстрирует сразу несколько значимых аспектов. Во-первых, ответственность по КоАП РФ за непредставление сведений для налогового контроля распространяется на должностных лиц организации – субъектами выступают физические лица, занимающие соответствующие должности, тогда как к самой организации применяются меры ответственности по НК РФ. Во-вторых, обращает на себя внимание явная несоразмерность санкции – административный штраф в размере трёхсот рублей – характеру допущенного нарушения и его последствиям для бюджетной системы. Это наглядно подтверждает тезис о необходимости пересмотра размеров санкций по КоАП РФ в сторону их увеличения до уровня, реально воздействующего на поведение субъектов [13; 15]. В-третьих, примечательно, что судом в приговоре ошибочно указана статья 15.33.2 КоАП РФ вместо статьи 15.6 КоАП РФ при назначении наказания, что само по себе свидетельствует о необходимости повышения правовой грамотности при применении законодательства об административных правонарушениях в налоговой сфере.

Третье дело – решение Комсомольского районного суда города Тольятти по делу № 2А-1850/2025 – представляет собой образец административного судопроизводства по взысканию налоговой задолженности с физи-

ческого лица [10]. Межрайонная ИФНС России № 23 по Самарской области обратилась с иском о взыскании с гражданина недоимки по НДСЛ, транспортному налогу, штрафам и пеням на общую сумму 145 315,62 рублей. Суд удовлетворил требования лишь частично – в размере 2 369,15 рублей, – констатировав пропуск налоговым органом сроков обращения в суд применительно к требованиям о взыскании НДСЛ и штрафов.

Выводы, сделанные судом, основываются на системном толковании статей 48, 69, 70 НК РФ [2] и правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 26 октября 2017 года № 2465-О: налоговые органы не вправе обращаться в суд за пределами установленных сроков без их восстановления по уважительным причинам. Дело обнажает системную проблему – ненадлежащую организацию работы налоговых органов по своевременному выявлению недоимок и соблюдению последовательных процессуальных сроков взыскания. Пропуск срока направления требования, хотя и не являющегося пресекательным, влечёт нарушение совокупных сроков принудительного взыскания, что фактически лишает налоговый орган возможности реализовать своё право [10]. Это ещё раз указывает на необходимость совершенствования внутренних административных регламентов налоговых органов, а возможно, и законодательного уточнения механизмов исчисления и восстановления сроков [14].

Таким образом, анализ судебной практики позволяет выявить несколько ключевых проблемных зон: несоразмерность санкций реальной общественной опасности нарушений; системные нарушения налоговыми органами процессуальных сроков; сложность разграничения составов по НК РФ и КоАП РФ применительно к одним и тем же деяниям; недостаточную проработанность критериев сораз-

мерности при применении налоговых и административных санкций в совокупности.

Заключение

Проведённое исследование позволяет заключить, что действующий порядок привлечения к административной ответственности за налоговые правонарушения нуждается в последовательном совершенствовании по нескольким направлениям. Прежде всего, требуется законодательное разграничение составов по КоАП РФ и НК РФ с закреплением чётких критериев, исключающих возможность двойного привлечения к ответственности за одно и то же деяние. Размеры административных санкций, установленных в главе 15 КоАП РФ применительно к налоговой сфере, необходимо привести в соответствие с реальным ущербом, причиняемым бюджетной системе, и современным уровнем экономического развития – это позволит восстановить превентивную функцию административной ответственности.

Особого внимания заслуживает проблема соблюдения налоговыми органами процессуальных сроков: нормативное закрепление механизмов внутреннего контроля и ответственности должностных лиц за их нарушение позволит исключить ситуации, при которых государство утрачивает право на взыскание задолженности вследствие собственной процессуальной халатности. Судебная практика убедительно демонстрирует, что именно процессуальные нарушения со стороны налоговых органов нередко оказываются решающим фактором при отказе в удовлетворении требований о взыскании задолженности. Наконец, принцип соразмерности – требующий оценки не только факта нарушения, но и его существенности, характера последствий и принятых мер по устранению – должен быть прямо закреплён в качестве обязательного критерия при рассмотрении дел об административных правонарушениях в налоговой сфере.

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. Верховный Суд Республики Крым (Республика Крым). Решение № 2А-25/2020 2А-25/2020~М-4/2020 М-4/2020 от 12 марта 2020 г. по делу № 2А-25/2020. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/5cTQMq09wObv/>.
10. Комсомольский районный суд г. Тольятти (Самарская область). Решение № 2А-1850/2025 2А-1850/2025~М-894/2025 М-894/2025 от 6 июля 2025 г. по делу № 2А-1850/2025. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/Lb0CUF7rVrU1/>.
11. Октябрьский районный суд г. Тамбова (Тамбовская область). Решение № 12-153/2020 от 20 мая 2020 г. по делу № 12-153/2020. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/tAsug4vJtB1e/>.
12. Клюквина А.А. Особенности административной ответственности за налоговые правонарушения / А.А. Клюквина // Молодость. Интеллект. Инициатива: Материалы XII Международной научно-практической конференции студентов и магистрантов. В 2-х томах, Витебск, 26 апреля 2024 года. – Витебск: Витебский государственный университет им. П.М. Машерова, 2024. – С. 59-60. – EDN ANNVEH.
13. Коваль Д.А. О совершенствовании законодательства об ответственности за налоговые правонарушения / Д.А. Коваль // Современные правовые проблемы: взгляд студентов и курсантов: Сборник статей. – Тюмень: Тюменский государственный университет, 2023. – С. 80-85. – EDN GWYHSA.
14. Минакова Д.С. Административная ответственность за налоговые правонарушения / Д.С. Минакова // Академическая публицистика. – 2025. – № 6-1. – С. 287-294. – EDN OGNVJG.
15. Сакута В.М. Административная ответственность за налоговые правонарушения / В.М. Сакута // Формирование и эволюция новой парадигмы инновационной науки в условиях современного общества: сборник статей по итогам Международной научно-практической конференции, Уфа, 19 апреля 2025 года. – Стерлитамак: Агентство международных исследований, 2025. – С. 179-181. – EDN USYCEH.

IMPROVING THE PROCEDURE FOR BRINGING TO ADMINISTRATIVE RESPONSIBILITY FOR TAX OFFENSES

R.V. Volovyk¹, Graduate Student

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

¹Kaliningrad branch of the Moscow 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 is devoted to the analysis of the current procedure for bringing to administrative responsibility for tax offenses and identification of law enforcement problems in this area. The correlation between the norms of the Code of Administrative Offenses of the Russian Federation and the Tax Code of the Russian Federation is examined, the specifics of qualification of offenses are studied, and judicial practice in cases related to violations of tax legislation is analyzed. Based on the research, proposals for improving legislation and law enforcement practice are formulated.*

Keywords: *administrative responsibility; tax offenses; Code of Administrative Offenses; Tax Code; tax authorities; judicial practice; prosecution; improvement of legislation.*