



ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОВОГО АГЕНТА ЗА НАРУШЕНИЕ НОРМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Галина СТРИЯШКО,

старший преподаватель кафедры финансового права
Национального университета государственной налоговой службы Украины

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 осуществлено 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.

Постановка проблемы. Глобальные реформы предопределены стремлением Украины к экономической интеграции с Европейским Союзом, поскольку развитие рыночной экономики требуют широкой регуляторной адаптации национального законодательства к стандартам ЕС, в частности, относительно взаимодействия государства и налогоплательщиков, что определена конституционным долгом плательщика налога платить налоги и сборы.

Налоговые правоотношения имеют особый характер взаимодействия их участников. Так, в налоговых правоотношениях отсутствует элемент добровольности: условия, при которых юридические и физические лица становятся участниками налоговых правоотношений, императивно определены государством в законодательстве о налогах и сборах. Налоговый кодекс Украины определяет принцип всеобщности налогообложения: каждое лицо обязано уплачивать установленные законодательством налоги и сборы, плательщиком которых он является.

Таким образом, в налоговом праве не существует понятия доброй воли и доброй совести, налогоплательщики обязаны исполнять налоговые обязанности независимо от своих убеждений, волевых и моральных качеств, кроме того выполнения налоговых обязанностей обеспечено мерами государственного принуждения, в частности ответственностью [2, с. 7].

Актуальность темы исследования. Особое внимание в научной литературе, посвященной налоговому праву, уделяется взаимоотношениям между основными участниками налоговых правоотношений, – государством, в лице его органов власти, и налогоплательщиками. Однако повышенного внимания требует также статус лиц, содействующие взиманию и перечислению налогов и сборов в бюджет Украины, с помощью которых собирается значительная часть налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, акцизного налога и налога на прибыль организаций, которые в настоящее время являются бюджетообра-

16. Маклаков В.В. Конституционное право зарубежных стран. Общая часть : учебн. для студ.юрид. вузов и фак. / В.В.Маклаков. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 896 с.

17. Попов И.Е. Институт обращения граждан в системе современного конституционного права / И.Е. Попов // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия «Право». – 2009. – Вып. 17. – С. 90–94.

18. Курячая М.М. Право на референдум в системе публично-политических прав граждан Российской Федерации : моногр. / М.М. Курячая. – М. : МГУ, 2007. – 102 с.

19. Скрябина М.В. Международные стандарты реализации права граждан на обращение в органы публичной власти / М.В. Скрябина // Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена : аспирантские тетради. – 2007. – № 9(29). – С. 105–109.

20. Зенин С.С. Публичные слушания: понятие и признаки / С.С. Зенин // Государственная власть и местное самоуправление : практическое и информационное издание. – 2008. – № 2. – С. 3–5.



зующими. Одним из специальных статусов налогоплательщика необходимо выделить статус налогового агента. Налоговым агентом признается лицо, на которое Налоговым кодексом Украины возлагается обязанность из начисления, удержания с доходов, которые насчитываются (выплачиваются, предоставляются) плательщику, и перечисления налогов в соответствующий бюджет от имени и за счет средств плательщика налогов. Налоговые агенты согласно законодательству приравниваются к плательщикам налога, имеют права и исполняют обязанности, установленные Налоговым кодексом Украины для налогоплательщиков [1]. В.Ф. Евтушенко, отмечает, что «налоговые агенты выступают в налоговых правоотношениях в двух ипостасях: как лица, действующие в интересах налогоплательщиков, и как субъекты, содействующие налоговым органам» [3, с. 51].

Состояние исследования. Вопросы правового статуса налогоплательщиков, налоговых агентов их особенностей, налоговых обязательств и их содержание привлекали внимание ученых финансово-правовой науки, в частности А.В. Бризгалина, Д.В. Винницкого, Л.К. Вороновой, О.Ю. Грачевой, Н.П. Кучерявенка, И.Е. Криницкого, С.Г. Пепеляева, Н.Ю. Прышвы и других.

Однако недостаточно исследованным все же остается вопрос юридической ответственности налоговых агентов.

Изложение основного материала. Для рассмотрения ответственности налоговых агентов необходимо подробнее ознакомиться с их обязанностями, за нарушение которых предусмотрен принцип наказуемости действий, присутствующий в национальной системе налогового права Украины.

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

– ведение в установленном порядке учета доходов и расходов, составление отчетности, которая касается вычисления и уплаты налогов

и сборов; налоговый агент обязан вести налоговый учет относительно налога на доходы физических лиц;

– подачу к контролирующим органам в порядке, установленном налоговым и таможенным законодательством, декларации, отчетность и другие документы, связанные с начислением и уплатой налогов и сборов, в свою очередь налоговые агенты обязаны подавать налоговую отчетность контролирующим органам, а также налоговый расчет сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу налогоплательщиков;

– уплату налогов и сборов в сроки и в размерах, установленных Налоговым кодексом Украины и законами по вопросам таможенного дела [4, с. 90].

Как известно, выполнение налоговых обязанностей плательщик налога может осуществлять самостоятельно или с помощью налогового агента. Кроме того, налоговые агенты обязаны насчитывать, 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. При этом переход права собственности на денежные средства от налогоплательщика к налоговому агенту не возникает. По мнению В.А. Николаева, реализация обязанности перечисления является самым важным законодательным поручением налоговому агенту. Последние перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Кодексом для уплаты конкретного налога [5]. Необходимо отметить что, как обязанность налогового агента законодатель определяет и ответственность за нарушение норм Налогового кодекса.

Таким образом, обязанности налогового агента складываются двухуровневую систему. Первый уровень – это обязанности налогового агента как налогоплательщика, второй – как исполнителя функций налогового агента. Как обязанность налогового агента законодатель определяет и ответственность за нарушение норм Налогового кодекса.

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, а в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, – налоговым агентом или представителем налогоплательщика, или банком на основании налогового поручительства. Способ, порядок и сроки выполнения налоговой обязанности устанавливаются законодательством [1].

Таким образом, 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 и заполняет декларацию в конце года.

На втором – налоговая инспекция проверяет налоговую декларацию и детализирует сумму налога к оплате. На третьем – плательщик реализует детализированную обязанность: доплачивает сумму налога или решает, как распорядиться излишком оплаченного налога: использовать в счет будущих платежей или требовать возвращения.

Ученые отмечают, что применение юридической ответственности к обязанным субъектам налоговых правоотношений всегда связано с невыполнением или неподобающим выполнением ими налоговой обязанности, соответственно, особенно с ответственностью за нарушение налогового законодательства является компенсационно-карательный характер. Содержание компенсационного признака заключается в необходимости возмещения убытков государству в результате непосту-



плений 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 [6, с. 98].

Для полного теоретического исследования ответственности налоговых агентов необходимо акцентировать внимание на вариативности юридической ответственности от совершения правонарушения в сфере налогообложения и субъектов ответственности – налогоплательщика и налогового агента.

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 своего 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 [7, с. 22].

Необходимо отметить, что специальными субъектами являются лица, которые обладают дополнительными признаками, такими как: признаки характеризующие трудовые, служебные обязанности; правовой статус граждан; прошлое противоправное поведение [8, с. 380]. 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 [9, с. 10]. Осо-

бенностью возникновения налоговой правосубъектности налогового агента необходимо определить 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, выплачиваемых как в денежной, так и в натуральной формах.

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

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) криминальная.

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

а) криминальная ответственность в Украине в сфере налогообложения применяется за совершение преступлений и должна обеспечивать «преемственность» 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 криминальным преступлением деяния. Субъектами такой ответственности являются лишь физические лица, налоговые агенты не определены как субъекты криминальной ответственности;

б) основанием применения административной ответственности как средства административного влияния есть совершение административного правонарушения в сфере налогообложения. Административная ответственность за указанные противоправные деяния предусмотрена Кодексом Украины об административных правонарушениях, 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 Украины об административных правонарушениях, фискальным органам дано право применять лишь административные штрафы, размер их определяется в пределах, установленных за совершение соответствующих правонарушений в суммах или кратных определенному показателю (необлагаемому налогом минимуму доходов граждан, минимальному размеру заработной платы), или в национальной денежной единице (гривнах). При этом необходимо учитывать, положение пункта 5 подраздела 1 раздела XX Налогового кодекса Украины, в котором отмечено: «если нормы других законов содержат ссылку на необлагаемый налогом минимум доходов граждан, то для целей их приложения используется сумма в размере 17 гривен, кроме норм административного и криминального законодательства в части квалификации преступлений или правонарушений, для которых сумма необлагаемого налогом минимума доходов граждан устанавливается на уровне налоговой социальной льготы», то есть в размере, который равняется 100% размера прожиточного минимума для работоспособного лица (в расчете на месяц).

Анализ норм административно-деликтного законодательства дает возможность утверждать, что национальное законодательство не предусматривает административную ответственность налоговых агентов;

в) одной из новелл Налогового кодекса Украины 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 изымаются 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.

То есть ответственность за нарушение налогового законодательства объединяет две разные модели юридической ответственности: право-возобновительную (компенсационную) и штрафную (карательную). Именно это подчеркивает статья 112 Налогового кодекса Украины, в которой отмечено, что привлечение к финансовой ответственности налогоплательщиков за нарушение законов о вопросах налогообложения не освобождает их должностных лиц при наличии соответствующих оснований от привлечения к административной или криминальной ответственности. Анализ состава правонарушений, за которые применяются финансовые санкции в сфере налогообложения, что содержатся в Налоговом кодексе Украины, показывает, что за налоговые правонарушения предусмотрено 13 составов правонарушений и только один из них субъектом ответственности определяет налогового агента.

То есть лишь за нарушение правил начисления, содержания и уплаты (перечисление) налогов у источника налоговый агент несет финансовую ответственность, а относительно других составляющих его налоговой обязанности фактически ответственность не установлена.

Не стоит забывать, что одним из ключевых принципов привлечения лица (в том числе налогового агента) к налоговой ответственности является принцип справедливости, выражающийся в том, что при наложении взыскания учитываются

характер правонарушения, степень вины нарушителя, обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность. Это обстоятельство свидетельствует о том, что законодатель не выработал единого подхода к формированию норм, предусматривающих ответственность налоговых агентов за нарушение налогового законодательства, что, на наш взгляд, может затруднять правоприменение. Представляется, что диспозиция санкции норм, предусматривающих ответственность за налоговые правонарушения, должна содержать указание на конкретного субъекта, который в случае нарушения такой нормы будет привлечен к ответственности. Кроме того, обязанности налогового агента должны четко корректироваться с его юридической ответственностью.

Список использованной литературы:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. №2755-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-in/laws/main.cgi?page=1&nreg>.
2. Сасов К.А. Солидарная ответственность в налоговом праве / К.А. Сасов. – М. : Альпина Паблишер, 2011. – 201 с.
3. Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В.Ф. Евтушенко ; под общ. ред. И.И. Кучерова. – М. : ИД «Юриспруденция», 2006. – 136 с.
4. Васильева А.Г. Обов'язки у правовому статусі платника податків / А.Г. Васильева // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 89–93.
5. Арсланбекова А.З. Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.З. Арсланбекова. – М., 2008.
6. Гоцуляк Є.М. Склад та кваліфікуючі ознаки порушень податкового законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність / Є.М. Гоцуляк // Юридичний науковий електронний журнал. – 2014. – № 6. – С. 97–102.
7. Гарипов Р.Ф. Понятие субъекта юридической и политической ответственности / Р.Ф. Гарипов // Вектор науки

ТГУ. Серия «Юридические науки». – 2014. – № 4(19). – С. 22–24.

8. Административное право России : учебник / под ред. П.И. Конова, В.Я. Кикотя, И.Ш. Киялханова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2009. – 687 с.

9. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2000. – 192 с.