

ДАМИРОВ Эльдар Шаигович,
магистрант, Юриспруденция, Факультет права,
Московский финансово-юридический университет
МФЮА, Москва, Россия,
e-mail: eldardamirov75@mail.ru

ИСТОРИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ В РОССИИ: ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ И ИЗМЕНЕНИЯ

Аннотация. В статье представлен историко-правовой анализ развития российского законодательства об административной ответственности за налоговые правонарушения. Прослежены основные этапы эволюции данного института: советский период (когда за налоговые нарушения применялась преимущественно уголовная ответственность), реформы 1990-х годов (введение основ современной налоговой системы и первых норм об ответственности налогоплательщиков), кодификация законодательства (принятие Части первой Налогового кодекса РФ 1998 г. и Кодекса РФ об административных правонарушениях 2001 г.) и современный этап. Отмечены ключевые изменения на каждом этапе, включая переход от отсутствия административных санкций к параллельному существованию налоговой и административной ответственности, а также влияние процессов цифровизации и международного сотрудничества в сфере налогообложения. Проанализированы современные проблемы: дуализм и дублирование ответственности (налоговой и административной) за одни и те же правонарушения, правовая неопределённость в разграничении видов ответственности, вопросы эффективности контроля в условиях цифровой экономики. В заключение сформулированы выводы и предложения по совершенствованию российского законодательства: устранение дублирующих норм, повышение определённости правового регулирования, адаптация к цифровым технологиям в налоговом контроле и учёт зарубежного опыта для укрепления налоговой дисциплины.

Ключевые слова: налоговые правонарушения, административная ответственность, налоговая ответственность, эволюция законодательства, цифровизация, международное сотрудничество, дублирование ответственности, правовая неопределённость.

DAMIROV Eldar Shaigovich,
Master's Student, Law, Faculty of Law,
Moscow University of Finance and Law
MFUA, Moscow, Russia

HISTORICAL DEVELOPMENT OF LEGISLATION ON ADMINISTRATIVE LIABILITY FOR TAX OFFENSES IN RUSSIA: MAIN STAGES AND CHANGES

Annotation. The article presents a historical and legal analysis of the development of Russian legislation on administrative liability for tax offenses. It traces the main stages in the evolution of this institution: the Soviet period (when tax violations were mostly subject to criminal liability), the reforms of the 1990s (introduction of the foundations of the modern tax system and the first norms on taxpayer liability), the codification of legislation (adoption of the 1998 Part One of the Tax Code of the Russian Federation and the 2001 Code of Administrative Offenses of the Russian Federation), and the modern stage. Key changes at each stage are noted, including the transition from the absence of administrative sanctions to the parallel existence of tax and administrative liability, as well as the impact of digitalization and international cooperation in the tax sphere. The article analyzes current problems: dualism and duplication of liability (tax and administrative) for the same offenses, legal

uncertainty in delineating types of liability, and issues of control effectiveness in the digital economy. In conclusion, findings and proposals for improving Russian legislation are formulated: eliminating duplicative norms, increasing legal certainty, adapting to digital technologies in tax control, and taking foreign experience into account to strengthen tax compliance.

Key words: *tax offenses, administrative liability, tax liability, evolution of legislation, digitalization, international cooperation, overlapping liability, legal uncertainty.*

Обеспечение неукоснительного исполнения налоговых обязанностей – необходимое условие наполнения бюджета и финансовой безопасности государства. За нарушения налогового законодательства применяются меры юридической ответственности, призванные с одной стороны наказать правонарушителя, а с другой – предупредить новые нарушения. В российском праве сложилась сложная система ответственности за налоговые правонарушения, включающая как административные санкции, так и меры, предусмотренные специальным налоговым законодательством (так называемая налоговая ответственность). Историческое развитие данной системы отражает трансформацию российской экономики и государства: от плановой экономики советского типа, где налоговая сфера играла ограниченную роль, до современной рыночной экономики, требующей эффективного налогового контроля.

Законодательство раннего Советского государства устанавливало строгие меры за уклонение от налогов, вплоть до уголовных наказаний. Уже в 1922 году был принят УК РСФСР, который предусматривал ответственность за неуплату установленных налогов. В период нэпа (1921–1928 гг.) введение новых налогов сопровождалось ростом случаев уклонения; подобные действия рассматривались как подрыв экономической политики и преследовались в уголовном порядке. Однако после сворачивания нэпа и установления жёстко централизованной плановой экономики роль налогов существенно снизилась. К концу 1930-х гг. основными «налогоплательщиками» были государственные предприятия, а изъятие доходов осуществлялось преимущественно административно-командными методами, вне рамок классического налогового контроля.

В послевоенный советский период прослеживается интересная особенность: в административном законодательстве отсутствовали составы налоговых правонарушений. Так, Кодекс РСФСР об административных правонарушениях 1984 года не содержал статей, устанавливающих ответственность за нарушения налоговых требований. Налоговая система СССР носила ограниченный характер (в основном налогообложение кооперативов, колхозов, отдельных категорий граждан), а случаи умышленного уклонения от уплаты налогов рассматривались как общественно опасные

деяния и квалифицировались именно как уголовные преступления. Следовательно, на протяжении 1960–1980-х гг. действовал принцип: за существенные налоговые нарушения – только уголовная ответственность, административные штрафы в налоговой сфере практически не применялись. Данный подход соответствовал природе советской экономики, где государство напрямую изымало доходы государственных предприятий, а частного сектора почти не существовало.

Распад СССР и переход к рыночной экономике потребовали кардинального обновления налоговой системы России. В первые годы реформ формировалась нормативная база налогообложения: важнейшее значение имел Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», заложивший принципы современной налоговой системы. В этом Законе впервые были прямо урегулированы вопросы ответственности налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства. Появляется специальный термин «налоговое правонарушение» и устанавливаются налоговые санкции (штрафы) за его совершение. Однако система ответственности в тот период имела серьёзные недостатки. Во-первых, законодательство начала 1990-х не дифференцировало уголовную и административную (или финансовую) ответственность должным образом, и вопрос о соотношении этих видов ответственности оставался неясным. Во-вторых, вплоть до вступления в силу первой части Налогового кодекса РФ (1999 г.) привлечение к ответственности за налоговые правонарушения осуществлялось без учёта вины нарушителя – законодательство не требовало устанавливать умысел или неосторожность деяния. Фактически действовал принцип объективной виновности: достаточно самого факта недоимки или непредставления отчётности для наложения штрафа. Это облегчало фискальным органам применение санкций, но противоречило основополагающим принципам права. В-третьих, размеры штрафов были чрезвычайно высоки и несоразмерны тяжести деяния – санкции могли достигать пятикратной суммы неуплаченного налога. Такая чрезмерная строгость часто не приносила бюджетных поступлений, так как штрафы оказывались неисполнимыми (должники банкротились и т.п.). Кроме того, законодательством того периода не предусматривались смягчающие

обстоятельства и случаи освобождения от ответственности при малозначительности или добровольном устранении нарушения.

Все перечисленные проблемы свидетельствовали о необходимости пересмотра законодательства об ответственности. Руководство страны осознавало назревшую реформу: в Послании Президента РФ Федеральному Собранию 1997 г. прямо указывалось на необходимость совершенствования механизма ответственности плательщиков налогов. Реакцией стало принятие новой кодифицированной базы. 16 июля 1998 года был принят Федеральный закон № 146-ФЗ – Первая часть Налогового кодекса РФ, вступившая в силу с 1 января 1999 г., отдельный раздел VI которой посвящён налоговым правонарушениям и санкциям. С этого момента понятие налоговой ответственности и ее принципы получили законодательное закрепление. В частности, НК РФ ввёл фундаментальные положения: налоговое правонарушение определяется как виновное противоправное действие (бездействие) налогоплательщика; установлены обстоятельства, исключющие вину (например, статья 111 НК РФ), и введены более разумные, сниженные размеры штрафов. Например, за неуплату или неполную уплату налога предусмотрен штраф 20% от неуплаченной суммы, а при умышленном уклонении – 40%. Это резко контрастировало с ранее действовавшими 100% и выше штрафами. Таким образом, к концу 1990-х сформировалась система специальной налоговой ответственности, закреплённой в Налоговом кодексе.

В то же время, параллельно шла реформа общего административного законодательства. Старый КоАП РСФСР 1984 г. устарел и не учитывал новые экономические реалии. Поэтому был разработан новый Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ), вступивший в силу 1 июля 2002 г. Примечательно, что в новый КоАП РФ включили специальную главу 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов», где предусмотрены составы правонарушений, связанных с нарушением налогового законодательства. [1, с. 148-151]

Таким образом, начиная с 2000-х гг. в России одновременно действуют две параллельные нормативные подсистемы, устанавливающие ответственность за нарушения в сфере налогов и сборов: налоговая (финансовая) ответственность, предусмотренная НК РФ, и административная ответственность, предусмотренная КоАП РФ. К числу налоговых правонарушений, закреплённых в НК РФ, относятся, в частности: непредставление налоговой декларации в срок (ст. 119 НК), грубое нарушение учёта доходов и расходов (ст. 120 НК),

неудержание налоговым агентом налогов (ст. 123 НК) и др. Всего НК РФ (по состоянию на 2023 г.) содержит 16 статей, включающих 29 составов налоговых правонарушений. КоАП РФ, в свою очередь, предусматривает ответственность за иные, смежные нарушения: например, нарушение срока постановки на учёт в налоговом органе (ст. 15.3 КоАП), нарушение порядка представления сведений о счетах (ст. 15.4 КоАП), несоблюдение правил учета доходов/расходов (ст. 15.11 КоАП) и др. – всего 6 статей главы 15 КоАП охватывают 9 составов. Следует подчеркнуть, что большинство из этих составов не дублируют друг друга напрямую: они распространяются на разные категории субъектов или разные аспекты нарушений. Например, Налоговый кодекс предусматривает санкции к налогоплательщику (организации) за несвоевременную уплату налога, тогда как КоАП РФ может устанавливать административную ответственность должностного лица организации за связанное правонарушение (например, за нарушение правил бухгалтерского учёта). Тем не менее, наличие двух параллельных массивов норм породило явление «дуализма» в привлечении к ответственности – об этом далее. [2, с. 381-384]

С начала 2000-х гг. российская система ответственности за налоговые правонарушения действует на основе двух кодексов – Налогового и Административного. В последующие годы правоприменительная практика и доктрина столкнулись с рядом вопросов. Главный из них – соотношение налоговой и административной ответственности. В науке административного и финансового права выдвинуто несколько концепций. Одни исследователи считают налоговую ответственность разновидностью административной (по сути, особой подотраслью административной ответственности) [3, с. 5-11]. Другие, напротив, обосновывают самостоятельный характер налогово-правовой (финансовой) ответственности, указывая на её специфику и особенности применения налоговыми органами. Так, по мнению Н.А. Синельниковой, институт налоговой ответственности является самостоятельным и не сводим полностью к административной ответственности. Автор обосновывает, что налоговые санкции, хотя и схожи по природе с административными (это меры государственного принуждения имущественного характера), выполняют иную функцию – преимущественно компенсаторно-превентивную, стимулируя добровольное исполнение обязанностей. В то же время административные штрафы традиционно рассматриваются как чисто карательная мера, преследующая целью наказание правонарушителя. Различие функций подтверждается и законодательной конструкцией: налоговые санкции, как правило,

поступают в бюджеты в составе налоговых платежей, тогда как административные штрафы – самостоятельный доход бюджета. Несмотря на аргументы, дискуссия о юридической природе налоговых штрафов продолжалась. [4, с. 164-166].

Практическое значение этот дуализм приобрёл в ситуации, когда одно и то же деяние может влечь ответственность по двум линиям. Классический пример – нарушения, связанные с налоговым учётом и отчётностью. За грубое нарушение правил бухгалтерского учёта налогоплательщика-организация может быть оштрафована налоговым органом по ст. 120 НК РФ, а должностное лицо этой организации – привлечено к административной ответственности по ст. 15.11 КоАП РФ. Формально это ответственность разных субъектов, но в итоге санкции накладываются и на организацию, и на её руководителя. Похожая ситуация возникает при совмещении налоговой и административной ответственности налоговых агентов: например, организация, не перечислившая удержанный налог, заплатит штраф по НК РФ, а её должностные лица могут быть оштрафованы по КоАП РФ за нарушение правил удержания и перечисления налогов. В литературе отмечается, что подобное дублирование санкций приводит к избыточности наказания и фактически двойному взысканию за одно нарушение. [5, с. 71-74]. Правоприменитель, стремясь избежать принципа *ne bis in idem* (недопустимости двойного наказания), выработал подход: за основу берётся либо налоговая, либо административная процедура, чтобы не наказывать дважды за одно и то же. Более того, в российском законодательстве был установлен запрет на одновременное привлечение к уголовной и налоговой ответственности: если деяние содержит признаки налогового преступления (например, уклонение в крупном размере по ст. 198 или 199 УК РФ), то по итогам налоговой проверки материалы передаются в следственные органы, а налоговые штрафы не взыскиваются, пока вопрос не решён в рамках уголовного дела. Эта норма направлена на предотвращение двойной ответственности (финансовой и уголовной) за одно деяние и во многом была обусловлена позицией Европейского суда по правам человека по делу «*Zolotukhin v. Russia*» (2009), где широкое толкование принципа *ne bis in idem* потребовало изменений в национальной практике. [6, с. 120-132].

Другой проблемный аспект – правовая неопределённость и пробелы в регулировании ответственности. Отдельные виды нарушений налоговых обязательств могут выпадать из поля действия как НК РФ, так и КоАП РФ. Коняшина Е.Н. и С.А. Рузметов обращают внимание, что ряд составов административных правонарушений, связан-

ных с налогообложением, не продублирован в налоговом законодательстве [7, с. 129-132]. Например, нарушение правил регистрации бизнеса в налоговых органах (ст. 15.3 КоАП РФ) не имеет прямого аналога в НК РФ – при этом оно непосредственно связано с налоговой сферой. Обратная ситуация: НК РФ содержит санкции за неправомерное несообщение налогоплательщиком сведений (ст. 126 НК РФ), тогда как в КоАП РФ за аналогичное деяние нет отдельной нормы. Такие рассогласования могут приводить к затруднениям: привлечь ли нарушителя по НК РФ (т.е. налоговым органом) или искать подходящий состав в КоАП для привлечения через суд. Ещё одна неопределённость связана с терминологией «налоговое правонарушение» и «административное правонарушение». В некоторых случаях грань между ними размывается, что затрудняет квалификацию. Например, нарушение порядка применения контрольно-кассовой техники одновременно можно рассматривать как нарушение налоговых правил (ведь ККТ обеспечивает учёт выручки для целей налогообложения) и как административное правонарушение в сфере торговли. В настоящее время такие вопросы решаются в специальных нормах (закон о ККТ предусматривает санкции, отсылающие к КоАП), однако проблема системности законодательства остаётся. Многие ученые сходятся во мнении, что необходимо систематизировать все нормы о налоговых правонарушениях в единый акт, исключив дублирование. [8, с. 46-54] Предлагается либо выделить из КоАП РФ отдельную главу только по налоговым правонарушениям с четким указанием, что она применяется субсидиарно к НК РФ, либо наоборот, перенести все «налоговые» составы из КоАП непосредственно в Налоговый кодекс, признав налоговую ответственность самостоятельным институтом. Отдельно обсуждается идея введения в НК РФ санкций не только к организациям и должностным лицам, но и к рядовым гражданам-налогоплательщикам за правонарушения, напрямую затрагивающие их (например, штраф за непредставление декларации о доходах физическим лицом сейчас предусмотрен ст. 119 НК РФ и фактически равносителен административному штрафу). [9, с. 164-167].

В последние годы развитие законодательства об административной ответственности за налоговые правонарушения в России определяется влиянием цифровизации и международного сотрудничества.

Одной из важнейших тенденций стала цифровая трансформация налогового администрирования. Федеральная налоговая служба (ФНС) внедрила автоматизированные системы контроля, позволяющие в режиме реального времени

отслеживать налоговые операции и выявлять нарушения. Примером является система АСК НДС-2, анализирующая цепочки счетов-фактур и позволяющая массово вскрывать необоснованное возмещение НДС. Аналогичные технологии применяются при контроле за онлайн-торговлей, применением ККТ и маркировкой товаров. Это повысило объективность и точность выявления правонарушений, снизив зависимость от человеческого фактора.

Однако цифровизация порождает и новые вызовы. Требуется правовая легитимация доказательств, полученных автоматизированными системами, и разработка процедур пересмотра решений, вынесенных без участия человека. Примером является автоматическое назначение штрафов за непредставление декларации (ст. 119 НК РФ). Кроме того, возникают новые виды нарушений, связанные с использованием криптовалют и иностранных платформ. В ответ на это в 2022–2023 гг. установлена ответственность для цифровых иностранных компаний, не вставших на учёт в ФНС. [10, с. 273–287].

Международное сотрудничество также оказывает влияние. Существуют Конвенции ОЭСР и Совета Европы о взаимной административной помощи по налогам, обеспечивающие обмен информацией с другими странами. Это позволяет выявлять нарушения, связанные с сокрытием доходов за рубежом, и усиливать профилактическую функцию закона. Развитие систем автоматического обмена данными (CRS) снижает иллюзию безнаказанности.

Также Россия адаптирует зарубежные подходы. Введены нормы о контролируемых иностранных компаниях (КИК), усилилась ответственность за непредставление информации о них. Расширена охрана страховых взносов. Одновременно наблюдается смягчение отдельных санкций: так, в 2022–2023 гг. сокращены максимальные сроки лишения свободы за налоговые преступления, в том числе по ст. 199 УК РФ.

Важно пересматривать размеры штрафов с учётом инфляции и поведения налогоплательщиков. В последние годы увеличиваются штрафы за отдельные правонарушения, и эта работа требует аналитического подхода. [11, с. 15–21]. Вместе с тем возрастает значение профилактики: развитие налоговой культуры, внедрение комплаенс-систем и поощрение добровольного соблюдения налогового законодательства. Международный опыт показывает эффективность сочетания жёстких санкций для нарушителей и стимулов для добросовестных налогоплательщиков.

Таким образом, система административной ответственности за налоговые правонарушения продолжает эволюционировать. Задача законода-

теля — создать сбалансированную правовую модель, учитывающую цифровую реальность, международные обязательства и необходимость правовой определённости.

Список литературы:

- [1] Ларионова Л.И. Административная ответственность в сфере налогового законодательства: исторический и правовой анализ // Вестник экономической безопасности. — 2018. — № 4. — С. 148–151.
- [2] Shekula E.I. Сравнительный анализ налоговых правонарушений, налоговых преступлений и административных правонарушений, направленных против налоговой системы // Молодой учёный. — 2021. — № 48(390). — С. 381–384.
- [3] Демин А.В. Административная и налоговая ответственность: вопросы разграничения // Финансовое право. — 2019. — № 3. — С. 5–11.
- [4] Синельникова Н.А. Соотношение налоговой и административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах // Образование и право. — 2020. — № 7. — С. 164–166.
- [5] Подройкина И.А., Линкин В.Н. Административная ответственность за нарушения налогового законодательства // Вестник Российской таможенной академии. — 2020. — № 4. — С. 71–74.
- [6] Куснов А.В. Проблемы двойной ответственности за налоговые правонарушения: ЕCHR и российская практика // Журнал российского права. — 2016. — № 10. — С. 120–132.
- [7] Коняшина Е.Н., Рузметов С.А. Административная ответственность за правонарушения в сфере налогов и сборов // Молодой учёный. — 2021. — № 34(376). — С. 129–132.
- [8] Шилехин К.Е. Признаки административных правонарушений в области налогов и сборов // Административное и муниципальное право. — 2020. — № 1. — С. 46–54.
- [9] Пономарёв О.В. Некоторые проблемы административной ответственности должностных лиц за нарушения российского законодательства о налогах и сборах // Бюллетень гражданского судопроизводства. — 2019. — № 2(27). — С. 164–167.
- [10] Васильев Д.И., Кабаненко М.Н. Цифровизация налогового администрирования (опыт ФНС России) // Креативная экономика. — 2023. — № 11. — С. 273–287.
- [11] Оганов А.К. Анализ налоговых правонарушений в России 2020–2023 гг. // Актуальные исследования. — 2023. — № 48(178). — С. 15–21.

Spisok literatury:

- [1] Larionova L.I. Administrativnaya otvetstvennost' v sfere nalogovogo zakonodatel'stva: istoricheskij i pravovoj analiz // Vestnik ekonomicheskoy bezopasnosti. — 2018. — № 4. — S. 148–151.

[2] Shekula E.I. Sravnitel'nyj analiz nalogovyh pravonarushenij, nalogovyh prestuplenij i administrativnyh pravonarushenij, napravennyh protiv nalogovoj sistemy // Molodoj uchyonyj. – 2021. – № 48(390). – S. 381–384.

[3] Demin A.V. Administrativnaya i nalogovaya otvetstvennost': voprosy razgranicheniya // Finansovoe pravo. – 2019. – № 3. – S. 5–11.

[4] Sinel'nikova N.A. Sootnoshenie nalogovoj i administrativnoj otvetstvennosti za narushenie zakonodatel'stva o nalogah i sborah // Obrazovanie i pravo. – 2020. – № 7. – S. 164–166.

[5] Podrojkina I.A., Linkin V.N. Administrativnaya otvetstvennost' za narusheniya nalogovogo zakonodatel'stva // Vestnik Rossijskoj tamozhennoj akademii. – 2020. – № 4. – S. 71–74.

[6] Kusnov A.V. Problemy dvojnoj otvetstvennosti za nalogovye pravonarusheniya: ECHR i rossijskaya praktika // ZHurnal rossijskogo prava. – 2016. – № 10. – S. 120–132.

[7] Konyashina E.N., Ruzmetov S.A. Administrativnaya otvetstvennost' za pravonarusheniya v sfere nalogov i sborov // Molodoj uchyonyj. – 2021. – № 34(376). – S. 129–132

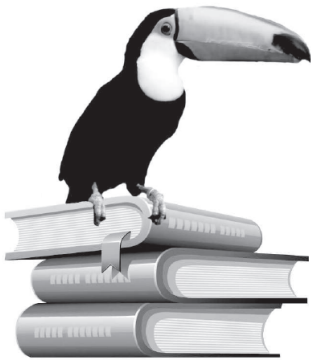
[8] SHilekhin K.E. Priznaki administrativnyh pravonarushenij v oblasti nalogov i sborov // Administrativnoe i municipal'noe pravo. – 2020. – № 1. – S. 46–54.

[9] Ponomaryov O.V. Nekotorye problemy administrativnoj otvetstvennosti dolzhnostnyh lic za narusheniya rossijskogo zakonodatel'stva o nalogah i sborah // Byulleten' grazhdanskogo sudoproizvodstva. – 2019. – № 2(27). – S. 164–167.

[10] Vasil'ev D.I., Kabanenko M.N. Cifrovizaciya nalogovogo administrirovaniya (opyt FNS Rossii) // Kreativnaya ekonomika. – 2023. – № 11. – S. 273–287

[11] Oganov A.K. Analiz nalogovyh pravonarushenij v Rossii 2020–2023 gg. // Aktual'nye issledovaniya. – 2023. – № 48(178). – S. 15–21.





ЮРКОМПАНИ

www.law-books.ru

Юридическое издательство
«ЮРКОМПАНИ»

Издание учебников,
учебных и методических
пособий, монографий,
научных статей.

Профессионально.

В максимально
короткие сроки.

Размещаем
в РИНЦ, E-Library.