

УДК 343.3

DOI: 10.34670/AR.2026.64.40.033

Правовые коллизии одновременного применения налоговых и уголовных санкций: проблема двойной ответственности в российской правовой системе

Бордакова Анна Геннадьевна

Кандидат юридических наук, доцент,
Самарский государственный экономический университет,
443090, Российская Федерация, Самара, ул. Советской Армии, 141;
e-mail: Ansan12263@mail.ru

Аннотация

Статья посвящена анализу проблемы двойной ответственности за налоговые деликты, возникающей вследствие параллельного применения санкций к юридическим лицам по Налоговому кодексу РФ и к физическим лицам по Уголовному кодексу РФ. Автор исследует фундаментальные различия в субъектном составе, критериях вины и процессуальных механизмах привлечения к ответственности и обосновывает необходимость координации налогового и уголовно-правового преследования, а также усиления субъективного элемента при привлечении организаций к налоговой ответственности. Показано, что формальное разделение субъектов — организации, отвечающей по налоговому законодательству, и должностного лица, преследуемого в уголовном порядке, — не устраняет материального дублирования карательных мер, поскольку имущественное бремя обеих санкций в конечном счёте возлагается на один и тот же экономический субъект. Особое внимание уделено правовым позициям Конституционного Суда РФ, требованию доказанности умысла при уголовном преследовании, значению института преюдиции и изменениям пороговых значений недоимки, вступившим в силу в 2024 году. На основе сопоставления с моделью корпоративной уголовной ответственности стран англосаксонской правовой семьи автор формулирует выводы о необходимости гармонизации межотраслевых связей уголовного, налогового и процессуального права и о последовательном соблюдении принципа *non bis in idem*.

Для цитирования в научных исследованиях

Бордакова А.Г. Правовые коллизии одновременного применения налоговых и уголовных санкций: проблема двойной ответственности в российской правовой системе // Вопросы российского и международного права. 2026. Том 16. № 5А. С. 252-258. DOI: 10.34670/AR.2026.64.40.033

Ключевые слова

Налоговая ответственность, уголовная ответственность, двойная ответственность, юридическое лицо, должностные лица, вина, налоговый деликт, санкции, коллизия норм, принцип соразмерности.

Введение

Проблема соотношения санкций, применяемых к юридическим лицам в рамках налогового законодательства, и мер уголовной ответственности, возлагаемых на физических лиц – руководителей и иных должностных лиц организаций, – принадлежит к числу наиболее дискуссионных вопросов современного российского права. Внешне ситуация выглядит как последовательная реализация принципа неотвратимости наказания: организация, допустившая нарушение налогового законодательства, привлекается к ответственности по Налоговому кодексу РФ [Налоговый кодекс РФ, 1998], а виновное должностное лицо – по Уголовному кодексу РФ [Уголовный кодекс РФ, 1996]. Однако при более пристальном рассмотрении обнаруживаются глубокие межотраслевые противоречия, порождающие эффект избыточного государственного принуждения в отношении одного экономического субъекта.

Материалы и методы исследования

Формально российское законодательство не допускает двойной ответственности за одно и то же деяние. Статья 50 Конституции РФ закрепляет фундаментальный принцип: «Никто не может быть повторно осужден за одно и то же преступление» [Конституция РФ, 1993]. Необходимо учесть суть проблемы, выраженной в том, что налоговая и уголовная ответственность наступают в отношении разных субъектов – организации и физического лица соответственно. Юридическое лицо не является субъектом уголовной ответственности (ст. 19 УК РФ), а физическое лицо не привлекается к налоговой ответственности как самостоятельный субъект налоговых правоотношений (ст. 107 НК РФ). Формальное различие субъектного состава, однако, не устраняет материального дублирования карательных мер: имущественный урон в конечном счете несет одна и та же экономическая единица. Корень анализируемой проблемы уходит в фундаментальное различие субъектного состава ответственности по Налоговому кодексу РФ и по Уголовному кодексу РФ. Статья 107 НК РФ прямо называет субъектами налоговой ответственности организации и физических лиц. Штраф налагается на само предприятие как на самостоятельного участника фискальных правоотношений [Демин, 2019]. При этом действия конкретного руководителя, отдавшего незаконное распоряжение, или бухгалтера, исказившего отчетность, как бы «растворяются» в коллективной воле юридического лица. Налоговый орган не обязан устанавливать, кто именно из менеджеров допустил просчет, поскольку для привлечения компании к ответственности достаточно самого факта нарушения.

Уголовный закон, напротив, выстраивает иную логику. Субъектом преступления по статьям 198–199.4 УК РФ может быть исключительно физическое лицо. Организация не подлежит уголовной ответственности – это аксиома отечественного уголовного права, закрепленная в статье 19 УК РФ [Уголовный кодекс РФ, 1996]. Следовательно, один и тот же налоговый деликт, например неуплата налога на добавленную стоимость в крупном размере, влечет два параллельных юридических последствия: предприятие получает штраф по статье 122 НК РФ, а его генеральный директор может быть привлечен к уголовной ответственности по части первой статьи 199 УК РФ. Формально это не двойная ответственность за одно и то же деяние в смысле статьи 50 Конституции РФ, поскольку наказываются разные субъекты. Но по существу имущественный урон претерпевает одна и та же экономическая единица, ведь штраф, наложенный на компанию, неизбежно уменьшает ее активы.

Результаты и обсуждение

Конструкция вины юридического лица в налоговом праве носит во многом производный от действий ее сотрудников характер. Как справедливо отмечается в литературе, определить вину организации бывает крайне проблематично именно в силу ее коллективной природы. Налоговый орган не обязан устанавливать умысел конкретного должностного лица – достаточно констатации объективной стороны правонарушения [Самылов, 2013].

Иной подход заложен в уголовном праве. В Постановлении Конституционного Суда РФ № 9-П от 27 мая 2003 года содержится принципиально важная правовая позиция: уголовная ответственность по статье 199 УК РФ может наступить только за совершение умышленных действий (бездействия), непосредственно направленных на избежание уплаты организацией налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Конституционный Суд особо подчеркнул, что недопустимо привлечение лица к уголовной ответственности за деяние, которое хотя и повлекло неуплату налога, но заключалось в использовании предоставленных налогоплательщику прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности [Постановление КС РФ № 9-П, 2003].

Таким образом, возникает парадоксальная ситуация: компания может быть привлечена к налоговой ответственности без установления умысла (достаточно объективного нарушения) [Липинский, Мусаткина, 2020], в то время как ее руководитель может быть привлечен к уголовной ответственности только при доказанности умысла. При этом оба исходят из одних и тех же фактических обстоятельств.

Проблема усугубляется процессуальным аспектом. Налоговый орган, выявив недоимку в ходе выездной проверки, составляет акт и выносит решение о привлечении к ответственности. Этот документ вступает в силу, и компания обязана уплатить штраф независимо от того, обжалует ли она его в суде. Параллельно материалы проверки направляются в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела [Налоговый кодекс РФ, 1998].

Одни и те же фактические обстоятельства становятся основанием для двух независимых друг от друга производств – административного (в широком смысле – налогового) и уголовного. Статья 90 УПК РФ [Уголовно-процессуальный кодекс РФ, 2001] говорит о преюдиции, то есть об обязательности вступившего в силу судебного решения для органов расследования. Но решение налогового органа судебным актом не является. Следовательно, следователь формально не связан выводами инспекции и может дать фактам собственную юридическую оценку. Он вправе усмотреть умысел там, где налоговики ограничились констатацией объективного нарушения. На практике это приводит к ситуации, когда добросовестный налогоплательщик, годами судившийся с инспекцией в арбитраже и победивший, одновременно рискует получить обвинительный приговор в суде общей юрисдикции.

С 17 апреля 2024 года пороговые значения крупного и особо крупного размеров недоимки для целей уголовной ответственности повышены. Для организаций крупный размер составляет 18,75 миллионов рублей. Одновременно сокращены сроки давности до шести лет для преступлений средней тяжести. Эти изменения можно рассматривать как попытку законодателя восстановить баланс между налоговой и уголовной ответственностью.

Однако данная логика не снимает саму проблему двойного преследования за одно деяние. Законодатель как бы говорит: «мы будем жестче штрафовать бизнес в административном порядке, но реже привлекать к уголовной ответственности конкретных менеджеров». Но повышение пороговых значений не устраняет системной коллизии – оно лишь сокращает круг

случаев, где эта коллизия проявляется.

По примечаниям к статьям 198 и 199 УК РФ лицо, впервые совершившее налоговое преступление, освобождается от уголовной ответственности при условии полной уплаты недоимки, пеней и штрафа [Уголовный кодекс РФ, 1996]. Этот механизм отчасти смягчает двойное бремя, но не устраняет его полностью. Во-первых, возмещение ущерба требуется именно в порядке НК РФ, и до момента его полного погашения уголовное преследование продолжается. Во-вторых, условие о «первом совершении» ограничивает применение этого механизма. В-третьих, освобождение от уголовной ответственности – это право, а не обязанность суда.

Конституционный Суд РФ в Постановлении № 9-П от 27 мая 2003 года сформулировал ряд принципиально важных правовых позиций, имеющих непосредственное отношение к рассматриваемой проблеме.

Во-первых, КС РФ подчеркнул, что недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога, но заключаются в использовании предоставленных законом прав, связанных с освобождением от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности.

Во-вторых, Суд также указал на необходимость определенности правовых норм, т. к. неопределенность содержания правовой нормы допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и тем самым нарушает принцип равенства, а также принцип верховенства закона.

В-третьих, Конституционный Суд подтвердил, что уголовная ответственность по статье 199 УК РФ может наступать только за умышленные деяния, направленные непосредственно на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил.

Конституционный Суд пока не высказывался напрямую по вопросу о допустимости параллельного привлечения к налоговой и уголовной ответственности за одно деяние. Однако принцип соразмерности, заложенный в статье 55 Конституции РФ, требует, чтобы меры государственного принуждения были адекватны степени общественной опасности содеянного. Если бюджет уже полностью возмещен за счет налогового штрафа и пеней, то дополнительное уголовное наказание директора должно применяться лишь при наличии действительно серьезных отягчающих обстоятельств.

В странах англосаксонской правовой семьи вопрос двойной ответственности решается иначе. Там широко применяется институт корпоративной уголовной ответственности, при котором компания сама признается субъектом преступления, а ее должностные лица не подвергаются параллельному преследованию, за исключением случаев прямого мошенничества.

В российской же модели организация отвечает по налоговому праву, а физическое лицо – по уголовному, и эти две линии существуют автономно. Отсутствие механизма взаимозачета штрафов или хотя бы координации производств порождает ситуации, при которых компания платит штраф по статье 122 НК РФ за умышленную неуплату, а директор одновременно получает судимость по статье 199 УК РФ и обязанность уплатить еще и уголовный штраф.

Заключение

Проведенное исследование проблемы одновременного применения налоговых и уголовных санкций позволяет сделать вывод о наличии глубокой деструктивной коллизии в отечественной правоприменительной практике, нарушающей фундаментальный конституционный принцип

non bis in idem (запрет двойного наказания) [Постановление КС РФ № 20-П, 1996].

Формально-юридическое разделение субъектов ответственности – привлечение организации к финансовой ответственности по НК РФ и ее топ-менеджмента к уголовной ответственности по УК РФ – маскирует фактическую карательную избыточность государственного принуждения, поскольку конечное экономическое бремя обеих санкций всегда возлагается на сам бизнес. Такая модель дублирования наказания за единый налоговый деликт дестабилизирует предпринимательскую среду и противоречит принципу экономии уголовной репрессии в рамках уголовно-правовых наук.

Разрешение данной коллизии лежит в плоскости последовательной гармонизации межотраслевых связей уголовного, налогового и процессуального права (уголовно-процессуального, административно-процессуального).

Основным вектором совершенствования законодательства должно стать нормативное укрепление института преюдиции (ст. 90 УПК РФ) с опорой на правовые позиции Конституционного Суда РФ [Постановление КС РФ № 30-П, 2011]: признание арбитражным судом налоговой недоимки необоснованной должно автоматически блокировать вменение уголовного умысла следственными органами.

Направлением декриминализации и стабилизации правовой системы является строгое разграничение уголовно наказуемого обмана и правомерной налоговой оптимизации, основанной на использовании предоставленных законом прав [Постановление КС РФ № 9-П, 2003], что позволит защитить фискальные интересы государства без создания избыточного давления на экономические субъекты.

Библиография

1. Демин А.В. Санкции в структуре норм налогового права // *Налоговед.* 2019. № 6. С. 28-35.
2. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020).
3. Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Пеня как мера налоговой ответственности: проблемы правовой идентификации // *Финансовое право.* 2020. № 4. С. 35-40.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.04.2026) // *СЗ РФ.* 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // *СЗ РФ.* 2003. № 24. Ст. 2431.
6. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Беленова и Р.Ш. Досаева» // *Вестник Конституционного Суда Российской Федерации.* 2003. № 4.
7. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции"» // *Собрание законодательства Российской Федерации.* 1997. № 1. Ст. 197.
8. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2011 г. № 30-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 90 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой граждан В.Д. Власенко и Е.А. Власенко» // *Собрание законодательства Российской Федерации.* 2012. № 1. Ст. 253.
9. Самылов И.В. Особенности определения вины организаций в российском законодательстве // *Вестник Пермского университета. Юридические науки.* 2013. № 1 (19). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-opredeleniya-viny-organizatsiy-v-rossiyskom-zakonodatelstve> (дата обращения: 04.06.2026).
10. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 09.04.2026) // *СЗ РФ.* 2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921.
11. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 09.04.2026) // *СЗ РФ.* 1996. № 25. Ст. 2954.

Legal Collisions of Simultaneous Application of Tax and Criminal Sanctions: The Problem of Double Liability in the Russian Legal System

Anna G. Bordakova

PhD in Law, Associate Professor,
Samara State University of Economics,
443090, 141, Sovetskoy Armii str., Samara, Russian Federation;
e-mail: Ansan12263@mail.ru

Abstract

The article is devoted to the analysis of the problem of double liability for tax delicts arising as a result of the parallel application of sanctions to legal entities under the Tax Code of the Russian Federation and to individuals under the Criminal Code of the Russian Federation. The author examines the fundamental differences in the subject composition, criteria of guilt, and procedural mechanisms for bringing to liability and substantiates the need for coordination of tax and criminal prosecution, as well as strengthening the subjective element when bringing organizations to tax liability. It is shown that the formal separation of subjects — an organization liable under tax legislation and an official prosecuted under criminal procedure — does not eliminate the material duplication of punitive measures, since the property burden of both sanctions is ultimately imposed on the same economic entity. Particular attention is paid to the legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation, the requirement of proof of intent in criminal prosecution, the significance of the institution of prejudice, and changes in the threshold values of arrears that entered into force in 2024. Based on a comparison with the model of corporate criminal liability of the countries of the Anglo-Saxon legal family, the author formulates conclusions about the need to harmonize the inter-branch relations of criminal, tax, and procedural law and on the consistent observance of the principle of non bis in idem.

For citation

Bordakova A.G. (2026) *Pravovye kollizii odnovremennogo primeneniya nalogovykh i ugovolnykh sanktsiy: problema dvoynoy otvetstvennosti v rossiyskoy pravovoy sisteme* [Legal Collisions of Simultaneous Application of Tax and Criminal Sanctions: The Problem of Double Liability in the Russian Legal System]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 16 (5A), pp. 252-258. DOI: 10.34670/AR.2026.64.40.033

Keywords

Tax liability, criminal liability, double liability, legal entity, officials, guilt, tax delict, sanctions, collision of norms, principle of proportionality.

References

1. Demin, A. V. (2019). Sanktsii v strukture norm nalogovogo prava [Sanctions in the structure of tax law norms]. *Nalogoved*, 6, 28-35.
2. Konstitutsiya Rossiyskoy Federatsii [Constitution of the Russian Federation]. (1993, adopted December 12, with amendments approved on July 1, 2020).
3. Lipinsky, D. A., & Musatkina, A. A. (2020). *Penya kak mera nalogovoy otvetstvennosti: problemy pravovoy*

- identifikatsii [Penalty interest as a measure of tax liability: problems of legal identification]. *Finansovoe pravo*, 4, 35-40.
4. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast pervaya) [Tax Code of the Russian Federation (Part One)] No. 146-FZ of July 31, 1998 (as amended on April 17, 2026). Collection of Legislation of the Russian Federation, 1998, No. 31, Art. 3824.
 5. Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 27 maya 2003 g. No. 9-P [Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of May 27, 2003 No. 9-P]. (2003). Collection of Legislation of the Russian Federation, No. 24, Art. 2431.
 6. Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 27 maya 2003 g. No. 9-P [Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of May 27, 2003 No. 9-P]. (2003). Bulletin of the Constitutional Court of the Russian Federation, No. 4.
 7. Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii ot 17 dekabrya 1996 g. No. 20-P [Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of December 17, 1996 No. 20-P]. (1997). Collection of Legislation of the Russian Federation, No. 1, Art. 197.
 8. Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii ot 21 dekabrya 2011 g. No. 30-P [Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of December 21, 2011 No. 30-P]. (2012). Collection of Legislation of the Russian Federation, No. 1, Art. 253.
 9. Samylov, I. V. (2013). Osobennosti opredeleniya viny organizatsiy v rossiyskom zakonodatelstve [Features of determining the fault of organizations in Russian legislation]. *Bulletin of Perm University. Juridical Sciences*, 1(19). Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-opredeleniya-viny-organizatsiy-v-rossiyskom-zakonodatelstve>
 10. Ugolovno-protsessualnyy kodeks Rossiyskoy Federatsii [Criminal Procedure Code of the Russian Federation] No. 174-FZ of December 18, 2001 (as amended on April 9, 2026). Collection of Legislation of the Russian Federation, 2001, No. 52 (Part I), Art. 4921.
 11. Ugolovnyy kodeks Rossiyskoy Federatsii [Criminal Code of the Russian Federation] No. 63-FZ of June 13, 1996 (as amended on April 9, 2026). Collection of Legislation of the Russian Federation, 1996, No. 25, Art. 2954.