



## ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОВОГО АГЕНТА ЗА НАРУШЕНИЕ НОРМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

**Болтаев Дилшод Баходир угли**

*Слушатель группы*

*«Прокурорская деятельность»*

*Правоохранительной академия*

*Республики Узбекистан*

*[bahodirovichdilshod@gmail.com](mailto:bahodirovichdilshod@gmail.com)*

**Summary:** The article examines the grounds of legal liability of tax agent in case of violation of tax legislation; determined by the particular status of a tax agent, as a subject of responsibility; determined the structure of the tax obligations of the tax agent; based on the analysis of a tax agent proved the existence of its special status; carried out analysis of the types of legal liability that applies to the taxpayer and tax agents in particular; based on an analysis of applicable tax legislation makes suggestions for improvement

**Key words:** tax agent, tax payer, responsibility, fiscal responsibility.

**Аннотация:** В статье исследуются основания юридической ответственности налогового агента в случае нарушения норм налогового законодательства; определяются особенности статуса налогового агента как субъекта ответственности, определена структура налоговой обязанности налогового агента, на основании анализа признаков налогового агента доказано существование у него специального статуса. Также осуществлен анализ видов юридической ответственности, которые применяются к налогоплательщику и к налоговым агентам в частности; на основании анализа норм действующего налогового законодательства внесены предложения по его совершенствованию.

**Ключевые слова:** налоговый агент, плательщик налога, ответственность, налоговая обязанность.

Имея особый характер правоотношений между участниками, налоговые правоотношения отличаются от многих других правоотношений отсутствием элемента добровольности. Условия, при которых юридические и физические лица становятся участниками налоговых правоотношений, императивно определены государством в налоговом законодательстве. Налоговым кодексом Республики Узбекистан установлено, что налогообложение основывается на принципе обязательности: каждое лицо обязано уплачивать установленные настоящим Кодексом налоги и предусмотренные им сборы (ст.8 НК РУз).

Следственно, в налоговом праве отсутствует понятие доброй воли, налогоплательщики обязаны исполнять налоговые обязанности независимо от



своих убеждений, волевых и моральных качеств, кроме того выполнение налоговых обязанностей обеспечено мерами государственного принуждения, в частности ответственностью.

Зачастую в научной литературе, посвященной налоговому праву, большое внимание уделяется взаимоотношениям между основными участниками налоговых правоотношений, государством, в лице его органов власти, и налогоплательщиками. Между тем наименьшего внимания требует также статус лиц, содействующих взиманию и перечислению налогов и сборов в бюджет Республики, при помощи которых собирается большая часть налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, и налога на прибыль организаций, которые в настоящее время являются бюджетообразующими. Одним из специальных статусов налогоплательщика необходимо выделить статус налогового агента. Налоговым агентом признаётся лицо, на которое в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему (ст.23 НК РУз). А.Акбаров, отмечает, что «налоговые агенты выступают в налоговых правоотношениях в двух ипостасях: как лица, действующие в интересах налогоплательщиков, и как субъекты, содействующие налоговым органам<sup>64</sup>».

Вопросы правового статуса налогоплательщиков, налоговых агентов их обязанностей, налоговых обязательств и их содержание привлекали внимание зарубежных ученых финансово-правовой науки, в частности В.Ф. Евтушенко, В.А. Николаева и отечественных: Э.Хожиев, Л.Б.Хван, Ш.Матканов, Ф.Исаева, А.Жураев и других.

Но в то же время, недостаточно исследованным все же остается вопрос юридической ответственности налоговых агентов.

Перед тем как рассмотреть вопрос ответственности налогового агента следует ознакомиться с его обязанностями, нарушение которых влечет ответственность предусмотренную в национальной системе налогового права Республики Узбекистана.

Вместе с этим анализ действующего законодательства дает возможность определить структуру налоговой обязанности налогового агента, которая включает:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать и перечислять налоги в бюджетную систему;
- сообщать письменно или в электронной форме в налоговые органы о невозможности удержать налог и сумме налоговой задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;
- вести персонально по каждому налогоплательщику учет начисленных и

<sup>64</sup> А.Акбаров. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. <https://sud.uz/ru/nalogoviy-agenty/>





выплаченных доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему налогов;

–представлять в налоговые органы документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

–обеспечивать сохранность налоговой отчетности и других документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов, в течение срока исковой давности<sup>65</sup>.

Как известно, выполнение налоговых обязанностей плательщик налога может осуществлять самостоятельно или с помощью налогового агента. Кроме того, налоговые агенты обязаны начислять, удерживать и уплачивать удержанный налог.

Удержание налога представляет собой невыплату налогоплательщику части его доходов налоговым агентом, так как эта часть подлежит перечислению в бюджет в форме налогов. По мнению А.Вахобова, реализация обязанности перечисления является самым важным законодательным поручением налоговому агенту. Последние перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Кодексом для уплаты конкретного налога. Необходимо отметить что, как обязанность налогового агента законодатель определяет и ответственность за нарушение норм Налогового кодекса<sup>66</sup>.

Выполнением налоговых обязанностей признается уплата в полном объеме плательщиком соответствующих сумм налоговых обязательств в установленный налоговым законодательством срок. Уплата налога и сбора осуществляется плательщиком налога непосредственно.

Выполнение налоговых обязанностей может осуществляться в трех формах: личной, представительской, смешанной (сочетание двух первых форм). Смешанный способ реализации прав и обязанностей имеет место в тех случаях, когда переплетаются действия плательщика (налогового агента) и действия налоговых органов. Например, при реализации налоговых обязанностей из налога на доход физических лиц можно выделить несколько этапов. На первом этапе плательщик платит налог самостоятельно (или через агента) ежемесячно.

На втором – налоговые органы требуют от налогоплательщиков и третьих лиц предоставить документы и сведения (информацию), в том числе в электронном виде, необходимые для исчисления и уплаты налогов и сборов. На третьем – плательщик реализует детализированную обязанность: доплачивает сумму налога или решает, как распорядиться излишком оплаченного налога: использовать в счет будущих платежей или требовать возвращения<sup>67</sup>.

<sup>65</sup> Налоговый кодекс Республики Узбекистан (новая редакция) ст.23

<sup>66</sup> А.Вахобов, А.Жўраев. Солиқлар ва солиққа тортиш. “Шарқ”.Т.2009. с.21

<sup>67</sup> Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В.Ф. Евтушенко; под общ. ред. И.И. Кучерова. – М. : ИД «Юриспруденция», 2006



Ученые отмечают, что применение юридической ответственности к обязанным субъектам налоговых правоотношений всегда связано с невыполнением или ненадлежащим выполнением ими налоговой обязанности, соответственно, особенностью ответственности за нарушение налогового законодательства является компенсационно-карательный характер. Содержание компенсационного признака заключается в необходимости возмещения убытков государству в результате непоступлений налогов к соответствующим бюджетам и фондам. Вместе с этим применение ответственности направлено на наказание конкретного правонарушителя в связи с невыполнением им положенной на него обязанности<sup>68</sup>.

Для исследования ответственности налоговых агентов надлежит акцентировать внимание на вариативности юридической ответственности за совершения правонарушения в сфере налогообложения, а также на субъектах ответственности – налогоплательщике и налоговом агенте.

Субъект юридической ответственности в литературе воспринимается в трех основных аспектах:

– общеправовом – как участник правоотношения, возникающего по поводу совершенного правонарушения, в результате которого один субъект подвергается неблагоприятным последствиям с виновного поведения, а другой – реализует их в отношении нарушителя;

– отраслевом – как субъект права, потенциально наделенный со стороны закона обязанностью быть привлеченным к определенной мере ответственности за нарушение порядка в отдельном виде отношений;

– специальном – как лицо, к которому применяются меры ответственности в силу юридических и фактических условий<sup>69</sup>.

Необходимо отметить, что специальными субъектами являются лица, которые обладают дополнительными признаками, такими как: признаки характеризующие трудовые, служебные обязанности; правовой статус граждан; прошлое противоправное поведение. Специальным субъектом ответственности за правонарушения в сфере налогообложения есть налоговый агент.

Рассматривая налоговых агентов как субъектов юридической ответственности, необходимо выделить их общие и специальные признаки. Одним из основных признаков субъектов налогового права является налоговая правосубъектность. При этом налоговая правосубъектность производна от конституционной, административной, гражданской правосубъектности. Особенностью возникновения налоговой правосубъектности налогового агента необходимо определить

<sup>68</sup> Шевчук.А.Е. Налоговые правонарушения в РФ и разработка комплекса мер по их предотвращению.Томк.2016. с 5.

<sup>69</sup> Гарипов Р.Ф. Понятие субъекта юридической и политической ответственности/ Р.Ф. Гарипов// Векторнауки ТГУ. Серия «Юридические науки». – 2014. – № 4(19). – С. 22–24.





государственную регистрацию юридического лица, физического лица предпринимателя, в процессе которой автоматически осуществляется постановка на учет соответствующего субъекта как налогоплательщика.

Кроме того, один из основных признаков налогового агента – это то, что он является источником выплаты плательщику доходов.

Возникновению обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налогов, сборов предшествуют иные отношения между плательщиком и налоговым агентом: трудовые, экономические.

Таким образом, признаки, определяющие специальный статус налогового агента, должны влиять на индивидуализацию ответственности. Вместе с тем за нарушение законодательства по вопросам налогообложения законодатель предусматривает применение видов юридической ответственности, таких как:

- а) финансовая;
- б) административная;
- в) уголовная.

Анализ норм действующего законодательства относительно применения вышеперечисленных видов ответственности к налоговым агентам дает возможность констатировать, что:

а) уголовная ответственность в Узбекистане в сфере налогообложения применяется за совершение преступлений и должна обеспечивать «преимущество» других видов юридической ответственности.

То есть нормы административной, финансовой ответственности в сфере налогообложения должны обеспечивать наличие правонарушений, которые предусматривают ответственность за смежные по характеру общественной опасности с преступным деянием. Субъектами такой ответственности являются лишь физические лица, налоговые агенты не определены как субъекты криминальной ответственности<sup>70</sup>;

б) основанием применения административной ответственности как средства административного влияния есть совершение административного правонарушения в сфере налогообложения. Административная ответственность за указанные противоправные деяния предусмотрена Кодексом Республики Узбекистана об административной ответственности, одной из особенностей которого есть применение административных взысканий к физическим лицам и специальным субъектам – должностным лицам, виновным в совершении административного правонарушения в сфере налогообложения. Из всех видов взысканий, предусмотренных Кодексом об административных ответственности, налоговым органам дано право применять лишь административные штрафы,

<sup>70</sup> Комментарий к Уголовному кодексу Республики Узбекистан. Общая часть/ М.Х.Рустамбаев(под общей ред А.А.Палван-Заде) – Т.ИПРД “O’qtuvchi”, 2016, С-136.



размер их определяется в пределах, установленных за совершение соответствующих правонарушений в суммах или кратных определенному показателю (базовой расчетной величиной).

Анализ норм Кодекса об административной ответственности дает возможность утверждать, что национальное законодательство не предусматривает административную ответственность налоговых агентов;

в) одной из новелл Налогового кодекса Узбекистана есть установление финансовой ответственности, которая применяется в виде штрафных (финансовых) санкций или пени. Штрафные санкции (финансовая санкция, штраф) являются платой в виде фиксированной суммы и/или процентов, которые взимаются у плательщика налога в связи с нарушением им требований норм налогового и другого законодательства, контроль над соблюдением которых осуществляют налоговые органы. В свою очередь, пеня является суммой средств в виде процентов, начисленных на суммы денежных обязательств, неоплаченных в установленном законодательством порядке.

Из этого следует, что ответственность за нарушение налогового законодательства объединяет две разных модели юридической ответственности: правозобновительную (компенсационную) и штрафную (карательную). Именно это подчеркивает статья 212 Налогового кодекса Республики Узбекистан, в которой отмечено, что Привлечение юридического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законом.

Анализ состава правонарушений в сфере налогообложения показывает, что Налоговым кодексом предусмотрено 9 составов правонарушений, а ответственность налогового агента была указана в отдельной статье. Тем не менее, в настоящее время налогоплательщики недостаточно информированы о правах, обязанностях и ответственности налогового агента. Поэтому необходимо постоянно проводить пропаганду среди налогоплательщиков налоговыми органами и проводить разъяснительную работу.

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Конституция Республики Узбекистан – Ташкент: Ўзбекистон.
2. Налоговый кодекс Республики Узбекистан (новая редакция).  
<https://lex.uz/docs/4674902>
3. Уголовный Кодекс Республики Узбекистан. <https://lex.uz/docs/111453>
4. Кодекс Республики Узбекистан об административной ответственности.  
<https://lex.uz/docs/97664>





5. Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В.Ф. Евтушенко; под общ. ред. И.И. Кучерова. – М. : ИД «Юриспруденция», 2006.

6. Ш.Матчанов. Солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун ҳуқуқий таъсир чораси тариқасида молиявий санкцияни қўллаш масаласи. Илмий-амалий қўлланма. 2014 йил.

7. Комментарий к Уголовному кодексу Республики Узбекистан. Общая часть / М.Х.Рустамбаев(под общей ред А.А.Палван-Заде) – Т.ИПРД “O'qtuvchi”, 2016

8. Гарипов Р.Ф. Понятие субъекта юридической и политической ответственности/ Р.Ф. Гарипов// Векторнауки ТГУ. Серия «Юридические науки». – 2014. – № 4(19).

11. Шевчук.А.Е. Налоговые правонарушения в РФ и разработка комплекса мер по их предотвращению.Томк.2016.

12. А.Ваҳобов, А.Жўраев. Солиқлар ва солиққа тортиш. “Шарқ”.Т.2009

13. А.Акбаров. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. <https://sud.uz/ru/nalogoviy-agenty>