

# §4 ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: ОСОБЕННОСТИ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ХАРАКТЕРИСТИКИ

Никифоров А. В. —————

## **ЛИЧНЫЙ ИНТЕРЕС КАК МОТИВ НЕИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВЫМ АГЕНТОМ СВОИХ ОБЯЗАННОСТЕЙ (СТ. 199.1 УГОЛОВНОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ): ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА**

***Аннотация.** В статье рассматриваются теоретические проблемы установления личного интереса как мотива совершения преступного деяния, состоящего в неисполнении налоговым агентом обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Анализируется толкование указанного мотива Пленумом Верховного Суда Российской Федерации в Постановлении «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», а также приводятся трактовки личного интереса в приговорах судов, вынесенных по статье 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации. Приводятся доктринальные позиции, касающиеся содержания понятия личного интереса, рассматривается вопрос о целесообразности наличия подобного криминообразующего признака. Особое внимание уделяется аргументации, касающейся проблемы личного интереса, приведенной в оправдательном приговоре, вынесенном Новомосковским городским судом Тульской области. Автор приходит к выводу, что такой мотив как «личный интерес» может стать разумным критерием отграничения общественно опасных деяний, совершенных налоговым агентом, от деяний, не являющихся таковыми, при условии внимательного анализа всех обстоятельств дела.*

***Ключевые слова:** Пленум, приговор, криминообразующий признак, мотив, личная заинтересованность, личный интерес, налоговый агент, налог, налоговая преступность, риски налогового агента.*

***Review.** The article is devoted to conceptual problems of defining personal interest as the motive for committing criminal act of non-performance by a tax agent of his obligations to calculate, withhold or transfer taxes and/or levies to the associated budget or non-budgetary fund. The author of the article touches upon interpretation of the aforesaid motive by the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation as it is provided in their Decree on practical application by the courts*

**Тема: Налоговые преступления: особенности уголовно-правовой характеристики**

*of criminal legislation on liability for committing tax crime. The author also provides definitions of personal interest as it appears in court sentences given in accordance with Article 199.1 of the Criminal Code of the Russian Federation. The article describes doctrinal interpretations of the term «personal interest» and raises a question whether it is expedient to use this feature of a criminal act. Special attention is paid to the line of reasoning followed by the New Moscow City Court for the Tula Region in their sentence of acquittal. The author concludes that the concept of «personal interest» can be actually used as the criterion for delimitation of socially dangerous acts from other actions only if all circumstances of the case are thoroughly considered.*

**Keywords:** *Plenum, sentence, motive, personal interest, personal motivation, tax agent, tax, tax crime, risks of a tax agent.*

**Содержание проблемы.** Проблема установления личного интереса как обязательного признака состава преступления, предусмотренного статьей 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента» Уголовного кодекса РФ, неоднократно привлекала к себе внимание исследователей.

При этом в литературе неоднократно приводится позиция, согласно которой субъект преступления в любом случае действует из личных интересов, которая подчеркивает заинтересованность в совершении действия (бездействия), абстрагируясь от содержания мотивации поведения<sup>1</sup>.

Данная точка зрения представляется чрезвычайно важной, так как является оправданной для решения проблемы установления личного интереса как мотива преступления, особенно в случае закрепления его

в качестве признака состава преступления в тексте статьи Особенной части УК РФ, и отграничения от действий (бездействия), в совершении которых субъект хотя и был так или иначе заинтересован, но наличие именно личного интереса установлено быть не может.

Так, А. Г. Черных пишет о том, что «... остро обозначает себя проблема разграничения личного интереса и производственного либо общественного, государственного. Ведь несомненно, что они могут пересекаться»<sup>2</sup>.

Ю. С. Варанкина справедливо указывает на то, что желание «сохранить место работы, «угодить учредителям возглавляемого юридического лица», «показать себя грамотным руководителем» являются естественными для главы предприятия при выполнении возложенных на него функций. «Ситуация, когда деятельность лица связана с реализацией должностных полномочий,— пишет автор,— практически всегда характеризуется тем, что в структуре его сознания отражены эти побуждения»<sup>3</sup>. В противном случае его работа, по обоснованному мнению Ю. С. Варанкиной, теряет смысл.

Для более полного уяснения данной проблемы обратимся к судебной практике по уголовным делам.

<sup>1</sup> Исследователи ссылаются, в частности, на С. В. Склярова. См.: Черных А. Г. Личный интерес как признак состава неисполнения обязанностей налогового агента (статья 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации) // Общество и право. 2011. № 4 (СПС «КонсультантПлюс»); Варанкина Ю. Проблема квалификации преступлений, совершаемых из корыстной или иной личной заинтересованности (на примерах судебной практики по уголовным делам о преступлении, предусмотренном ст. 145.1 УК РФ) // Уголовное право. 2008. № 6. (ГАС «Правосудие» URL: [http://odesskcourt.oms.sudrf.ru/modules.php?name=docum\\_sud&id=220](http://odesskcourt.oms.sudrf.ru/modules.php?name=docum_sud&id=220)).

<sup>2</sup> Черных А. Г. Указ. соч. (СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>3</sup> Варанкина Ю. Указ. соч. (ГАС «Правосудие»).

**Понимание личного интереса как признака состава преступления, предусмотренного статьей 199.1 УК РФ, в правоприменительной практике.** Пунктом 17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»<sup>1</sup> даются разъяснения о том, что «личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т. п.»

Пленум особо указывает, что «в силу этого неисполнение налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного статьей 199.1 УК РФ, не образует и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в крупном или особо крупном размере».

Рассмотрим примеры описания личного интереса в приговорах судах общей юрисдикции.

1. Приговором Свердловского районного суда г. Красноярска от 6 июля 2012 г.<sup>2</sup> было установлено, что Б., совершив деяние, предусмотренное ч. 1 ст. 199.1 УК РФ руководствовался стремлением:

- улучшить финансово-хозяйственное состояние Общества;
- повысить репутацию Общества посредством проведения по мере возможности, в первую очередь наиболее полных расчетов с поставщиками и подрядчиками Общества;
- обеспечить получение стабильной заработной платы, выполнение договорных обязательств по договорам гражданского правового характера.

Суд подчеркнул, что Б. «принял решение не исполнять обязанности налогового агента по перечислению НДС в бюджетную систему РФ, а распоряжаться удержанными суммами НДС в своих личных интересах и интересах руководимого им ООО», а также, что Б. «умышленно игнорируя обязанность налогового агента по перечислению НДС в бюджет, поставил интересы Общества выше интересов государства».

2. В приговоре Алапаевского городского суда Свердловской области от 11 декабря 2012 г.<sup>3</sup> было указано, что С. «в личных интересах, с целью извлечения выгоды имущественного характера, отдавал устные распоряжения о неперечислении исчисленных и удержанных сумм налога на доходы физических лиц в соответствующий бюджет у лиц, работающих в организации, и расходовании их на производственные и непроизводственные нужды организации».

3. Приговором Советского районного суда г. Красноярска (дата обезличена)<sup>4</sup> было установлено, что Б., «преследуя личный интерес, выраженный в желании приукрасить действительное положение и стремлении улучшить финансово-хозяйственное состояние предприятия, получать стабильную

<sup>1</sup> Бюллетень Верховного Суда РФ. 2007. № 3.

<sup>2</sup> ИПС «Актоскоп». URL: <http://actoscope.com/sfo/krasnoyarsk/sverdl-krk/ug/1/prigovor-po-ch1-st1991-uk-rf27072012-4740563/> (дата обращения: 06.10.2013).

<sup>3</sup> РосПравосудие. URL: <http://rospravosudie.com/court-alapaevskij-gorodskoj-sud-sverdlovskaya-oblast-s/act-107246414/> (дата обращения: 06.10.2013).

<sup>4</sup> РосПравосудие. URL: <http://rospravosudie.com/court-sovetskij-rajonnij-sud-g-krasnoyarska-krasnoyarskij-kraj-s/act-101369753/> (дата обращения: 06.10.2013).

**Тема: Налоговые преступления: особенности уголовно-правовой характеристики**

заработную плату в размере гарантированного ежемесячного оклада в соответствии с дополнительным соглашением к трудовому договору 548 565 руб. из фонда оплаты труда, а также иные выплаты стимулирующего характера, предусмотренные внутренними документами общества, а также получения им лично высокого стабильного дохода ... принял решение не исполнять в личных интересах обязанность налогового агента по перечислению НДФЛ в бюджетную систему РФ, а распоряжаться удержанными суммами НДФЛ в своих личных интересах и интересах руководимого им предприятия».

4. В приговоре Богородицкого районного суда Тульской области от 13 июня 2013 г. указывалось, что О., «преследуя свои личные интересы, заключавшиеся в желании оставаться в занимаемой должности, продолжать осуществление успешной карьеры, обеспечивающей дополнительные материальные блага, с целью извлечь из своего положения выгоду имущественного характера, и пользоваться своими полномочиями по распоряжению имуществом, решил вышеуказанный налог не перечислять, а использовать его по своему усмотрению на цели, не связанные с основной производственной деятельностью предприятия»<sup>1</sup>.

5. Приговором Северского районного суда Краснодарского края от 31 мая 2013 г.<sup>2</sup> было установлено, что Т. Осуществлял уголовно наказуемые деяния «в своих личных интересах, выразившихся в стремлении извлечь выгоду имущественного, а так же неимущественного характера, желании

приукрасить действительное финансовое положение предприятия, а также с целью личного обогащения».

Указанные примеры можно продолжать. При этом возможно выделить некоторые две типичные проблемы, возникающие при квалификации данных деяний.

а) *Соотношение личного интереса и интереса предприятия.* Следует обратить внимание на то, что при квалификации деяний по статье 199.1 УК РФ суды в ряде случаев указывают не только на личные интересы, но и на интересы предприятия. Обоснованность указанной позиции находит противоположные оценки в доктрине. Согласно одной из них «наличие производственного, общественного или государственного интересов полностью или частично исключает наличие личного интереса»<sup>3</sup>. При этом автор считает, что если установлено наряду с производственными, общественными и государственными интересами частичное наличие интереса личного, следует отдельно установить размер неисполнения обязанностей налогового агента по последнему мотиву, а если разграничение деяний по данным мотивам невозможно квалификация по ст. 199.1 УК РФ невозможна по причине наличия неустранимых сомнений в виновности лица согласно части 3 статьи 49 Конституции РФ<sup>4</sup>;

б) *Карьерные мотивы и личный интерес.* Относительно таких мотивов как желание оставаться в занимаемой должности, продолжать осуществление успешной карьеры в литературе высказана точка зрения, соглас-

<sup>1</sup> РосПравосудие. URL: <http://rospravosudie.com/court-bogorodickij-rajonnyj-sud-tulskaya-oblast-s/act-429458732/> (дата обращения: 06.10.2013).

<sup>2</sup> РосПравосудие. URL: <http://rospravosudie.com/court-severskij-rajonnyj-sud-krasnodarskij-kraj-s/act-426367085/> (дата обращения: 06.10.2013).

<sup>3</sup> Черных А. Г. Уголовно-правовое противодействие неисполнению обязанностей налогового агента: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2011. С. 7.

<sup>4</sup> Черных А. Г. Личный интерес как признак состава неисполнения обязанностей налогового агента (статья 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации) (СПС «КонсультантПлюс»).

но которой «эти мотивы приобретают общественно опасный характер... только тогда, когда они осознанно противопоставляется общественному интересу (интересам других лиц, предприятия, государства и общества в целом). Именно данное противопоставление позволит нам отграничить личную заинтересованность, которая присуща лицу при совершении любого сознательного действия, от личной заинтересованности, по причине которой его действия становятся преступными»<sup>1</sup>.

**Обоснованность личного интереса в качестве криминообразующего признака состава преступления, предусмотренного статьей 199.1 УК РФ.** Особого внимания по этому вопросу заслуживает мнение Н. А. Лопашенко, которая считает, что, так как законодатель не дает специальных разъяснений «окраски» личного интереса при уклонении от исполнения обязанностей налогового агента, такая «окраска», в принципе, может быть любой. Справедливо замечание о том, что возможно вполне законное сведение практически любой мотивации к личному мотиву<sup>2</sup>. Подобная позиция закономерно вытекает из вышеуказанного тезиса о том, что субъект, действуя определенным образом, руководствуется в любом случае личными интересами. Н. А. Лопашенко высказывает мнение о том, что в закреплении такого криминообразующего признака нет смысла<sup>3</sup>.

Представляется, что в связи с уяснением значения указанного признака целесообразно

но обратиться к анализу оправдательного приговора Новомосковского городского суда Тульской области (дата обезличена)<sup>4</sup>.

Б. обвинялся в совершении преступления, предусмотренного частью 2 ст. 199.1 УК РФ. Б. был назначен распоряжением главы муниципального образования на должность генерального директора Новомосковского муниципального унитарного предприятия «Н».

Судом было установлено, что Б., «достоверно зная о том, что НМУП «Н» имеет реальную возможность исчислять, удерживать и перечислять НДФЛ ... в период с 01.08.200\_ года по 30.09.200\_ года единолично решил вышеуказанный налог, исчисленный и удержанный с доходов работников данного предприятия, не перечислять в бюджет».

По данному уголовному делу основной спор заключался в установлении наличия или отсутствия личного интереса Б. Рассмотрим подробнее позицию обвинения, позицию обвиняемого и выводы суда по данному вопросу.

*Позиция стороны обвинения* заключалась в том, что Б., преследуя свои личные интересы, использовал исчисленный и удержанный с доходов работников налог на оплату услуг, в том числе не оказавших непосредственного влияния на эффективность основного производственного процесса. Его личный интерес, по мнению стороны обвинения, выразился в желании: «а) остаться в занимаемой должности максимально долгое время и пользоваться своими полномочиями по распоряжению имуществом и финансовыми средствами; б) завоевать социальный статус, то есть достичь определенного социально-руководящего положения, связанного с признанием личности в сфере профессио-

<sup>1</sup> Варанкина Ю. Указ соч. (ГАС «Правосудие»).

<sup>2</sup> Саратовский Центр по исследованию проблем организованной преступности и коррупции. НП «Центр научно-правовых инициатив Н. А. Лопашенко. URL: [http://sartracc.ru/i.php?oper=read\\_file&filename=Pub/lopashenko\(rt-moscov\).htm](http://sartracc.ru/i.php?oper=read_file&filename=Pub/lopashenko(rt-moscov).htm) (дата обращения: 06.10.2013).

<sup>3</sup> См.: Там же.

<sup>4</sup> URL: <http://www.advokat-kryuk.ru/prandarticles/practic/76/300/> (дата обращения: 06.10.2013).

**Тема: Налоговые преступления: особенности уголовно-правовой характеристики**

нальной и общественной деятельности; в) завоевать престиж и авторитет; г) приукрасить реальную действительность; д) сэкономить на оплате труда работников, путем уклонения от уплаты налогов, исчисленных из оплаты труда; е) осуществлять успешную карьеру, обеспечивающую материальные блага.

За счет указанных средств осуществлялись, в частности, расходы на расчеты с поставщиками и подрядчиками; расчеты с покупателями и заказчиками; расчеты по краткосрочным кредитам и займам, а также на закупку подарков; приобретение мебели; оплату питьевой воды; приобретение отделочных материалов.

*Позиция обвиняемого* состояла в том, что Б. вину в предъявленном ему обвинении не признал и пояснил, что возглавить НМУП «Н» ему предложил Глава администрации муниципального образования. Зная о тяжелом финансовом положении НМУП, Б. высказал Главе администрации свои опасения, но тот пообещал, что администрация поможет выбраться из тяжелого положения. Б. не отрицал, что в период его работы, его и главного бухгалтера приглашали в налоговый орган, где говорили о необходимости погашения задолженности по налогам. Однако денежных средств не хватало, так как НМУП было убыточным. Еще в период назначения его на должность предприятие уже отвечало всем признакам банкротства, а именно было неплатежеспособным, структура баланса была неудовлетворительной.

При этом у предприятия были взаимные обязательства с бюджетом, причем долги бюджета в пользу НМУП «Н» значительно превышали долги бюджету.

По словам Б., «утверждения, изложенные в обвинении о том, что якобы он, не уплачивая НДС в бюджет, тем самым желал приукрасить действительное положение дел являются необоснованными, поскольку ... все налоговые декларации сдавались досто-

верными, бухгалтерская и статистическая отчетность сдавалась достоверной...».

Также Б. указал на то, что «долги поставщикам, подрядчикам, бюджету по налогам и внебюджетным фондам никому еще не принесли престижа, авторитета перед кредиторами». При наличии подобных долгов невозможно завоевать социальный статус с признанием личности в сфере профессиональной и общественной деятельности, тем более осуществить успешную карьеру.

Относительно произведенных расходов на подарки Б. показал, что, принимая решение на приобретение новогодних подарков детям работников, предприятия, лично он никаких выгод и целей, изложенных в обвинительном заключении, не преследовал, а лишь желал сплочения трудового коллектива.

Б. отметил, что понимал негативные последствия неуплаты постоянно растущей задолженности предприятия по налогам в бюджет, однако он надеялся и на то, что ее удастся погасить за счет возврата долгов предприятию из бюджетов всех уровней. Отказаться от расчетов с поставщиками за энергоресурсы он не мог, «поскольку это могло привести к перебоям в обеспечении населения города услугами жизнеобеспечения, и выплачивать заработную плату работникам он также не мог поскольку в результате этого пострадали бы более 2000 людей, а кроме того это напрямую было связано с эффективностью работы предприятия».

*Выводы суда* состояли в том, что обвинение Б. в совершении преступления, предусмотренного частью 2 ст. 199.1 УК РФ не основано на достоверных доказательствах.

Суд указал, что «мотив указанного выше преступления — личная заинтересованность, как обязательный признак субъективной стороны данного преступления, доказан не был... В большинстве своем свидетели обвинения показали, что само по себе НМУП

«Н» с момента своего образования было убыточным и работало в условиях постоянной нехватки денежных средств. Генеральный директор Б. в этих условиях стремился обеспечить бесперебойную работу вверенного ему предприятия, отвечающего за жизнеобеспечение населения города, своевременно выдать заработную плату работникам, создать элементарные условия труда, чтобы сохранить коллектив, удержать квалифицированных специалистов».

Помимо этого суд отметил, что должность генерального директора НМУП «Н» не зависит от волеизъявления работников. В интересах Б. скорее было не платить премии и иные материальные выплаты работникам, не приобретать детям работников подарки к Новому году, не расходовать денежные средства на улучшение условий их труда, а напротив погасить задолженность по налогам, за неуплату которых он мог бы потерять свою должность по решению работодателя.

В результате суд приговорил: «Б. по предъявленному ему обвинению в совершении преступления, предусмотренного ст. 199.1 ч. 2 УК РФ, оправдать в связи с отсутствием в его действиях состава преступления».

## Вывод

Представляется, что такой мотив как «личный интерес» может стать разумным критерием отграничения общественно опасных деяний, совершенных налоговым агентом, от деяний, не являющихся таковыми, при условии внимательного анализа всех обстоятельств дела.

В то же время необходимым является более подробный анализ различных ситуаций, который позволил бы более четко отграничить: 1) естественное для руководителя желание обеспечить нормальное функционирование предприятия, от сугубо личных интересов, в том числе связанных с обогащением; 2) интересы предприятия от личных интересов руководителя предприятия и возможность обеспечения первых в ситуации острой нехватки финансовых возможностей средствами различных отраслей права. При этом следует учитывать не только интересы работников предприятия, но и интересы населения соответствующей территории, в ряде ситуаций получающего жизненно необходимые товары и услуги за счет работы данного предприятия.

## Библиография

1. Варанкина Ю. Проблема квалификации преступлений, совершаемых из корыстной или иной личной заинтересованности (на примерах судебно-следственной практики по уголовным делам о преступлении, предусмотренном ст. 145.1 УК РФ) // Уголовное право. 2008. № 6. (ГАС «Правосудие»).
2. Материалы Саратовского Центра по исследованию проблем организованной преступности и коррупции. НП «Центр научно-правовых инициатив Н. А. Лопашенко.
3. Черных А. Г. Личный интерес как признак состава неисполнения обязанностей налогового агента (статья 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации) // Общество и право. 2011. № 4 (СПС «КонсультантПлюс»).
4. Черных А. Г. Уголовно-правовое противодействие неисполнению обязанностей налогового агента: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2011. С. 7.
5. Приговор Свердловского районного суда г. Красноярска от 6 июля 2012 г. // ИПС «Актоскоп».
6. Приговор Алапаевского городского

**Тема: Налоговые преступления: особенности уголовно-правовой характеристики**

- суда Свердловской области от 11 декабря 2012 г. // РосПравосудие.
7. Приговор Советского районного суда г. Красноярска (дата обезличена) // РосПравосудие.
  8. Приговор Северского районного суда Краснодарского края от 31 мая 2013 г. // РосПравосудие.
  9. Приговор Богородицкого районного суда Тульской области от 13 июня 2013 г. // РосПравосудие.
  10. Приговор Новомосковского городского суда Тульской области (дата обезличена) // URL: <http://www.advokat-kryuk.ru/prandarticles/practic/76/300/> (дата обращения: 06.10.2013).

**References (transliterated)**

1. Varankina Yu. Problema kvalifikatsii prestuplenii, sovershaemykh iz korystnoi ili inoi lichnoi zainteresovannosti (na primerakh sudebno-sledstvennoi praktiki po ugovolnym delam o prestuplenii, predusmotrennom st. 145.1 UK RF) // Ugolovnoe pravo. 2008. № 6. (GAS «Pravosudie»).
2. Materialy Saratovskogo Tsentra po issledovaniyu problem organizovannoi prestupnosti i korruptsii. NP «Tsentra nauchno-pravovykh initsiativ N. A. Lopashenko.
3. Chernykh A. G. Lichniy interes kak priznak sostava neispolneniya obyazannostei nalogovogo agenta (stat'ya 199.1 Ugolovnogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii) // Obshchestvo i pravo. 2011. № 4 (SPS «Konsul'tantPlyus»).
4. Chernykh A. G. Ugolovno-pravovoe protivodeistvie neispolneniyu obyazannostei nalogovogo agenta: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. Krasnodar, 2011. S. 7.
5. Prigovor Sverdlovskogo raionnogo suda g. Krasnoyarska ot 6 iyulya 2012 g. // IPS «Aktoskop».
6. Prigovor Alapaevskogo gorodskogo suda Sverdlovskoi oblasti ot 11 dekabrya 2012 g. // RosPravosudie.
7. Prigovor Sovetskogo raionnogo suda g. Krasnoyarska (data obezlichena) // RosPravosudie.
8. Prigovor Severskogo raionnogo suda Krasnodarskogo kraya ot 31 maya 2013 g. // RosPravosudie.
9. Prigovor Bogoroditskogo raionnogo suda Tul'skoi oblasti ot 13 iyunya 2013 g. // RosPravosudie.
10. Prigovor Novomoskovskogo gorodskogo suda Tul'skoi oblasti (data obezlichena) // URL: <http://www.advokat-kryuk.ru/prandarticles/practic/76/300/> (data obrashcheniya: 06.10.2013).