


Научная статья  
УДК 343.359+342.743  
DOI: 10.47475/2311-696X-2024-42-3-129-133

С. 129–133

## СЕМАНТИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ НОРМ О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ И НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ИХ ТОЛКОВАНИЯ

Денис Юрьевич Гончаров

*Югорский государственный университет, Ханты-Мансийск, Россия;  
Челябинский государственный университет, Челябинск, Россия*  
d\_goncharov@ugrasu.ru

 <https://orcid.org/0000-0003-3347-2533>

**Аннотация.** На современном этапе развития юридической науки и законодательной техники необходимо исследовательское обеспечение межотраслевой согласованности норм законодательства. Для этого предпринята попытка изучить некоторые особенности, обусловленные семантикой и бланкетностью норм о налоговых преступлениях.

*Гипотеза исследования:* семантические особенности текста норм о налоговых преступлениях указывают на их недостаточную согласованность с нормами налогового законодательства.

*Цель:* выявить и описать несоответствие смыслового содержания признаков налоговых преступлений, закрепленных в УК РФ, нормам налогового законодательства, в результате чего обозначить научную проблему влияния семантических и бланкетных особенностей уголовно-правовых норм на их уяснение.

**Ключевые слова:** семантика, бланкетность, нормы о налоговых преступлениях, налоговое законодательство, уклонение; толкование


**Для цитирования:** Гончаров Д. Ю. Семантические особенности норм о налоговых преступлениях и некоторые вопросы их толкования // Правопорядок: история, теория, практика. 2024. № 3 (42). С. 129–133. DOI: 10.47475/2311-696X-2024-42-3-129-133

Scientific article

## SEMANTIC FEATURES OF THE NORMS ON TAX CRIMES AND SOME QUESTIONS OF THEIR INTERPRETATION

Denis Yu. Goncharov

*Yugra State University, Khanty-Mansiysk, Russia;  
Chelyabinsk State University, Chelyabinsk, Russia*  
d\_goncharov@ugrasu.ru

 <https://orcid.org/0000-0003-3347-2533>

**Abstract.** At the present stage of the development of legal science and legislative technology, it is necessary to provide research support for intersectoral consistency of legislative norms. To do this, an attempt has been made to study some of the features caused by the semantics and formality of the norms on tax crimes.

*The hypothesis of the study:* the semantic features of the text of the norms on tax crimes indicate their insufficient consistency with the norms of tax legislation.

*Purpose:* to identify and describe the inconsistency of the semantic content of the signs of tax crimes enshrined in the Criminal Code of the Russian Federation with the norms of tax legislation, as a result of which to identify the scientific problem of the influence of semantic and blank features of criminal law norms on their clarification.

**Keywords:** semantics, formality, norms on tax crimes, tax legislation, evasion, interpretation

**For citation:** Goncharov DYU. Semantic features of the Norms on tax crimes and some questions of their interpretation. *Pravoporyadok: istoriya, teoriya, praktika* [Legal and Order: History, Theory, Practice]. 2024;(3):129-133. (In Russ.) DOI: 10.47475/2311-696X-2024-42-3-129-133

## Введение

Тексты уголовно-правовых норм, предусмотренных ст. 198–199.4 УК РФ, имеют высокую сложность с точки зрения системности, динамичности, организации, связывают различные отрасли права в ходе квалификации уголовно-правовых деяний. Сами преступления — длящиеся, имеются сложности применения межотраслевого законодательства. Все перечисленные проблемы связаны с вопросами семантики и толкования.

Именно смысловое содержание юридического текста проявляется при его восприятии. Так, интерпретатор ст. 198–199.4 УК РФ (например, в лице следователя) придает воспринимаемой диспозиции нормы о налоговом преступлении смысл, от которого зависит построение качественной уголовно-правовой модели преступления. Поскольку у интерпретатора имеются различные уровни интеллектуальных способностей, таких как уровень образования, культуры и др., то и текст закона должен обеспечивать доступность его понимания, быть достаточно простым для чтения и восприятия. Однако это стремление не должно умалять юридическую точность текста и не должно искажать его первоначальное значение, ведь именно текст закона первоначально служит средством передачи информации о содержании правовых норм, через него выражается мысль законодателя, превращаясь в форму, пригодную для дальнейшего использования.

## Материал и методы

Методология исследования обусловлена темой, гипотезой, целью и задачами исследования. Учтена разъяснительная практика Верховного Суда РФ и Конституционного Суда РФ, приняты во внимание решения по конкретным делам о налоговых преступлениях. Вообще по сегодняшний день в уголовно-правовой доктрине относительно уклонения от уплаты налогов особую роль играет концепция об обоснованности налоговой выгоды налогоплательщика (постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»<sup>1</sup>): так, «налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции, не соответствующие их действительным экономическим смыслам или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)...»<sup>2</sup>.

## Ход и результаты исследования

В настоящее время в судебной практике все чаще упоминаются следующие элементы налоговой доктрины

о сомнительности финансово-хозяйственных операций, фактически переключавшие в уголовно-правовую материю, а также элементы относительно толкования налогового законодательства: «...не осуществляющим реальной финансово-хозяйственной деятельности...»; «...достоверно зная об отсутствии реальных хозяйственных взаимоотношений между ООО...», «...поскольку практики применения ч. 2 ст. 47 ФЗ № 212 на тот период не имелось, как и толкования понятия систематичности нарушений...»<sup>3</sup>, «...сомнительным контрагентам на территорию выполнения работ (г. Москва) не оформлялись, что свидетельствует о нереальности выполнения сомнительными контрагентами спорных работ...»<sup>4</sup>.

Относительно бланкетности и толкования преступных деяний по нормам о налоговых преступлениях обратимся к разъяснениям Конституционного Суда РФ (далее — Суд), в которых указано, что суд обязан проводить проверку, в том числе и с учетом толкований налоговой службы<sup>5</sup>, что подтверждается ссылкой на приказ ФНС РФ в обвинительном приговоре от 2021 года по ст. 199 УК РФ — «...состав сведений, указанных в книге покупок и книге продаж, в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, в выставленных счетах-фактурах, включаемых в налоговую декларацию, определяется согласно приказу Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ (с учетом изменений и дополнений)»<sup>6</sup>.

С учетом объема налогового законодательства, подзаконных актов и др. разъяснений налоговой службы и Минфина РФ, суд также должен учитывать принцип правовой определенности<sup>7</sup>, когда в отсутствие четкости в формулировке законодательной нормы, это может привести к разночтениям и последующему неправильному толкованию со стороны правоприменителя. Подчеркивается, что само отсутствие ясности, определенности в тексте нормы уже является нарушением, что может повлечь за собой нарушение верховенства закона. Норма закона должна иметь четкость, ясность,

<sup>3</sup> Приговор по делу 1-92/2023 (1-669/2022) : от 01.02.2023 // Судебные решения РФ. URL: <https://судебныерешения.рф/74871130/extended> (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>4</sup> Приговор по делу 1-166/2021 : от 26.02.2021 // Судебные решения РФ. URL: <https://судебныерешения.рф/57935240/extended> (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>5</sup> См.: По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром нефть»: постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 31 марта 2015 года № 6-П // СПС «КонсультантПлюс». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_177352/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177352/) (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>6</sup> Приговор по делу 1-166/2021 : от 26.02.2021 // Судебные решения РФ. URL: <https://судебныерешения.рф/57935240/extended> (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>7</sup> Конституционно-правовая защита предпринимательства: актуальные аспекты (на основе решений Конституционного Суда Российской Федерации 2018–2020 годов) : информация КС РФ. URL: <https://ksrf.ru/ru/Info/Maintenance/Documents/Информация%202020.pdf> (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>1</sup> URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/) (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>2</sup> Обзор Судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2016). URL: <https://vsrf.ru/documents/practice/15174/> (дата обращения: 25.02.2024).

однозначность, чтобы у правоприменителя не имелось возможности в неограниченном усмотрении таковой при привлечении к юридической ответственности. В сфере налогообложения не допускаются неопределенные формулировки, так как это может привести к произвольному привлечению к ответственности налогоплательщика. Отмечается, что при рассмотрении вопросов о нарушении налогового законодательства РФ обязательно должны быть указаны отдельные признаки каждого конкретного правонарушения, в частности, не должны применяться такие оценочные понятия как «сокрытый доход», «заниженный доход» в ходе квалификации противоправного деяния, делая невозможным однозначное толкование и применение таковых понятий<sup>1</sup>. «Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение, а расплывчатость налоговой нормы может привести к произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиком»<sup>2</sup>.

В данной связи проанализируем терминологическую единицу — «уклонение», которая по нашему мнению в контексте ст. 198, 199, 199.3, 199.4 УК РФ не криминализована в полном объеме и не вполне соответствует доктрине определенности формулировки в диспозиции указанных статей УК РФ, на что также указывали некоторые авторы в аспекте формулировок уголовно-правового запрета [2; 3; 4; 5].

Имеются и иные неопределенности в части использования оценочной категории в ст. 199.1 УК РФ, предусматривающей ответственность за неисполнение обязанности налогового агента. Так, термин «личный интерес» налогового агента не раскрыт в соответствующей уголовно-правовой норме и что точно имел в виду законодатель доподлинно не известно, о чем также указывают некоторые ученые в своих исследованиях. «Мотив неисполнения обязанностей налогового агента, названный в законе как личный интерес, носит недостаточно определенный характер, включает в себя как корыстные, так и любые иные личные побуждения, исчерпывающий перечень которых привести невозможно. В результате указание на мотив преступления порождает трудности при применении ст. 199.1 УК РФ на практике» — указывает В. А. Меженин [7, с. 9].

В данной связи приведем позицию о том, что норма права должна иметь качество ясности и предсказуемости<sup>3</sup>, поддерживать доверие общества к государству, через ее толкование и применение судом: «Уголовный закон должен быть сформулирован в терминах, которые позволят каждому понять в момент, когда он поступает определенным образом, является ли его поведение наказуемым или нет; требуется, чтобы законодатель указал в формулировках достаточно точных, ясных и обеспечивающих правовую определенность, какие действия влекут санкции, с тем чтобы, с одной стороны, тот, кто выбирает свое поведение, мог оценить заранее в удовлетворительной манере, каково будет уголовно-правовое последствие такого поведения, и, с другой стороны, чтобы у судьи не осталось слишком большого полномочия по оценке (постановление № 8/2018 от 18 января 2018 года)»<sup>4</sup>.

Несомненно, уголовно-правовые нормы о налоговых преступлениях могут иметь только бланкетный характер и отсылать к налоговому законодательству РФ, законодательству о бухгалтерском учете и др., в виду того что «хозяйственная жизнь» предприятия может иметь огромное количество финансовых операций, которые соприкасаются с вопросами налоговой базы, налоговой политики предприятия и др. и без применения «сложных формулировок» в вопросах налогообложения не обойтись. Так, стремление к максимальной точности исполнения налогового закона и обращенных к правоприменителям указаний, влечет появление сложных схем и формулировок должного поведения налогоплательщика, которые нередко используются в положениях резолютивной части судебных решений, когда одна часть рассмотренного акта (законоположения) признается условно соответствующей Конституции, а другая — условно ей не соответствующей<sup>5</sup>.

Отметим и сложности межотраслевой связи уголовного закона и налогового законодательства РФ — «критерии ясности, недвусмысленности правовых норм и их согласованности в системе правового регулирования приобретают особую значимость применительно к уголовному законодательству, являющемуся по своей природе крайним, исключительным средством, с помощью которого государство реагирует на противоправное поведение в целях охраны общественных отношений, если она не может быть обеспечена должным

<sup>1</sup> См.: По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 года № 11-П // СПС «КонсультантПлюс». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_23820/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23820/) (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>2</sup> По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И. В. Савченко: постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 марта 2000 года № 5-П // СПС «КонсультантПлюс». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_26660/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_26660/) (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>3</sup> См.: Constitution et sécurité juridique : Réponses au questionnaire de la Cour constitutionnelle de Belgique. C. 5. URL: <https://www.const-court.be/public/stet/f/stet-2019-006f.pdf> (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>4</sup> Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации): информация Конституционного Суда РФ // Кодексы online. URL: <https://apkrfkod.ru/zakonodatelstvo/informatsija-konstitutsionnogosuda-rf/> (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>5</sup> См.: По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа: постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19 декабря 2019 года № 41-П // СПС «КонсультантПлюс». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_340957/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_340957/) (дата обращения: 25.02.2024).

образом с помощью норм иной отраслевой принадлежности. В силу этого любое преступление, а равно наказание за его совершение должны быть четко определены в законе, причем таким образом, чтобы исходя непосредственно из текста нормы — при необходимости с помощью толкования, данного ей судами, — каждый мог предвидеть уголовно-правовые последствия своих действий или бездействия<sup>1</sup>.

Однако возвратимся к терминологии, ее семантической особенности применительно к нарушениям в области налогового законодательства. С нормами о налоговых преступлениях, предусмотренных ст. 198–199 УК РФ, теснейшим образом связана именно ч. 1 ст. 122 НК РФ, которая гласит о неуплате налогов (сборов) в результате занижения налоговой базы. Никаких упоминаний об «уклонении» от уплаты налогов, либо «...путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений...» в ст. 122 НК РФ не имеется.

Таким образом, на примере вышеуказанных налоговых и уголовно-правовых норм отечественного законодательства мы указываем на проблемы применения терминологических единиц, которые должны соответствовать семантическим особенностям терминологии налогового права. Говоря о терминологии в юриспруденции, А. Е. Босов указывает на негативные элементы в законотворчестве, которые характеризуются внутренним алогизмом, десемантизацией и аномальностью семантики, когда используются неистолкованные терминологические единицы из разных областей права (к примеру «офшорная зона»), использование терминов-фантомов (к примеру «разумность», «соответствующий» и др.) и неоправданно сложный синтаксис (к примеру «иная личная заинтересованность» и др.) [1, с. 17–22]. Все указанные проблемы, по нашему мнению, присутствуют и в бланкетных нормах о налоговых преступлениях, а именно вследствие несоблюдения правил грамматики и законов референции, что вызывает латентный «Cognitiodissonantia», т. е. когнитивный диссонанс (отсутствие гармонии) у правоприменителя в ходе квалификации преступного деяния и расследования уголовного дела, ввиду логического несоответствия норм налогового законодательства и уголовно-правовых норм о налоговых преступлениях.

Относительно правового элемента и когнитивного диссонанса А. А. Малиновский говорит о том, что «в случае возникновения каких-либо сомнений в правильности своего юридического мировоззрения, в правосознании воспринимающего юридический текст образуется когнитивный диссонанс» [6, с. 369]. Эта дисгармония свидетельствует об ориентационных затруднениях внутри социально-правовой реальности, что применительно

к уголовно-правовым нормам о налоговых преступлениях может породить проблемы в восприятии правоприменителем двух текстов закона одновременно — уголовного и налогового трудности квалификации преступлений по ст. 198–199.4 УК РФ.

При этом отметим и некоторые новые элементы в трактовке Конституционного Суда РФ способов совершения налоговых преступлений, которые прямо в тексте уголовно-правовых норм, предусмотренных ст. 198–199 УК РФ не указаны. Судя по всему, в настоящее время формируется новая уголовно-правовая концепция «злоупотребления налоговым правом», вот лишь некоторые выдержки из позиций Конституционного Суда РФ: «...как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом»<sup>2</sup>, «...в рамках выездных налоговых проверок и выявляются нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения», «...не должна служить неправомерному сокращению налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими правомочиями»<sup>3</sup>, «...само по себе не говорит об обмане должностных лиц налогового органа или о злоупотреблении доверием при обращении к ним за разрешением данного вопроса, притом что налогоплательщик представил в налоговый орган документы, не содержащие признаков подделки или подлога, либо не совершил других намеренных действий, специально направленных на создание условий для принятия должностными лицами неверного решения»<sup>4</sup>.

#### Заключение и вывод

Подводя итоги исследования семантических особенностей терминологических единиц норм о налоговых преступлениях, возможно отметить следующие основные выводы, тенденции по рассматриваемой проблематике: отсутствие четкой взаимосвязи между бланкетными уголовно-правовыми нормами о налоговых преступлениях

<sup>2</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Заводоуковский маслозавод» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 122, статьей 169, пунктом 1 статьи 171, пунктом 1 статьи 172, статьей 247, пунктом 1 статьи 252, подпунктом 1 пункта 1 статьи 253 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда Российской Федерации от 26 марта 2020 года № 544-О // Законы, кодексы и нормативно-правовые акты РФ. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-26032020-n-544-o/> (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>3</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пяташова Михаила Егоровича на нарушение его конституционных прав статьями 78, 119, 122 и пунктом 19 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27 февраля 2020 года № 488-О // Кодексы online. URL: <https://nkrfkod.ru/pract/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-27022020-n-488-o/> (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>4</sup> По делу о проверке конституционности части третьей статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М. А. Литвинова : постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июля 2020 года № 38-П // СПС «КонсультантПлюс». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_358137/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358137/) (дата обращения: 25.02.2024).

<sup>1</sup> По делу о проверке конституционности части третьей статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М. А. Литвинова : Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июля 2020 года № 38-П // СПС «КонсультантПлюс». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_358137/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358137/) (дата обращения: 25.02.2024).

и налоговым законодательством РФ; имеющиеся сложности в трактовке налогового законодательства с учетом огромного количества подзаконных актов, разъяснений и иных писем фискальных органов; имеющиеся семантические проблемы и вопросы диссонанса текста уголовного закона с налоговым законодательством; использование в нормах уголовного законодательства РФ о налоговых преступлениях следующих терминологических единиц — «уклонение», «личный интерес», не отвечающих особенностям фискального законодательства в сфере налогообложения.

А также отметим особую роль взаимосвязи мер налогового контроля и принятия процессуального решения на этапе возбуждения уголовного дела по ст. 198–199 УК РФ, когда налогоплательщик «злоупотребляя налоговым правом» различными способами (умышленное уничтожение документации, подмена бухгалтерской документации и подача уточненных налоговых деклараций, смена руководителя юридического лица на подставное лицо в проверяемый период и др.) фактически совершает противоправные деяния, не криминализованные в настоящее время, что позволяет избежать уголовной ответственности за налоговые преступления.

#### Список источников

1. Босов А. Е. Функционирование терминов в отечественных лингвистических и юридических текстах второй половины XX — начала XXI века в свете данных дискурсивного анализа : автореф. дис. ... канд. филолог. наук. Нижний Новгород, 2009. 26 с.
2. Вальтер А. В. Налоговые преступления: анализ и особенности уголовно-правовой характеристики, меры противодействия // Аграрное и земельное право. 2019. № 8 (176). С. 141–146.
3. Гильмутдинова А. Ф. Налоговые преступления: временные границы стадии возбуждения уголовного дела // Правопорядок: история, теория, практика. 2023. № 3 (38). С. 157–162. DOI: 10.47475/2311-696X-2023-38-3-157-162
4. Гильмутдинова А. Ф. Банковская тайна: соотношение публичного и частного интереса при выявлении налоговых и иных экономических преступлений // Правопорядок: история, теория, практика. 2023. № 2 (37). С. 182–187. DOI: 10.47475/2311-696X-2023-10226
5. Игнатенко Е. А. Криптовалюта: некоторые аспекты уголовно-правовой охраны // Правопорядок: история, теория, практика. 2023. № 3 (38). С. 82–86. DOI: 10.47475/2311-696X-2023-38-3-82-86
6. Малиновский А. А. Злоупотребление субъективным правом (теоретико-правовое исследование). Москва : Юрлитинформ, 2007. 352 с.
7. Меженин В. А. Уголовная ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ставрополь, 2009. 26 с.

#### КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Конфликт интересов отсутствует.

#### CONFLICT OF INTEREST

There is no conflict of interest.

Дата поступления статьи / Received: 10.04.2024.

Дата рецензирования статьи / Revised: 13.06.2024.

Дата принятия статьи к публикации / Accepted: 15.07.2024.