

**Казакова Екатерина Юрьевна**

Студентка

Научный руководитель

**Карев Дмитрий Александрович**

канд. юрид. наук, доцент

ФГАОУ ВО «Самарский государственный

экономический университет»

г. Самара, Самарская область

DOI 10.31483/r-115514

## **ПРОБЛЕМЫ РАЗГРАНИЧЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ**

***Аннотация:** в статье рассмотрены проблемы разграничения составов налоговых правонарушений. Определены актуальные проблемы применения штрафов в налоговом законодательстве и предложены некоторые подходы к решению данных проблем.*

***Ключевые слова:** налоговое правонарушение, ответственность, законодательство, налогоплательщик, штраф, неуплата налога.*

В современных условиях глобализации экономики и стремительного развития информационных технологий налоговые правонарушения приобрели особое значение. Это обусловлено тем, что эффективная налоговая система является основой финансовой устойчивости государства и гарантом обеспечения социальных функций. Однако нарушения налогового законодательства не только лишают государство значительных доходов, но и подрывают доверие общества к государственным институтам.

Налоговые правонарушения охватывают широкий спектр деяний, начиная от неуплаты налогов и сборов до незаконного получения налоговых льгот и манипуляций с финансовыми отчетами. В свою очередь, эти правонарушения приводят к потерям государственного бюджета, что непосредственно влияет на

социальные программы, обороноспособность страны и общую экономическую стабильность.

Важно отметить, что в современной научной доктрине и практике существуют различные подходы к определению и классификации налоговых правонарушений.

Нарушение налогоплательщиками обязанности по уплате налогов происходит вследствие действия следующих основных факторов:

- чрезмерная налоговая нагрузка;
- нестабильность налогового законодательства;
- нерациональная структура налогообложения;
- низкий уровень общественного сознания относительно необходимости уплаты налогов;
- высокий уровень коррупции в государстве [6, с. 38].

Статья 106 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) [2] устанавливает, что налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое данным Кодексом установлена ответственность. Более того, статья 110 НК РФ различает формы вины при совершении налогового правонарушения. Так, виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Согласно ст. 109 НК РФ лицо невозможно привлечь к ответственности за совершение налогового правонарушения, если отсутствует вина лица в совершении данного правонарушения. Согласно ст. 111 НК РФ существуют обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения.

Установление признаков состава налогового правонарушения позволяет провести четкое разграничение между правомерными и противоправными действиями.

Состав правонарушения образуют в совокупности объективные и субъективные признаки деяния, а именно объект, объективная сторона, субъект и

субъективная сторона, которые и определяют его как правонарушение. Субъективная сторона требует более детальной характеристики.

Субъективная сторона правонарушения, как известно, отражает внутреннюю сторону правонарушения, характеризующую психическую деятельность личности в момент совершения общественно опасного или вредного деяния.

Субъективная сторона имеет важное значение для обеспечения реализации принципа справедливости и индивидуализации юридической ответственности. Факультативными ее элементами являются цель и мотив правонарушения, а обязательным элементом вины – психическое отношение личности к своему противоправному деянию и его результату в виде общественно опасных или вредных последствий. Именно наличие вины традиционно признается центральным признаком субъективной стороны и основным условием для привлечения лица, совершившего правонарушение, к ответственности.

Существуют сложности разграничения при квалификации деяния, связанные с тем, что в НК РФ имеется множество смежных составов налоговых правонарушений [5, с.75]. В НК РФ имеются такие смежные составы как п. 1 и п. 2 ст. 116 НК РФ; ст. 119 и ст. 126 НК РФ; п. 3 ст. 20 и п. 1 ст. 122 НК РФ; п. 1 и п. 3 ст. 122 НК РФ; п. 2 ст. 126 и ст. 129.1 НК РФ. Также долгое время ведутся споры по поводу того, можно ли привлечь лицо к ответственности по Налоговому кодексу дважды за одно и тоже нарушение, или составы правонарушений разные [7, с. 2].

Существуют актуальные проблемы применения штрафов в налоговом законодательстве. Рассмотрим некоторые основные аспекты.

#### 1. Недостатки фиксированных штрафов и «вилки».

– фиксированные суммы штрафов часто не соответствуют обстоятельствам конкретного правонарушения. Для крупного бизнеса они могут быть неощутимыми, а для малого – чрезмерно обременительными. Это противоречит принципу соразмерности наказания;

– «вилка» штрафов (от минимального до максимального) предоставляет налоговому органу избыточную свободу усмотрения. Без четких критериев

определения размера штрафа это может привести к неравномерности применения закона и злоупотреблениям.

## 2. Привязка штрафов к сумме неуплаченного налога.

– привязка штрафа к сумме неуплаченного налога (например, 20% по ст. 122 НК РФ) выглядит более справедливой, поскольку санкция напрямую зависит от размера нарушения;

– однако это порождает проблему «универсализации штрафов», при которой различные составы налоговых правонарушений фактически наказываются одинаково (процент от суммы неуплаченного налога), что нивелирует различия в тяжести правонарушений. Это может нарушать принцип индивидуализации наказания.

## 3. Принцип однократности ответственности.

– применение штрафа в процентах от суммы неуплаченного налога порой приводит к двойственности привлечения к ответственности. Например, за одно и то же деяние налогоплательщик может быть наказан не только штрафом, но и дополнительными мерами (пени, доначисления и т. д.). Это нарушает принцип однократности ответственности за одно правонарушение, закрепленный в НК РФ.

Нарушение прав налогоплательщиков вызвано неправильной квалификацией налоговых правонарушений. Ввиду невозможности переквалификации содеянного судом возникают случаи отмены решений налоговых органов. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 05.02.2013 г. №11890/12 суд указал, что, если в деле об оспаривании решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности суд установит, что оспариваемое решение содержит неправильную квалификацию правонарушения, он должен принять решение о признании недействительным решения налогового органа в части привлечения к ответственности [4].

Для сбалансированности системы налоговых штрафов, можно предложить такие подходы:

## 1. Дифференциация оснований ответственности:

– установить чёткое различие между составами налоговых правонарушений с учётом их тяжести, умысла, повторности и последствий. Например, различать ошибки в расчёте налога, умышленное уклонение, искажённую отчётность.

## 2. Плавающие проценты штрафов:

– вместо фиксированного процента (например, 20%) ввести «диапазон (например, 10–50%)», где суд или налоговый орган определяют конкретный размер штрафа, исходя из обстоятельств дела.

## 3. Устранение двойной ответственности:

– четко определить, что в случае наложения штрафа за правонарушение не должны применяться иные санкции, связанные с тем же нарушением (например, повторные доначисления сверх неуплаченной суммы).

## 4. Учет обстоятельств и классификация правонарушений:

– внести изменения в НК РФ, устанавливающие обязательные критерии для налоговых органов при выборе размера штрафа в рамках «вилки». Например, учитывать размер бизнеса, наличие умысла и др.

Еще одной проблемой является пересечение составов правонарушений, приводящее к правовой неопределенности и риску двойного наказания за одно и то же нарушение. Рассмотрим этот вопрос подробнее, опираясь на практику Конституционного Суда РФ (КС РФ) и положения Налогового кодекса РФ.

### 1. Противоречие норм: п. 1 и 3 ст. 120 НК РФ и ст. 122 НК РФ.

– согласно п. 1 и 3 ст. 120 НК РФ наказывают за грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы.

– ст. 122 НК РФ касается ответственности за неуплату или неполную уплату налога, что может быть следствием тех же действий (например, ошибок в учете).

В результате, одно деяние – нарушение правил учета, ведущее к неуплате налога, – подпадает под два состава: по ст. 120 и ст. 122 НК РФ. Однако все это нарушает принцип «недопустимости двойного наказания».

## 2. Позиция Конституционного Суда РФ.

В Определении КС РФ от 18 января 2001 года №6-О [3] сформулированы следующие ключевые выводы:

### 1. Неопределенность правовых норм противоречит Конституции:

– нормы, недостаточно разграничивающие составы правонарушений, нарушают принципы равенства перед законом и верховенства права (ст. 19 Конституции РФ [1]);

– произвольное усмотрение налоговых органов при выборе нормы для привлечения к ответственности недопустимо.

### 2. Одновременное применение ст. 120 и ст. 122 НК РФ недопустимо:

– одинаковые действия (например, ошибки в учете, повлекшие занижение налоговой базы) не могут быть квалифицированы одновременно по обоим составам.

### 3. Возможность самостоятельного применения норм:

– КС РФ указал, что каждую из норм можно применять отдельно, но только при условии, что действия налогоплательщика действительно соответствуют их разным составам, что требует учета фактических обстоятельств дела.

Судебная и административная практика сталкиваются с трудностями в определении, когда применять ст. 120 НК РФ, а когда – ст. 122 НК РФ. Отсутствие четких критериев создает риск произвола со стороны налоговых органов, которые могут использовать ситуацию для двойного привлечения к ответственности.

На практике разные правоприменители могут трактовать составы по-разному, что подрывает доверие к правосудию и создает правовую неопределенность.

Для разрешения проблемы и обеспечения единообразного применения норм НК РФ целесообразно предпринять следующие меры:

### 1. Внести изменения в НК РФ, четко разграничивающие основания приме-

нения ст. 120 и ст. 122. Например:

– ст. 120 НК РФ: применять только к нарушениям, связанным с бухгалтерскими ошибками, не приведшими к неполной уплате налога;

– ст. 122 НК РФ: применять исключительно в случаях, когда деяния налогоплательщика связаны с фактической неуплатой налога.

2. Ввести дополнительные разъяснения или нормативные акты, которые помогут налоговым органам и судам правильно разграничивать составы.

### ***Список литературы***

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.) (с учетом поправок, внесенных Федеральным конституционным законом «О поправках к Конституции РФ» от 30 декабря 2008 г. №6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 г. №7-ФКЗ, от 5 февраля 2014 г. №2-ФКЗ, от 21 июля 2014 г. №11-ФКЗ) // Российская газета. – 1993. – 25 дек.; Собрание законодательства РФ. – 2020. – №1. – Ст. 1416.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. – №31. – Ст. 3824.

3. Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2001 №6-О // СПС КонсультантПлюс.

4. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 05.02.2013 г. №11890/12 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2013. – №6.

5. Исаханов А.Р. Актуальные проблемы квалификации налоговых правонарушений / А.Р. Исаханов // Молодой ученый. – 2024. – №35 (534). – С. 75–76. EDN CRWJIO

6. Попонова Н.А. О проблеме разграничения налоговых правонарушений и налоговых преступлений / Н.А. Попонова // Хроноэкономика. – 2020. – №5 (26). – С. 35–39. EDN KFXXGC

7. Тарасевич С.В. Роль Конституционного Суда Российской Федерации в разграничении составов налоговых правонарушений / С.В. Тарасевич // Бизнес и общество. – 2024. – №1 (41). – С. 1–7.