

Научная статья
УДК 343.14
DOI 10.33184/pravgos-2026.3.12

Original article

САВЧЕНКО Майя Михайловна
Калининградский государственный
технический университет,
Калининград, Россия,
maya.savchenko@gmail.com,
<https://orcid.org/0000-0002-7528-8577>

SAVCHENKO Maya Mikhailovna
Kaliningrad State Technical University,
Kaliningrad, Russia

КОНКУРЕНЦИЯ ПРАВОВЫХ МЕХАНИЗМОВ ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПРИ УГОЛОВНО НАКАЗУЕМОМ УКЛОНЕНИИ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

THE OVERLAP OF LEGAL MECHANISMS FOR TAX DEBT RECOVERY IN CORPORATE
CRIMINAL TAX EVASION CASES

Аннотация. Актуальность исследования обусловлена устойчивой тенденцией к расширению практики одновременного применения нескольких механизмов восстановления ущерба, причиненного бюджету уклонением от уплаты налогов. Сопряжение уголовного преследования с последовательным задействованием банкротных механизмов стало стандартной практикой ФНС России, при которой один и тот же налоговый долг рассматривается как вред, причиненный государству субъектом преступления – физическим лицом, а также как неисполненное налоговое обязательство организации, ответственность за действие которой несут ее контролирующие лица, что создает риск двойного взыскания с одного и того же лица. Комплексного анализа конкуренции всех механизмов в их системном соотношении в отечественной науке не проводилось. Отдельного внимания заслуживают выявленные в 2023–2024 гг. Конституционным Судом РФ структурные конфликты между ними, а также складывающаяся судебная практика. Цели: построение системной модели конкурирующих механизмов взыскания, определение их соотношения и условий взаимодействия, формулирование предложений по преодолению коллизий. Методы: формально-юридический, контент-анализ судебной практики, сравнительно-правовой метод, использованный при сопоставлении процессуальных отличий гражданского и деликтного исков, системный – для построения иерархической модели последовательного применения механизмов. По результатам исследования обоснована невозможность подхода к рассматриваемым механизмам как к равнозначным альтернативам, поскольку они должны применяться в иерархической последовательности на основе принципа исчер-

Abstract. The relevance of this study is driven by the persistent trend toward the simultaneous application of multiple mechanisms for recovering damages caused to the budget by tax evasion. Combining criminal prosecution with the systematic use of bankruptcy procedures has become standard practice for the Federal Tax Service of Russia. In this context, the same tax debt is treated both as harm caused to the state by an individual offender and as an outstanding corporate tax liability for which its controlling persons are held accountable, creating a risk of double recovery from the same person. To date, there has been no comprehensive analysis in national legal scholarship regarding the overlap of these mechanisms in their systemic interrelation. Particular attention should be paid to the structural conflicts between them identified by the Constitutional Court of the Russian Federation in 2023–2024, as well as the emerging judicial practice. Purposes: to develop a systemic model of overlapping recovery mechanisms, to define their interrelation and interaction conditions, and to propose solutions to legal conflicts. Methods: the study employs formal legal analysis, content analysis of judicial practice, and the comparative legal method to examine procedural distinctions between civil and tort claims. A systemic approach is utilized to construct a hierarchical model for the sequential application of these mechanisms. Based on the study's findings, the article substantiates the impossibility of treating the mechanisms under consideration as equivalent alternatives, as they must be applied in a hierarchical sequence based on the principle of exhausting all recovery options from the taxpayer entity itself and other liable parties. The article proposes legislative measures to

пания возможностей взыскания с самой организации-налогоплательщика и иных обязанных лиц, рассмотрения указанных механизмов как равнозначных альтернатив – они должны применяться в иерархической последовательности на основе принципа исчерпания возможностей взыскания с самой организации. Сформулированы предложения по нормативному закреплению приоритета налогового взыскания, по исключению параллельных производств в отношении одних и тех же лиц.

Ключевые слова: налоговая задолженность, уклонение от уплаты налогов, гражданский иск в уголовном деле, деликтная ответственность, субсидиарная ответственность, банкротство, двойное взыскание, механизм исчерпания

Для цитирования: Савченко М.М. Конкуренция правовых механизмов взыскания налоговой задолженности при уголовно наказуемом уклонении от уплаты налогов организацией / М.М. Савченко. – DOI 10.33184/pravgos-2026.3.12 // Правовое государство: теория и практика. – 2026. – № 3. – С. 99–109.

establish the priority of tax recovery and eliminate parallel proceedings against the same individuals.

Keywords: tax debt, tax evasion, civil claim in a criminal case, tort liability, subsidiary liability, bankruptcy, double recovery, exhaustion mechanism

For citation: Savchenko M.M. The Overlap of Legal Mechanisms for Tax Debt Recovery in Corporate Criminal Tax Evasion Cases. *The Rule-of-Law State: Theory and Practice*, 2026, no. 3, pp. 99–109. (In Russian). DOI 10.33184/pravgos-2026.3.12.

ВВЕДЕНИЕ

Привлечение лица к ответственности за уклонение от уплаты налогов организацией (ст. 199 УК РФ) влечет юридические последствия, выходящие за пределы уголовно-правовых. Государство в роли потерпевшего по уголовному делу (как публично-правовое образование, бюджету которого причинен ущерб) располагает самостоятельными гражданско-правовыми, налогово-правовыми инструментами восстановления бюджетных потерь – налоговая недоимка может быть взыскана непосредственно с организации-налогоплательщика; к осужденному физическому лицу может быть предъявлен гражданский иск в рамках уголовного дела; взыскание ущерба может быть произведено посредством деликтного иска по ст. 1064 ГК РФ за пределами уголовного судопроизводства; наконец, в рамках дела о несостоятельности организации требование о субсидиарной ответственности может быть предъявлено к контролирующим ее лицам.

Потенциальная возможность одновременного применения всех перечисленных механизмов порождает три взаимосвязанные правовые проблемы, которые до настоящего

времени не получили системного решения ни в законодательстве, ни в судебной практике.

Первой проблемой является перспектива двойного взыскания. Если недоимка взыскана с организации в административном порядке, а затем та же сумма предъявляется к руководителю в виде гражданского иска в уголовном деле или деликтного иска по ст. 1064 ГК РФ – одни и те же потери бюджета компенсируются дважды из разных источников. Вторая – проблема отсутствия единого подхода к последовательности применения механизмов. Третья – проблема субъектного состава. Ответственность по каждому из механизмов адресована разным субъектам: организации (административный механизм в соответствии с НК РФ), руководителю (гражданский иск в уголовном деле, деликтный иск), контролирующим лицам в широком смысле (субсидиарная ответственность).

Степень научной разработанности данной темы остается недостаточной. Большинство существующих исследований сосредоточены на отдельных механизмах: уголовной ответственности за налоговые преступления (И.И. Кучеров [1], Н.А. Лопашенко [2], Г.А. Есаков [3]), особенностях расследования уголовных дел по налоговым преступлениям, в том

числе по вопросам ареста имущества обвиняемых и предъявления гражданского иска (А.Р. Шарипова [4]), субсидиарной ответственности в деле о банкротстве (А.А. Ткачев [5]), возможности взыскания с должностных лиц организации и взаимозависимых лиц (И.А. Хаванова [6], В.А. Канашевский [7]), ответственности единоличного исполнительного органа (Е.А. Козина [8]).

Общий порядок принудительного исполнения обязанности по уплате налогов

Первичным и приоритетным механизмом является взыскание налоговой недоимки с самой организации-налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК РФ. По общему правилу, ответственность за неуплату налогов несет юридическое лицо. Именно оно является налогоплательщиком, именно на нем лежит налоговая обязанность (ст. 23, 44–45 НК РФ). В отношении ответственности налогоплательщиков – физических лиц данная коллизия не возникает, так как направление материалов налоговой проверки в следственные органы в соответствии с п. 15.1 ст. 101 НК РФ автоматически влечет приостановление исполнения решения в части привлечения к ответственности и взыскания налогов в отношении этого физического лица. Таким образом, соблюдается правило *non bis in idem*, содержащееся в Конституции РФ (ч. 1 ст. 50) и актах международного права¹.

Что касается производства по налоговому правонарушению в отношении организации, такого ограничения не существует, поскольку субъекты правонарушений не одинаковы. Одновременность процесса привлечения к ответственности организации в соответствии с НК РФ и производства по уголовному делу в отношении ее фактического руководителя прямо предусмотрена п. 3 ст. 108 НК РФ: «Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее долж-

ностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности».

Таким образом, налоговый механизм взыскания с организации является основным, первичным, и лишь невозможность его реализации открывает дорогу к применению иных механизмов в отношении физических лиц.

Налоговое обязательство организации, основанное на нарушении ею законодательства о налогах и сборах, установленное в ходе проведенной налоговой проверки, может быть принудительно исполнено в порядке, предусмотренном НК РФ: выставление требования об уплате (ст. 69), взыскание за счет денежных средств на счетах (ст. 46), взыскание за счет имущества (ст. 47). При этом процедуры принудительного взыскания осуществляются налоговым органом на основании вынесенных им решений, имеющих силу исполнительного документа, по общему правилу, не требующих обращения в суд (в случае соблюдения органом всех процессуальных сроков вышеуказанных процедур). Сумма недоимки по налогам, пеням и штрафам переходит в категорию имущественных требований, по которым кредитором является государственный бюджет, чьи интересы представляет ФНС России, в том числе при проведении процедур банкротства организации-должника [7]. Кроме того, налоговый орган имеет право, предусмотренное п. 3 ст. 45 НК РФ, взыскания налогов с взаимозависимых с налогоплательщиком лиц.

Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям

Если в течение 75 дней со дня вступления в силу решения о привлечении налогоплательщика к ответственности денежных средств на его едином налоговом счете недостаточно для уплаты недоимок, налоговый орган направляет материалы в следственные органы. Передача материалов сама по себе не означает автоматического возбуждения уголовного дела, так как следственные органы должны проверить наличие признаков состава преступления и принять самостоятельное процессуальное решение [10; 11]. Однако практика показывает, что при наличии суммы долга по налогам, позволяющей квалифицировать

¹ Международный пакт о гражданских и политических правах (принят 16.12.1966 Резолюцией 2200 (XXI) на 1496-ом пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН) [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5531 (дата обращения: 12.04.2026).

деяние по ст. 199 УК РФ, уголовные дела возбуждаются. При этом принятое следственными органами решение (возбуждение уголовного дела или отказ) и дальнейшие действия в ходе расследования дела формально не влияют на проводимые налоговым органом процедуры по взысканию сумм – не прекращают и не приостанавливают их.

Данное обстоятельство порождает первую коллизию административных, арбитражно-процессуальных и уголовно-процессуальных норм в отношении ареста имущества. Как справедливо отмечает А.Р. Шарипова, весьма неоднозначной представляется ситуация, возникающая в случаях применения налоговым органом ареста имущества, последующей отмены этого ареста арбитражным судом по делу об оспаривании налогоплательщиком акта налогового органа, если в это время выносится решение об аресте в рамках уголовного дела [4].

Более того, уже в этот момент при наличии подозреваемого или обвиняемого по уголовному делу широко применяется арест личного имущества указанных лиц, без сбора достаточных доказательств, подтверждающих отсутствие возможности взыскания задолженности с налогоплательщика-организации [12].

ГРАЖДАНСКИЙ ИСК В УГОЛОВНОМ ПРОЦЕССЕ И ДЕЛИКТНЫЙ ИСК ПО ГК РФ КАК СПОСОБЫ ВОЗМЕЩЕНИЯ ИМУЩЕСТВЕННОГО УЩЕРБА БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЕ

Гражданский иск является вторым механизмом компенсации потерь бюджета. Он может быть предъявлен к обвиняемому по уголовному делу в соответствии с ч. 3 ст. 44 УПК РФ либо как деликтный иск к физическому лицу, осужденному за налоговое преступление, либо к лицу, уголовное преследование которого прекращено по нереабилитирующим основаниям в порядке ст. 15 и 1064 ГК РФ. Несмотря на одинаковую цель (компенсация ущерба бюджету, причиненного налоговым преступлением), гражданский и деликтный иски различаются по правовой природе, процессуальной форме и субъектному составу. Разграничение этих двух инструментов имеет не только теоретическое, но и сугубо практическое значение.

Гражданский иск в уголовном деле предъ- является непосредственно в рамках уголовного судопроизводства на основании ст. 44 и 309 УПК РФ и разрешается приговором суда. Его предметом является возмещение имущественного вреда, причиненного преступлением. Истцом выступает прокурор либо налоговый орган, ответчиком – обвиняемый (осужденный) или лицо, несущее материальную ответственность за его действия. Процессуальное удобство данного инструмента очевидно: требование рассматривается вместе с уголовным делом, доказательная база уже сформирована следствием, а фактические обстоятельства, установленные приговором, впоследствии будут иметь преюдициальное значение в иных судебных процессах². Вместе с тем гражданский иск в уголовном деле является, по существу, акцессорным по отношению к уголовному преследованию: прекращение уголовного дела по реабилитирующим основаниям влечет отказ в иске, а при прекращении по нереабилитирующим основаниям суд оставляет иск без рассмотрения и передает его в гражданское судопроизводство (ч. 2 ст. 306 УПК РФ).

Деликтный иск по ст. 1064 ГК РФ, напротив, является самостоятельным гражданско-правовым требованием, предъявляемым вне уголовного судопроизводства в суд общей юрисдикции в общеисковом порядке. Его правовым основанием служит причинение вреда публично-правовому образованию (бюджету) умышленными действиями физического лица. Конституционный Суд РФ в постановлении от 8 декабря 2017 г. № 39-П³ (далее – постановление № 39-П) признал, что положения ст. 15 и 1064 ГК РФ в системной связи с подп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ допускают взыскание по таким искам сумм неуплаченных налогов и

² По делу о проверке конституционности положений статьи 90 УПК РФ : постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 30-П // Собрание законодательства РФ. 2012. № 2, ст. 398.

³ По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г. Г. Ахмадеевой, С. И. Лысяка и А. Н. Сергеева : постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П // Собрание законодательства РФ. 2017. № 52 (ч. 1), ст. 8153.

пеней с физических лиц, осужденных за совершение налоговых преступлений, либо уголовное преследование которых прекращено по нереабилитирующим основаниям.

Расчет судом суммы подлежащих удовлетворению исковых требований как в соответствии со ст. 44 УПК РФ, так и со ст. 1064 ГК РФ должен производиться с учетом того, что сумма неуплаченных юридическим лицом налогов, составляющих объективную сторону состава конкретного преступного деяния, предусмотренного ст. 199 УК РФ, и размер фактически причиненного бюджету ущерба на момент вынесения судом решения часто не совпадают, так как часть суммы может быть добровольно уплачена или принудительно взыскана на момент вынесения решения по иску.

В соответствии с п. 4.2 постановления № 39-П при определении ответственности физического лица суд вправе учитывать его имущественное положение, факт обогащения в результате совершения налогового преступления, степень вины, назначенное ему уголовное наказание, а также иные существенные обстоятельства. Однако практика показывает, что суды зачастую выносят решения о взыскании без учета указанных обстоятельств.

Налоговые суммы в крупном размере взыскиваются с лиц, участвовавших в преступлении в роли пособников, игравших вспомогательную роль в реализации преступного умысла и не получивших материальных преимуществ, например, с бухгалтерских работников [13].

При рассмотрении гражданского иска по преступлениям, совершенным в соучастии, суды рассматривают налоговую задолженность не только с точки зрения общей итоговой суммы, но и с позиции оценки субъективной составляющей каждого эпизода.

Подход к размеру предъявляемой суммы исковых требований не имеет существенных отличий. По гражданскому иску в уголовном деле взыскиваются суммы недоимки и пеней, то есть сумма, равная реальному бюджетному ущербу. По деликтному иску взыскиваются убытки в смысле ст. 15 ГК РФ, которые также ограничены недоимкой и пенями. Оба инструмента исключают взыскание с физического лица штрафов, наложенных на организацию: штрафы имеют карательный, а не компенса-

ционный характер. Данный вывод прямо следует из п. 3.4 постановления № 39-П. Впоследствии Конституционный Суд распространил это правило и на субсидиарную ответственность в деле о банкротстве, подтвердив, что лица, привлеченные к уголовной ответственности за налоговые преступления, не несут бремени уплаты штрафов за организацию в рамках субсидиарной ответственности⁴.

Принципиальное отличие деликтного иска от гражданского иска в уголовном деле состоит в стандарте доказывания. В уголовном процессе фактические обстоятельства преступления установлены вне разумных сомнений, предъявляемый параллельно гражданский иск опирается на ту же доказательную базу. Деликтный иск, напротив, рассматривается в состязательном гражданском процессе, где истец несет бремя доказывания всех элементов деликта (ст. 56 ГПК РФ): противоправности, вреда, причинной связи и вины. При этом в судебной практике сложилась позиция, согласно которой прекращение уголовного дела по нереабилитирующим основаниям (в частности, в связи с уплатой недоимки по ст. 28.1 УПК РФ или за истечением срока давности) не освобождает лицо от гражданско-правовой ответственности перед бюджетом и не создает в пользу ответчика презумпции отсутствия вины. Тем самым деликтный иск играет роль «последнего рубежа» компенсации бюджетных потерь применительно к случаям, когда уголовный процесс не завершился обвинительным приговором.

Общим для этих двух инструментов является условие допустимости обращения к физическому лицу, несмотря на то что субъектом неисполненного налогового обязательства является организация.

Правовая природа гражданского иска, предъявляемого в рамках уголовного дела по ст. 199 УК РФ, остается предметом дискуссий в доктрине. Традиционно он квалифицируется как иск о возмещении вреда, причиненного преступлением, на основании ст. 1064 ГК РФ. При этом ответчиком выступает не организация-налогоплательщик, а осужденный руко-

4 По делу о проверке конституционности пункта 11 статьи 61.11 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)»: постановление Конституционного Суда РФ от 30.10.2023 № 50-П // Собрание законодательства РФ. 2023. № 46, ст. 8191.

водитель. Между тем такое понимание порождает серьезный концептуальный вопрос: если подлинным должником перед бюджетом является организация и обязанность по уплате налогов лежит на ней, то в чем состоит «вред», причиненный физическим лицом?

**ПРОБЛЕМА ДВОЙНОГО ВЗЫСКАНИЯ
В СЛУЧАЕ ПРЕДЪЯВЛЕНИЯ ИСКА
К ЮРИДИЧЕСКОМУ ЛИЦУ
И КОНТРОЛИРУЮЩИМ ЕГО ЛИЦАМ**

Несмотря на то что действующее законодательство рассматривает в качестве субъекта уголовной ответственности исключительно физическое лицо, в соответствии со ст. 54 УПК РФ гражданским ответчиком может быть также организация. Таким образом, предъявление иска к физическому лицу должно осуществляться в исключительных случаях и иметь достаточное обоснование.

Конституционный Суд РФ в постановлении № 39-П сделал первый шаг к системному решению данных вопросов, введя принцип «исчерпания механизмов» как условия допустимости взыскания ущерба с физического лица. Пленум Верховного Суда РФ в п. 28 постановления от 26 ноября 2019 г. № 48 также разъяснил, что виновное физическое лицо может быть привлечено в качестве гражданского ответчика в уголовном деле «лишь в случаях, когда отсутствуют правовые и (или) фактические основания для удовлетворения налоговых требований за счет самой организации или лиц, отвечающих по ее долгам»⁵.

Данный принцип отражает фундаментальное конституционное требование: физическое лицо – руководитель организации совершает налоговое преступление как субъект уголовной ответственности, но не является налогоплательщиком, которым остается организация. Конституционный Суд, разрешая аналогичный вопрос применительно к ответственности по ст. 15.11 КоАП РФ, в постановлении от 9 июля 2019 г. № 27-П указал, что ответственность руководителя перед бюджетом носит дополнительный, обеспечительный характер по отношению к налоговой обязанно-

сти организации⁶. Следовательно, основным должником перед бюджетом всегда является юридическое лицо, а взыскание с физического лица носит субсидиарный характер, поэтому при рассмотрении деликтного иска к физическому лицу суд обязан установить, не произведено ли уже взыскание с организации, и при наличии такового должен либо отказать в иске, либо уменьшить его размер на сумму взысканного.

Практика, однако, нередко игнорирует данное ограничение. Гражданский иск предъявляется к руководителю почти одновременно с обвинением, без предварительного установления невозможности взыскания с организации. Это порождает риск двойного взыскания: организация уплачивает недоимку во исполнение решения налогового органа, а руководитель дополнительно выплачивает ту же сумму по приговору суда. Принцип «исчерпания механизмов», выведенный в постановлении № 39-П, теоретически исключает такую ситуацию.

Данная позиция воспроизводит общую логику «корпоративной вуали» в налоговых правоотношениях: государство обязано сначала исчерпать возможности взыскания с самого налогоплательщика – юридического лица и лишь затем «пробивать корпоративную вуаль» для взыскания с физических лиц. Снятие «корпоративной вуали» в налоговом контексте представляет собой экстраординарный, а не стандартный инструмент.

ФНС России в письме от 9 февраля 2024 г. № Д-5-18/23@ формулирует правовую позицию в связи с вышеуказанным постановлением, однако она представляет собой его весьма расширительное толкование, не всегда имеющее достаточную правовую основу⁷. Так, например, часть обстоятельств, которые предлагается представлять в качестве подтверждений исчерпания возможности взы-

⁶ По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О. В. Анисимовой: постановление Конституционного Суда РФ от 09.07.2019 № 27-П // Собрание законодательства РФ. 2019. № 29, ст. 4018.

⁷ О формировании позиции уполномоченного органа при направлении гражданских исков в суд с учетом позиции постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 08.12.2017 № 39-П: письмо ФНС России от 09.02.2024 № Д-5-18/23@ [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_470073/ (дата обращения: 12.04.2026).

⁵ О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 // Российская газета. 2019. № 276.

скания с организации, носит весьма широкий и оценочный характер. В частности, «при наличии в едином государственном реестре юридических лиц сведений, в отношении которых внесена запись об их недостоверности», «если данные о финансово-хозяйственном состоянии организации... указывают на невозможность удовлетворения требований об уплате обязательных платежей». Это создает практический риск злоупотреблений: налоговый орган, проведя собственный анализ финансового состояния организации, может немедленно предъявить деликтный иск к руководителю, не дожидаясь формального исчерпания механизмов налогового принудительного исполнения. Суды, в свою очередь, нередко принимают такой иск, не проверяя, действительно ли организация лишена возможности погасить задолженность.

Ситуации, создающие риск двойного взыскания, противоречащие приведенным позициям высших судебных инстанций, нередко становятся основаниями для отмены судебных решений: в связи с отсутствием взыскания при наличии правопреемника юридического лица; в связи с тем, что в рамках процедуры банкротства налогоплательщика не предпринимались меры по взысканию задолженности с контролирующих налогоплательщика лиц в рамках субсидиарной ответственности; в связи с тем, что процедура банкротства налогоплательщика не окончена; в связи с тем, что задолженность организации в порядке ст. 45 НК РФ взыскана с взаимозависимого лица.

Самостоятельный и практически значимый случай применения деликтного иска по ст. 1064 ГК РФ возникает тогда, когда уголовное дело не возбуждалось вовсе либо было прекращено по реабилитирующим основаниям, но налоговая задолженность организации осталась непогашенной, а сама организация признана недействующей и исключена из ЕГРЮЛ. В подобных ситуациях деликтный иск выступает не дополнением к уголовному преследованию, а самостоятельным и порой единственным инструментом бюджетного возмещения, опирающимся исключительно на нормы гражданского права.

Таким образом, принцип «исчерпания механизмов» в данном случае реализуется не через формальное прохождение всех стадий

принудительного исполнения, а через констатацию факта ее исключения из реестра.

СУБСИДИАРНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ КОНТРОЛИРУЮЩИХ ЛИЦ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ О БАНКРОТСТВЕ

Специальным механизмом является субсидиарная ответственность контролирующих должника лиц (КДЛ) в деле о несостоятельности (банкротстве) организации-налогоплательщика. Правовую основу составляет ст. 61.11 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»⁸. Согласно п. 26 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 презумпция наличия причинно-следственной связи между действиями (бездействием) контролирующего лица и объективным банкротством возникает в случае, когда должник привлечен к налоговой ответственности за неуплату или неполную уплату налогов в результате занижения налоговой базы, а доначисленные суммы налогов составили более 50 % совокупного размера основной задолженности перед реестровыми кредиторами третьей очереди⁹.

Суды привлекают к субсидиарной ответственности не только действующих, но и бывших руководителей, возглавлявших организацию в периоды совершения налоговых нарушений, а также учредителей, если доказана их причастность к принятию решений, повлекших банкротство.

Критическую позицию в части субсидиарной ответственности при наличии оправдательного приговора занял Арбитражный суд Дальневосточного округа: если суд общей юрисдикции вынес оправдательный приговор, содержащий выводы о реальности хозяйственных отношений налогоплательщика с контрагентами, данные выводы подлежат учету в арбитражном деле о субсидиарной ответственности, поскольку «по общему правилу ответственным за неуплату налогов является само юридическое лицо», а субсидиарная ответственность руководителя наступает

⁸ Собрание законодательства РФ. 2002. № 43, ст. 4190.

⁹ О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве: постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53 // Российская газета. 2017. № 297.

лишь при доказанности его противоправных и виновных действий¹⁰.

Данный механизм принципиально отличается от деликтного иска по ряду параметров. Во-первых, субсидиарная ответственность в деле о банкротстве предполагает погашение не только недоимки, но и всего объема задолженности организации-банкрота перед всеми кредиторами (в том числе перед бюджетом). Во-вторых, ее инициатором является конкурсный управляющий или кредиторы, а не налоговый орган (хотя последний может заявить соответствующее требование как кредитор). В-третьих, требование может быть предъявлено к нескольким физическим и юридическим лицам, а не только к тем, кто является обвиняемым по делу или в отношении которых вынесен приговор (это могут быть собственники организации, иные аффилированные лица). Учитывая предусмотренные законодательством и сформулированные судебной практикой высших судебных инстанций особые требования к доказыванию субъективных признаков преступления по ст. 199 УК РФ [14], состав ответчиков по искам о субсидиарной ответственности, как правило, шире.

Существуют и процессуальные отличия в рассмотрении этих исков. Иски о субсидиарной ответственности по законодательству о банкротстве рассматриваются только арбитражными судами, иски по ст. 1064 ГК РФ также могут быть поданы в суды общей юрисдикции. Есть отличия в сроках давности по этим искам и порядке их исчисления.

Следует отметить, что удовлетворенное требование в отношении контролирующего лица пополняет конкурсную массу организации-банкрота. В соответствии со ст. 61.17 Закона о банкротстве право выбора способа распоряжения кредитором указанным требованием предусмотрено только в отношении субсидиарной ответственности по ст. 61.11 указанного закона и имеет определенные ограничения (например, в случае ранее вынесенных судебных актов о взыскании с контролирующих лиц имущества или денежных

средств в рамках применения последствий недействительности сделок).

Необходимо учитывать двухэтапность процедуры привлечения к ответственности контролирующих должника лиц – от вынесения определения о наличии оснований привлечения КДЛ к ответственности до вынесения окончательного решения с указанием суммы, подлежащей взысканию с каждого контролирующего лица после завершения расчетов с кредиторами.

Таким образом, в ходе процедуры банкротства организации может создаться следующая ситуация: в отношении лица, привлеченного к субсидиарной ответственности, вынесен судебный акт о взыскании полной суммы налогового долга; данное требование реализовано на торгах по цене значительно ниже номинала; большая часть требования ФНС осталась не удовлетворенной. Это создает риск повторного предъявления налоговым органом данной суммы или ее части в рамках гражданского иска.

Ввиду длительности процедур банкротства юридических лиц до их завершения невозможно сделать окончательный вывод о сумме требований, которые удастся удовлетворить.

Если дело о банкротстве организации прекращено по основаниям, указанным в п. 3 ст. 61.14 Закона о банкротстве, кредиторы (в том числе налоговый орган) сохраняют право на обращение в суд с заявлением о привлечении контролирующих должника лиц к ответственности вне рамок дела о банкротстве в соответствии со ст. 61.19 Закона о банкротстве [15].

Центральным практическим вопросом является недопустимость взыскания с одного и того же лица одной и той же суммы дважды – по деликтному иску и в рамках субсидиарной ответственности (или наоборот). Судебная практика выработала механизм зачета: если сумма уже взыскана с ответчика в пользу бюджета по деликтному иску или по гражданскому иску в уголовном деле, она подлежит вычету при определении размера субсидиарной ответственности того же лица в деле о банкротстве. В определении Верховного Суда РФ от 3 июля 2020 г. № 305-ЭС19-17007 (2) по делу № А40-203647/2015 отмечена особенность требования о привлечении контролирующих лиц к субсидиарной ответственности, основанная на том, что данное требование

¹⁰ Подборка судебных решений: субсидиарная ответственность за неуплату налогов [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/law/podborki/subsidiarnaya_otvetstvennost_z_a_neuplatu_nalogov/ (дата обращения: 12.04.2026).

«по сути опосредует типизированный иск о возмещении причиненного вреда, возникшего у кредиторов в связи с доведением основного должника до банкротства»¹¹. Вследствие этого суд при определении соотношения этих требований исходит из их зачетного характера по отношению друг к другу (п. 1 ст. 6, абз. 1 п. 1 ст. 394 ГК РФ). Обратная ситуация – частичное погашение субсидиарной ответственности и предъявление деликтного иска на остаток – также возможна, хотя практика по ней остается немногочисленной.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Конкуренция правовых механизмов взыскания налоговой задолженности при уголовно наказуемом уклонении от уплаты налогов организацией представляет собой одну из наиболее острых проблем на стыке уголовного, налогового, гражданского и процессуального права. Существование четырех самостоятельных механизмов: налогового взыскания с организации, гражданского иска в уголовном деле, деликтного иска к физическому лицу и субсидиарной ответственности в деле о банкротстве – создает не только богатый инструментарий для государства в достижении фискальных целей, но и серьезные риски нарушения прав лиц, привлеченных к ответственности.

Конституционный Суд РФ сделал важный шаг к системному решению проблемы, введя принцип «исчерпания механизмов» и принцип запрета двойного взыскания. Однако практическая реализация данных принципов остается непоследовательной в силу отсутствия надлежащих законодательных механизмов их обеспечения. Необходимы как нормативные уточнения, устанавливающие четкую иерархию применения механизмов, так и создание информационной инфраструктуры, позволяющей судам разных ветвей юрисдикции координировать применение различных инструментов взыскания. Именно на этом направлении должны быть сосредоточены

усилия законодателя и высших судебных инстанций в ближайшей перспективе.

По результатам проведенного анализа можно сформулировать следующие выводы и предложения.

1. Механизмы восстановления бюджетных потерь при уголовно наказуемом уклонении от уплаты налогов (налоговое взыскание с организации, гражданский иск в уголовном деле, деликтный иск к физическому лицу, субсидиарная ответственность в деле о банкротстве) не являются равноправными альтернативами. Они образуют иерархию, в основе которой лежит принцип «исчерпания механизмов»: взыскание с физического лица возможно лишь при невозможности взыскания с самой организации и с иных лиц, несущих ответственность по ее долгам.

2. Ключевой коллизией в действующей практике является нарушение данной иерархии: гражданский иск к руководителю в уголовном деле нередко предъявляется и удовлетворяется параллельно с сохраняющимися возможностями взыскания с организации, что создает реальный риск двойного взыскания. Устранение данной коллизии требует законодательного уточнения: в ч. 1 ст. 44 УПК РФ следует прямо указать, что гражданский иск по делам о налоговых преступлениях организаций предъявляется к физическому лицу лишь при невозможности взыскания с организации-налогоплательщика, подтвержденной судебным актом.

3. Предлагается законодательно закрепить следующую иерархию применения механизмов взыскания. Первый уровень – административный (налоговый): взыскание недоимки, пеней и штрафов с организации-налогоплательщика; при наличии оснований – взыскание задолженности с взаимозависимых лиц. Второй уровень – гражданско-правовой в деле о банкротстве: субсидиарная ответственность контролирующих лиц при несостоятельности организации. Третий уровень: гражданский иск в уголовном процессе к физическому лицу, осужденному за налоговое преступление, или деликтный иск по ст. 1046 ГК РФ.

4. Необходимо сформировать судебную практику в части принятия исков к производству, исключающую параллельное производство в отношении одних и тех же лиц

¹¹ Определение Верховного Суда РФ от 03.07.2020 № 305-ЭС19-17007 [Электронный ресурс]. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/15271a37-3b3e-490a-891d-75ac7dd276f9/98a783db-62cd-4e49-943b-6e2b2443fc27/A40-203647-2015_20200703_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 12.04.2026).

через различные механизмы: если подано заявление о привлечении лица к субсидиарной ответственности в соответствии с Законом о банкротстве, это должно исключать последующее принятие к производству гражданского иска по уголовному делу, что исключит в том числе параллельный арест имущества одного лица по двум делам, основанным на одном и том же обстоятельстве.

5. Во избежание двойного взыскания необходимо систематический контроль на стадии исполнения: при получении организацией-налогоплательщиком средств для уплаты недоимки (в том числе в связи с погашением задолженности в рамках прекращения уголовного преследования по ст. 28.1 УПК РФ) исполнение приговора в части гражданского иска должно быть прекращено в соответствующей части.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования) : монография / И.И. Кучеров. – Москва : ЮрИнфоР, 2011. – 456 с.
2. Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономической деятельности (глава 22 УК РФ) : монография : в 2 ч. / Н.А. Лопашенко. – Москва : Юрлитинформ, 2022. – Ч. 2. – 442 с.
3. Есаков Г.А. Налоговые преступления: тонкая настройка ответственности в 2022 году и на перспективу / Г.А. Есаков // Закон. – 2022. – № 11. – С. 38–47.
4. Шарипова А.Р. Процессуальные особенности уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях / А.Р. Шарипова // Журнал российского права. – 2024. – № 4. – С. 119–131.
5. Ткачев А.А. Обзор судебных актов Верховного Суда Российской Федерации за 2023 год по делам о банкротстве / А.А. Ткачев. – Москва : Юстицинформ, 2024. – 200 с.
6. Хаванова И.А. Взаимозависимые лица: корпоративные покровы и фискальные проблемы / И.А. Хаванова // Журнал российского права. – 2018. – № 7 (259). – С. 112–122.
7. Канашевский В.А. Концепция бенефициарной собственности в российской судебной практике (частно-правовые аспекты) / В.А. Канашевский // Журнал российского права. – 2016. – № 9 (237). – С. 27–38.
8. Козина Е.А. Гражданско-правовая ответственность единоличного исполнительного органа хозяйственного общества: соотношение с институтами трудового и налогового права / Е.А. Козина, М.Р. Король // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2024. – № 8 (120). – С. 191–199.
9. Красюков А.В. Налоговые имущественные правоотношения : монография / А.В. Красюков. – Москва : Проспект, 2022. – 336 с.
10. Серова Е.Б. Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях: проблемы и возможные пути их решения / Е.Б. Серова, Е.В. Пушторская // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2023. – № 1 (97). – С. 127–136.
11. Ряполова Я.П. Оптимизация правового режима возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях в свете циклических изменений уголовно-процессуального закона / Я.П. Ряполова // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: История и право. – 2022. – Т. 12, № 6. – С. 132–142.

REFERENCES

1. Kucherov I.I. Tax Crimes (Theory and Practice of Investigation). Moscow, YurInfoR Publ., 2011. 456 p.
2. Lopashenko N.A. Crimes in the Sphere of Economic Activity (Chapter 22 of the Criminal Code of the Russian Federation). Moscow, YurLitinform Publ., 2022. Pt. 2. 442 p.
3. Esakov G.A. Tax Crimes: Fine-Tuning Liability in 2022 and for the Future. *Zakon*, 2022, no. 11, pp. 38–47. (In Russian).
4. Sharipova A.R. Procedural Features of Criminal Prosecution in Cases of Tax Crimes. *Journal of Russian Law*, 2024, no. 4, pp. 119–131. (In Russian).
5. Tkachev A.A. Review of Judicial Acts of the Supreme Court of the Russian Federation for 2023 on Bankruptcy Cases. Moscow, Yustitsinform Publ., 2024. 200 p.
6. Khavanova I.A. Interdependent Persons: Corporate Covers and Fiscal Issues. *Journal of Russian Law*, 2018, no. 7 (259), pp. 112–122. (In Russian).
7. Kanashevsky V.A. The Concept of Beneficial Ownership in Russian Judicial Practice (Private Law Aspects). *Journal of Russian Law*, 2016, no. 9 (237), pp. 27–38. (In Russian).
8. Kozina E.A., Korol M.R. Civil Liability of the Sole Executive Body of a Business Company: Correlation with Labor and Tax Law Institutions. *Courier of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*, 2024, no. 8 (120), pp. 191–199. (In Russian).
9. Krasnyukov A. V. Tax Property Relations. Moscow, Prospect Publ., 2022. 336 p.
10. Serova E.B., Pushtorskaya E.V. Initiation of Criminal Cases on Tax Crimes: Problems and Possible Solutions. *Vestnik of the St. Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 2023, no. 1 (97), pp. 127–136. (In Russian).
11. Ryapolova Ya.P. Use of the Potential of Operational-Search Activities in Solving Problems Stages of Initiation of a Criminal Case: Problemic Issues of Theory and Practice. *Proceedings of Southwest State University. Series: History and Law*, 2022, vol. 12, no. 6, pp. 132–142. (In Russian).
12. Esakov G.A. Ruling no. 46-П of 17 December 2025 of the Constitutional Court of the Russian Federation on Property Seizure and Insolvency: A Criminal Lawyer's Perspective. *Bulletin of Economic Justice of the Russian Federation*, 2026, no. 3, pp. 201–207. (In Russian).

12. Есаков Г.А. Постановление КС РФ от 17 декабря 2025 года № 46-П об аресте имущества и банкротстве: взгляд уголовного юриста / Г.А. Есаков // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2026. – № 3. – С. 201–207.

13. Савченко М.М. Вопросы взыскания с физических лиц ущерба, причиненного государству в результате уклонения от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией (ст. 199 УК РФ) / М.М. Савченко // Налоги. – 2020. – № 1. – С. 46–48.

14. Савченко М.М. Проблема квалификации деяния, предусмотренного ст. 199 Уголовного кодекса РФ, по субъективным признакам / М.М. Савченко, Ю.Г. Клещенко // Российский следователь. – 2025. – № 6. – С. 40–46.

15. Филипенко Н.В. Внебанкротная субсидиарная ответственность лиц, контролировавших общество с ограниченной ответственностью / Н.В. Филипенко // Арбитражные споры. – 2023. – № 1 (101). – С. 3.

13. Savchenko M.M. Issues of Recovery the Damage Caused to the State Arising from Evasion of Taxes to be Paid by the Organization from Natural Persons (Article 199 of the Criminal Code of the Russian Federation). *Taxes*, 2020, no. 1, pp. 46–48. (In Russian).

14. Savchenko M.M., Kleschenko Yu.G. The Problem of Qualification of an Act Stipulated by Article 199 of the Criminal Code of the Russian Federation Based on Subjective Attributes. *Russian Investigator*, 2025, no. 6, pp. 40–46. (In Russian).

15. Filipenko N.V. Non-Bankruptcy Subsidiary Liability of Persons Who Controlled a Limited Liability Company. *Arbitration Disputes*, 2023, no. 1 (101), p. 3. (In Russian).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Савченко Майя Михайловна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономической безопасности.

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Savchenko Maya Mikhailovna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Economic Security.

Статья поступила в редакцию 12.04.2026; одобрена после рецензирования 01.06.2026; принята к публикации 01.06.2026.
The article was submitted 12.04.2026; approved after reviewing 01.06.2026; accepted for publication 01.06.2026.