

UDC: 342.9.086. (351.03)

ПРАВОВАЯ РЕГЛАМЕНТАЦИЯ АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН И РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН

Кусаинова Айгуль Кадыржановна,
докторант Академии правоохранительных органов
при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан
ORCID:0000-0002-5118-1281
e-mail: aygul.kus@bk.ru

Аннотация. Данная статья посвящена сравнительно-правовому анализу законодательства, регламентирующего административную ответственность за совершение административных правонарушений в области налогообложения в Республике Казахстан и Республике Узбекистан. Статья в совокупности дает целостное представление об административной ответственности за совершение правонарушений в области налогообложения в двух странах и ее актуальных проблемах в теории и правоприменении. В статье отражены мнения ученых, ранее исследовавших проблемы административной ответственности, а также ученых, изучавших отдельные вопросы административной ответственности за совершение правонарушений в области налогообложения. Также в статье отражаются особенности законодательства, регулирующего административную ответственность в области налогообложения двух стран. Как показало изучение законодательства двух стран, субъектами административной ответственности в Узбекистане выступают физические и должностные лица, тогда как в Казахстане к субъектам административной ответственности также относятся и юридические лица. В данной статье раскрываются особенности применения административных взысканий, порядка разрешения дел об административных правонарушениях, пересмотра постановлений по делам об административных правонарушениях в области налогообложения и их исполнения. В статье автором указываются предложения по дальнейшему совершенствованию исследуемого законодательства.

Ключевые слова: правонарушение, ответственность, административная ответственность в области налогообложения, законодательство, административное взыскание, штраф, санкция.

QOZOG'ISTON RESPUBLIKASI VA O'ZBEKISTON RESPUBLIKASIDA SOLIQ SOHASIDAGI MA'MURIY JAVOBGARLIKNI HUQUQIY TARTIBGA SOLISH

Kusainova Aygul Qadirjanovna,
Qozog'iston Respublikasi Bosh prokuraturasi
Huquqni muhofaza qiluvchi organlar akademiyasi doktoranti

Annotatsiya. Ushbu maqola Qozog'iston Respublikasi va O'zbekiston Respublikasining soliq sohasidagi ma'muriy huquqbuzarlik sodir etganlik uchun ma'muriy javobgarlikni tartibga soluvchi qonun hujjatlarining qiyosiy-huquqiy tahliliga bag'ishlangan. Maqolada ikki mamlakatning soliqqa tortish sohasida huquqbuzarliklar sodir etganlik uchun ma'muriy javobgarlik va uning nazariyasi hamda huquq-tartibot sohasidagi hozirgi zamon muammolari haqida yaxlit fikr yuritiladi. Maqolada

ilgari ma'muriy javobgarlik muammolarini o'rgangan olimlar, shuningdek soliqqa tortish sohasidagi huquqbuzarliklarni sodir etganlik uchun ma'muriy javobgarlikning ayrim masalalarini o'rgangan olimlarning fikrlari aks ettirilgan. Shuningdek, maqolada ikki mamlakat soliq solish sohasidagi ma'muriy javobgarlikni tartibga soluvchi qonun hujjatlarining o'ziga xos xususiyatlari yoritib berilgan. Ikki mamlakat qonunchiligini o'rganish shuni ko'rsatdiki, O'zbekistonda ma'muriy javobgarlik subyektlari jismoniy va mansabdor shaxslar hisoblanadi, Qozogistonda esa yuridik shaxslar ham ma'muriy javobgarlik subyektlariga kiradi. Ushbu maqolada ma'muriy jazo choralarini qo'llashning o'ziga xos xususiyatlari, ma'muriy huquqbuzarlik to'g'risidagi ishlarni hal qilish tartibi, soliq solish sohasidagi ma'muriy huquqbuzarlik to'g'risidagi ishlarni ko'rib chiqish va ularni ijro yetish. Maqolada muallif o'rganilayotgan qonunchilikni yanada takomillashtirish bo'yicha takliflarni bildiradi.

Kalit so'zlar: huquqbuzarlik, javobgarlik, soliq sohasidagi ma'muriy javobgarlik, Qonunchilik, ma'muriy jazo, jarima, sanksiya.

LEGAL REGULATION OF ADMINISTRATIVE LIABILITY FOR INFRACTIONS IN THE FIELD OF TAX ASSESSMENT IN THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN AND IN THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN

Kusainova Aigul Kadyrzhanovna,

doctoral student of study
of the Academy of Law Enforcement agencies
under the General Prosecutor's Office
of the Republic of Kazakhstan

Abstract. This article is devoted to the comparative legal analysis of the legislation regulating administrative liability in the field of tax assessment in the Republic of Kazakhstan and in the Republic of Uzbekistan. The article gives a holistic view of the administrative liability for the commission of infractions in the field of tax assessment in the two countries and its current problems in theory and law enforcement. The article reflects the opinions of scientists who have previously studied the problems of administrative liability, as well as scientists who have studied certain issues of administrative liability for committing infractions in the field of tax assessment. Also, the article reflects the peculiarities of the legislation regulating administrative liability in the field of tax assessment in the two countries. As the study of the legislation of the two countries has shown, the subjects of administrative liability in Uzbekistan are individuals and officials, whereas in Kazakhstan, legal entities also belong to the subjects of administrative liability. This article reveals the specifics of the application of administrative sanctions, the procedure for resolving cases of administrative infractions, and the revision of resolutions on cases of administrative infractions in the field of tax assessment and their execution. In the article, the author indicates proposals for further improvement of the legislation under study.

Keywords: infractions, liability, administrative liability in the field of tax assessment, legislation, administrative sanctions, fine, sanction.

Введение

В рамках исследования проведен сравнительно-правовой анализ правовой регламентации административной ответственности за совершение правонарушения в области налогообложения Республики Казахстан с законодательством Республики Узбекистан.

На сегодняшний день уплата законно установленных налогов в двух странах является конституционной обязанностью.

Нельзя не отметить мнение ученого Л.Б. Хвана о том, что налоговая система является надежным инструментом государственного управления экономикой [1, с. 3]. При этом административная от-

ветственность, как отмечают многие ученые, в том числе А.В. Гончаров [2, с. 131] и Т.Л. Коробова [3, с. 177], играет важную роль в механизме охраны правопорядка в сфере налогообложения, а также, по мнению Т.Л. Коробовой, является важным правовым средством регулирования экономических отношений [3, с. 3].

Нельзя не согласиться с мнением А.Н. Дерюга о том, что административное наказание является важнейшим юридическим рычагом снижения уровня административной деликтности [4, с. 29].

С учетом сказанного считаем, что административная ответственность за совершение правонарушения в области налогообложения, являясь мерой государственного принуждения, обеспечивает исполнение требований норм налогового законодательства под страхом быть наказанным мерами административного взыскания. По нашему мнению, в случае совершения административного правонарушения в области налогообложения возникает карательная функция административной ответственности, так как законодательство предусматривает применение мер административного взыскания за совершение правонарушения в области налогообложения.

Полагаем, что в налоговой сфере административная ответственность является важным инструментом обеспечения правомерного поведения, так как обеспечивает охрану (защиту от противоправного поведения) правопорядка в области налогообложения.

В силу постановления Пленума Верховного суда Республики Узбекистан «О применении судами законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов» от 31 мая 2013 года № 8 (далее – Постановление Пленума ВС РУз № 8), уклонение от уплаты налогов и сборов обладает признаком общественной опасности и связано с умышленным

неисполнением налоговых обязательств, что приводит в дальнейшем к недополучению средств государством.

Вместе с тем очевидно, что положительная роль административной ответственности в области налогообложения заключается в профилактике совершения правонарушения в области налогообложения.

Актуальность исследования правовой регламентации административной ответственности за совершение правонарушений в области налогообложения состоит в том, что данное социально-правовое явление анализировалось в современном состоянии ее регламентации и действующего законодательства двух стран. Целью изучения и проведения сравнительно-правового анализа законодательства двух стран является определение положительного опыта и возможность принятия используемых правовых норм при совершенствовании законодательства двух стран. Нельзя не согласиться, что с каждым годом происходит рост административных деликтов в области налогообложения, в связи с развитием предпринимательства, появлением новых форм деятельности и субъектов предпринимательства и другими причинами, то есть проблема борьбы с данным негативным явлением для обеих стран является актуальной. В практике встречаются моменты, когда возникают сложности в применении отдельных норм, регламентирующих административную ответственности в области налогообложения, которые требуют научного исследования не только на уровне национального законодательства, но и обращения к опыту других стран.

Различные аспекты проблем административной ответственности за правонарушения в области налогообложения раскрыты в работах ученых: Ч.У. Джекебаева, Э.Т. Хожиева, А.Ю. Шорохова, В.В. Шекшина, Т.Л. Коробовой, К.Н. Васкевича, Е.В. Мо-

розова, Т.С. Шейхова, И.И. Шереметьева и других ученых.

Материалы и методы

В ходе проведения исследования применены: общенаучные, частнонаучные, юридические методы познания. Методы сравнительного правоведения и моделирования применялись при анализе законодательств, а также при изложении предложений по изменению административного деликтного законодательства. При исследовании использовались логические приемы познания (сравнение, анализ, синтез, аналогия, индукция, дедукция и абстрагирование). Сравнительно-правовой метод позволил сопоставить исследуемые правовые акты.

Нормативной основой исследования послужили действующие нормы Кодекса Республики Узбекистан об административной ответственности, Постановления Пленума Верховного суда Республики Узбекистан, нормы уголовного законодательства Республики Узбекистан и нормативные акты Республики Казахстан по исследуемой проблеме.

Результаты исследования

Анализ законодательства Узбекистана показал, что указанная ответственность регламентирована Кодексом об административной ответственности от 22 сентября 1994 года. Также ответственность предусмотрена в Налоговом кодексе от 30 декабря 2019 года, тогда как в Казахстане ответственность в отраслевом налоговом законодательстве не предусмотрена. Административная ответственность в Казахстане регламентирована в едином кодифицированном законе, а именно Кодексом об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V (далее – КРКоАП).

В Узбекистане, как и в Казахстане, к административной ответственности привлекаются лица в случаях, если в правонарушении отсутствует уголовный состав,

то есть считаем, что этой нормой установлен приоритет уголовной ответственности над административной.

Под административной ответственностью, по мнению Э.Т.Ходжиева, понимается применение на основании законодательства мер административного взыскания государственными органами или должностными лицами [5, с.10].

Субъектами административной ответственности в Узбекистане выступают физические и должностные лица, тогда как в Казахстане к субъекту административной ответственности также относят и юридическое лицо, которое несет ответственность согласно субъектности предпринимательства (в зависимости от количества работников и размера дохода). В Узбекистане, исходя из содержания Постановления Пленума ВС РУз № 8, следует, что к субъектам ответственности относятся не только руководители организаций, но и работники, исполняющие их обязанности, а также главные бухгалтера и лица, исполняющие их функциональные обязанности. Кроме указанных лиц, ответственность несут также работники, имеющие право составления и подписания документов банковско-финансового характера, которые путем умысла включили в документы недостоверную информацию о доходной или расходной части либо сокрыли информацию об объектах, подлежащих налогообложению.

Также в Кодексе Республики Узбекистан об административной ответственности понятие должного лица включает более широкое определение. Кроме того, в вышеуказанном Кодексе дано определение представителю власти, что заслуживает внимания, так как в Казахстане в понятие должностного лица, согласно КРКоАП, не входят лица, осуществляющие функции в частных организационных формах.

Согласно мнениям Б.В. Зыкина и Е.В. Зыкиной, индивидуальному предпринимателю необходимо придать статус самостоятельного особого субъекта административной ответственности [6, с. 49].

В КРКоАП индивидуальный предприниматель является самостоятельным субъектом административной ответственности, который, в свою очередь, имеет особенности привлечения к ответственности, а именно административную ответственность они несут как субъекты предпринимательства, то есть наравне с юридическими лицами, в отношении которых ответственность налагается также согласно субъектности предпринимательства.

В Казахстане действующим КРКоАП предусмотрены следующие меры взысканий, применяемые за правонарушения в области налогообложения: 1) взыскание в виде предупреждения; 2) административные штрафы; 3) лишение разрешения либо применение приостановления его действия; 4) мера ответственности в виде конфискации предметов и доходов. При этом предупреждение и штрафы применяются как основные виды взысканий. В тоже время мера взыскания в виде предупреждения назначается без дополнительных административных взысканий.

Изучение перечня видов взысканий в Кодексе Республики Узбекистан об административной ответственности показало наличие взыскания в виде возмездного изъятия орудий и предметов правонарушения, которое как вид административного взыскания в КРКоАП не предусмотрен. Возмездность изъятия и конфискация в Узбекистане применяется судом как дополнительный и основной вид административного взыскания.

В Казахстане конфискация применяется как дополнительный вид взыскания, тогда как лишение разрешения либо применение приостановления его действия

или отдельных его видов предусматривается в виде основного, а также дополнительного взыскания, применяемого с административным штрафом. Применение вышеуказанных административных взысканий в Казахстане отнесены к юрисдикции судов.

Важно отметить, что административное взыскание, по мнению ученого Ч.У. Джекебаева, представляет собой меру воздействия, установленную государством с целью наказания, воспитания граждан и предупреждения правонарушений, которые применяются должностными лицами компетентных государственных органов к правонарушителям [7, с. 29].

Так, согласно действующему законодательству в Узбекистане не регламентированы такие виды административных взысканий, как предупреждение и лишение разрешения либо применение приостановления его действия. Вместе с тем приостановление или запрещение деятельности как вид административного взыскания не содержится в санкциях статей КРКоАП за административные правонарушения в области налогообложения, но применяются в Казахстане по другим административным правонарушениям.

Нельзя не согласиться с мнением С.М. Селимановой о том, что в Узбекистане в перечень административных взысканий необходимо дополнить вид административного взыскания в виде лишения лицензии, а также ввести институт административной ответственности юридического лица [8, с. 11]. Соглашаемся с мнением И.В. Шубина, который указал о том, что следует расширить перечень дополнительных наказаний с добавлением к ним административного штрафа [9, с. 82].

Как указал Н.В. Макарейко, нельзя признать оправданной возможность назначения административного штрафа ниже минимального установленного размера, а

также замену административного штрафа на предупреждение [10, с. 10].

Считаем, что за правонарушения в области налогообложения основным видом административного взыскания в действительности должен применяться административный штраф с исключением такого вида взыскания, как предупреждение. Как нам представляется, при применении административного штрафа ниже установленного предела возникнет неоднозначный вопрос к размеру минимального штрафа, который, на наш взгляд, предусматривает возможность применения более мягкого административного взыскания, ниже установленного в статье, но не ниже установленного его минимального предела. Принятие нормы в КРКоАП, позволяющей применять более мягкое взыскание, чем предусмотрено в статье, предоставит возможность для учета всех обстоятельств дела об административном правонарушении, в том числе материального положения привлекаемого лица.

В силу ст. 33 Кодекса Республики Узбекистан об административной ответственности, регламентируется право суда применять более мягкое административное взыскание с применением взыскания ниже низшего предела, предусмотренного в статье, или не предусмотренного статьей более мягкого взыскания с обоснованием его применения с учетом обстоятельств, смягчающих административную ответственность, и материального положения правонарушителя, тогда как в Казахстане аналогичная норма не регламентирована.

Размер штрафа в Узбекистане исчисляется от базовой величины, действовавшей на момент окончания правонарушения, при этом предусмотрены их максимальные и минимальные значения при назначении как для граждан, так и для должностных лиц. В Казахстане административный штраф применяется

от определенного количества месячного расчетного показателя и процентного соотношения от неисполненного либо ненадлежаще исполненного налогового обязательства. При этом минимальные значения наложения административного штрафа и максимальный предел административного штрафа, исчисляемого в процентном соотношении, КРКоАП не регламентирует.

В Узбекистане, как и в Казахстане, от применения административного штрафа освобождаются военнослужащие, проходящие срочную воинскую службу, при этом в Казахстане, кроме указанных лиц, включены также курсанты военных и специальных учебных заведений.

Процедура, связанная с порядком освобождения от административной ответственности ввиду наличия признаков малозначительности деяния, в Узбекистане отличается тем, что указанную норму применяет только суд, который вправе, ограничившись предупреждением, принять решение об освобождении от административной ответственности. В случае, если должностное лицо или иной орган усмотрит признаки малозначительности, то дело направляется в суд. В Казахстане освободить от административной ответственности из-за малозначительности правонарушения может как суд, так и орган (должностное лицо). Вместе с тем на практике имеют место обращения в суды о применении данной нормы путем обжалования постановления уполномоченного органа (должностного лица).

Как указано Е.А. Супониной, свобода усмотрения правоприменителя должна быть в разумных пределах ограничена достаточностью конкретизирующих объем и содержание оценочных понятий [11, с. 51], что заслуживает внимания. По нашему мнению, содержание и понятие малозначительности деяния требует конкретизации норм ее применения.

В Кодексе Республики Узбекистан об административной ответственности регламентированы такие смягчающие обстоятельства, как осуществление правонарушения под воздействием угроз, принуждения либо служебной зависимости или материальной, а также другой зависимости. Также признается смягчающим обстоятельством воспитание ребенка одним родителем до четырнадцати лет. Кроме того, признаны обстоятельствами, отягчающими ответственность, наличие судимостей у лиц, совершивших правонарушения.

В Казахстане, как и в Узбекистане, при совершении нескольких правонарушений взыскание применяется по каждому в отдельности. Изучение данных норм привело, на наш взгляд, к мнению о необходимости регламентации в КРКоАП максимального предела применения административного штрафа, рассчитываемого в процентных соотношениях от неисполненного или ненадлежаще исполненного налогового обязательства.

В Казахстане к лицу, совершившему более одного правонарушения и рассматриваемого одним судьей или уполномоченным органом (должностным лицом), штраф рассчитывается в размере не более трехкратного максимального предела, определенного в месячных расчетных показателях, а по определенным видам административных взысканий соблюдаются максимальные сроки по их применению, установленные в КРКоАП.

В практике возникают вопросы к определению трехкратного максимального предела, когда этот размер связывают с санкцией статьи, а не с установленным максимальным пределом штрафа, исчисляемого в месячных расчетных показателях. Вместе с тем КРКоАП допускает превышение установленных размеров административных штрафов, налагаемых и рассчитываемых в процентных соотношениях.

Многие ошибочно полагают, что применение ч. 2 ст. 829-11 КРКоАП по сокращению суммы штрафа на 30 % относится ко всем административным штрафам, однако это не так, применение указанной нормы относится только к штрафу, исчисляемому в месячных расчетных показателях. В этой связи считаем необходимым предусмотреть в ч. 3 ст. 44 КРКоАП максимальные пределы налагаемых административных штрафов, рассчитываемых в процентных соотношениях, которые, как мы полагаем, не должны превышать двукратного размера суммы неисполненного и исполненного ненадлежащим образом налогового обязательства.

При рассмотрении дел одними и теми же органами (должностными лицами) в Узбекистане взыскание применяется к такому правонарушителю, в рамках санкции, с более строгим административным взысканием. Кроме того, если совершение действия (бездействия) предусматривает ответственность по двум и более статьям Кодекса Республики Узбекистан об административной ответственности, то применяется взыскание исходя из статьи с более строгим взысканием. Вместе с тем в Узбекистане предусмотрено, что если в совершение правонарушения вовлечено несовершеннолетнее лицо, то материал направляется в суд, что заслуживает внимания.

Существующие отличия в обоих законодательствах прослеживаются и в сроках применения административных взысканий. В Узбекистане ответственность применяется в течение 1 года с момента совершения административного правонарушения, а если длящиеся правонарушение больше 1 года с момента обнаружения, специальных сроков по отдельным правонарушениям, в том числе за правонарушения в области налогообложения, Кодекс Республики Узбекистан об административной ответственности не

регламентирует. В Казахстане за нарушения в области налогообложения физические лица не подлежат ответственности по истечению 1 года с момента совершения правонарушения, а индивидуальные предприниматели и юридические лица – по истечению 5 лет. Необходимо отметить, что сроки привлечения к ответственности по КРКоАП по определенным нарушениям, в том числе за правонарушения в области налогообложения, отличаются от общих сроков привлечения к административной ответственности.

КРКоАП не регламентирует специальные сроки при отказе в регистрации сведений в ЕРДР, в связи с этим, считаем, что сроки по указанным решениям подлежат конкретизации с регламентацией в КРКоАП. При этом КРКоАП предусматривает отдельные сроки привлечения при принятии решения о прекращении уголовного дела с момента поступления такого решения в течение 3 месяцев при наличии административного состава. В Узбекистане указанный срок составляет 1 месяц с момента принятия таких решений, в том числе решения об отказе.

Ограничение срока давности привлечения к административной ответственности, по мнению С.М. Зырянова, связано не только с гуманизмом, но и с необходимостью обеспечения правовой определенности, своевременности наказания и эффективности достижения целей административной ответственности, а также исключения возможности лица, однажды допустившего нарушение, осознавшего свою вину, в течение продолжительного времени быть привлеченным к ответственности [12, с. 51].

Следует отметить, что в Узбекистане административная ответственность за нарушения в области налогообложения регламентирована в разделе 13 Кодекса об административной ответственности и отнесена к нарушениям в сфере торговли,

предпринимательства и финансов. Так, ст. 174 Кодекса Республики Узбекистан об административной ответственности предусматривает основные нарушения, совершаемые налогоплательщиками, а именно действия по уклонению от уплаты налогов, выраженные в умышленном сокрытии (занижении) прибыли либо доходов, а также прочих налогооблагаемых объектов, данная статья включает также ответственность за нарушения, связанные со сроками и достоверностью деклараций. Ответственность в статье разграничивается в зависимости от их размеров, в силу содержания в диспозиции понятия значительности. Необходимо отметить, что указанные действия, при повторности в течение 1 года после применения административного взыскания в размере от 100 до 300 базовых расчетных величин, являются значительными и влекут уголовную ответственность. При причинении ущерба, при котором его сумма отнесена к крупному и особо крупному размеру, уголовная ответственность квалифицируется без административной преюдиции. При этом в размер стоимости объекта налогообложения, как сокрытого или заниженного, не входят суммы финансовых санкций (штрафа и пени), начисленных за налоговые правонарушения, то есть в сумму материального ущерба входит лишь сумма налогов. В Узбекистане, согласно Постановления Пленума ВС РУз № 8, к умышленности сокрытия, занижения прибыли (дохода) относят: 1) не указание полученной выручки от продажи товаров (оказание работ или услуг) в регистрах учета; 2) действия, связанные с заменой и подделкой, а также уничтожением документов, которые подтверждают продажу товаров (оказание работ или услуг) либо действия по отказу в предоставлении данных документов для осуществления проверок, а также действия, связанные с использованием поддельного

первичного бухгалтерского документа; 3) не нахождения в складах либо местах продажи товаров, которые числятся по документам как непроданные; 4) хранение товаров, неоформленных в соответствии с требованиями бухучета и иными документами; 5) изменение содержания в программе контрольно-кассовой машины; 6) отражение в отчетах неиспользованных затрат в виде их использования; 7) отражение вырученных средств от продажи товаров (услуг) в следующем отчетном периоде; 8) несоответствие фактическим данным расходования ресурсов и норм амортизации и т. д.

Кроме того, в постановлениях Пленума Верховного суда Республики Узбекистан № 8 и «О некоторых вопросах, возникших в судебной практике по делам о преступлениях в сфере экономики» от 17 апреля 1998 г. № 11 даются понятия «сокрытию» и «занижению» прибыли (дохода), а также иному умышленному уклонению от уплаты налогов и сборов.

В Узбекистане не привлекаются к ответственности лица при отсутствии факта нарушения по налогам (когда имеются излишки по другим налогам, покрывающим неуплаченные суммы налогов) и вины в совершении правонарушения, а также при выполнении лицом разъяснений по применению законодательства данных в письменной форме, а также наличия направленного мотивированного мнения при осуществлении налогового мониторинга. Так же, если налогоплательщик обнаружил неправильную информацию в сданной им отчетности, которая привела к уменьшению налога. В этом случае налогоплательщик обязан привести отчетность в соответствии с предоставлением уточненной налоговой отчетности. При этом лицо будет освобождено от ответственности, когда уточненная отчетность предоставляется после истечения установленных сроков уплаты налогов,

но до момента, когда данное нарушение обнаружится фискальным органом либо до назначения им налогового аудита, и до предоставления исправленного отчета им оплачены налоги и пени по ним. Также Кодекс Республики Узбекистан об административной ответственности содержит административные ответственности и за другие нарушения: 1) когда отсутствует учет налогооблагаемых объектов, нарушается порядок осуществления кассовых операций либо нарушается порядок в платежной дисциплине; 2) нарушается порядок по ведению бухучета, а также отчетности; 3) нарушается порядок применения идентификационных номеров налогоплательщиков.

Кроме того, в ст. 176 Кодекса Республики Узбекистан об административной ответственности регламентируется ответственность за осуществление предпринимательской деятельности с отсутствием государственной регистрации, санкция которой предусматривает не только применение штрафа, но и конфискацию предметов административного правонарушения. Также по данной статье предусмотрена административная ответственность по тому же деянию, но с извлечением неконтролируемых доходов, составляющих значительный и крупный размер. Необходимо отметить, что конфискация предметов нарушения не применяется в случае, когда лицо в течение 30 дней со дня его обнаружения оплатило государству данный ущерб в виде налогов и других платежей, зарегистрировалось как субъект предпринимательства и получило необходимые разрешительные документы, что заслуживает внимания.

Нельзя не согласиться с мнением Е.В. Труновой о том, что в современном законодательстве об административных правонарушениях существует судебная административная юрисдикция, что судебное производство по делам об админи-

стративных правонарушениях является разновидностью административных дел, разрешаемых судьями в порядке административной юрисдикции [13, с. 53].

Как показал анализ законодательства, в Казахстане ответственность за правонарушения в сфере налогообложения содержится в главе 16 КРКоАП. Дела по ним подведомственны судам и органам госдоходов, которые находятся в структуре Министерства финансов РК.

В Узбекистане к подведомственности суда по уголовным делам отнесены дела: об оспаривании правонарушителем факта нарушения; когда лицо освобождается от ответственности ввиду малозначительности деяния; когда применяется мягкое административное взыскание, чем то, которое указано в санкции статьи; когда административное правонарушение совершено индивидуальным предпринимателем или его работником и связано с предпринимательством; должностными лицами и работниками юридических лиц, осуществляющих свою деятельность, связанную с предпринимательской деятельностью; когда статья содержит ответственность – конфискацию и возмездность изъятия предметов; о нескольких правонарушениях, одно из которых подведомственно суду. Так, к подведомственности суда по уголовным делам отнесены дела по ч. 1, 2 ст. 174, 175-1 и 175-3, а также по ст. 176 Кодекса об административной ответственности. К экономическим судам отнесены дела по ч. 3 статьи 175 Кодекса об административной ответственности. В полномочия Государственного налогового органа и Департамента по борьбе с экономическими преступлениями при ГП Республики Узбекистан входят дела по статьям: 159-1 (отсутствие договоров, связанных с арендой (наймом) и предоставляющих в пользование имущество на безвозмездной основе, заключенные между гражданами либо не-

соблюдение регистрации данных договоров); ч. 3 ст. 174 (не предоставление либо нарушение сроков сдачи декларации либо внесение в нее недостоверной информации); ст. 215-3 (нарушение по предоставлению данных по возникновению налоговых обязательств) Кодекса Республики Узбекистан об административной ответственности. Указанные дела рассматриваются начальниками государственных налоговых органов и их заместителями, начальником Департамента по борьбе с экономическими преступлениями при Генеральной прокуратуре Республики Узбекистан, его заместителями, начальниками территориальных управлений и их заместителями, начальниками районных и городских отделов Департамента.

Как отмечено О.В. Панковой, протокол об административном правонарушении составляется тем же должностным лицом, которым затем выносит постановление о назначении наказания [14, с. 15]. На наш взгляд, считаем, что в данном случае необходимо добавить, что лицу, привлекаемому к административной ответственности, предоставляется право обжалования постановления в вышестоящий орган (вышестоящему должностному лицу).

Необходимо отметить, что в Узбекистане должны лица или работники субъектов предпринимательства либо граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность, при совершении нарушения впервые не подлежат ответственности по ч. 1, 2 ст. 174, ч. 1, 6 ст. 175, ч.1 ст.175-1, ст.175-3 Кодекса Республики Узбекистан об административной ответственности, если они устранили нарушения добровольно с возмещением нанесенного ущерба в течение 30 дней со дня обнаружения нарушения, что заслуживает внимания.

Как отмечено М.В. Анисифоровой, административно-правовое стимулирование является самостоятельным методом

управляющего воздействия и имеют целью сформировать правомерное поведение, которое предоставляет возможность сохранения вариативности действий с правоограничительными элементами, к которым отнесены нормы, устанавливающие возможность освобождения от ответственности в случае выполнения определенных условий [15, с. 37]. По мнению Е.В. Овчаровой, освобождение от административной ответственности, в случае исполнения обязанностей, способствует созданию правового механизма экономики репрессии, позволяющей избежать ситуации, когда утрачивается превентивное значение административного наказания и оно приобретает репрессивный и фискальный характер [16, с. 27]. Полагая, освобождение от административной ответственности, в случае выполнения определенных условий, связанных с соблюдением правовых норм, позволяет ориентировать правонарушителя к правомерному поведению, тем самым также способствует дальнейшему осуществлению деятельности в рамках требуемых правил с возможностью не быть привлеченным к ответственности.

Соглашаемся с мнением Е.В. Овчаровой о том, что санкции, ухудшающие положение субъектов налоговых правоотношений, за нарушения налогового законодательства, основания и порядок их применения должны применяться не ранее чем через год после календарного года вступления в силу устанавливающих правовых норм [16, с. 22]. Указанное мнение заслуживает внимания, так как ответственность должна применяться за нарушение тех норм, которые были введены с наличием достаточных сроков, предоставляющих налогоплательщику возможность для ознакомления.

Как и в Казахстане, в Узбекистане важное место в обнаружении административных правонарушений в области налого-

обложения занимают акты и результаты налоговых проверок, при этом в необходимых случаях судами привлекаются специалисты в области налогообложения и эксперты.

Следует отметить, что в обеих странах осуществление прокурорского надзора имеет свои особенности, регламентированные в ст. 759, 760, 805 КРКоАП, а в Узбекистане – в ст. 275 Кодекса об административной ответственности.

Соглашаемся с позицией Н.Г. Кануниковой о том, что прокурор является единственным участником производства по делам об административных правонарушениях, наделенным широкими полномочиями на всех стадиях производства по делу об административном правонарушении [17, с. 45]. По мнению А.С. Лизунова, следует исключить установление конкретных сроков по составлению протокола об административном правонарушении, при этом их составление должно производиться в короткие сроки, не выходящие за пределы сроков давности привлечения к ответственности с повышением роли ведомственного контроля и прокурорского надзора за производством по делам об административных правонарушениях в целях недопущения излишней волокиты, где причины отклонения от принципа оперативности носили бы обоснованный характер [18, с. 56]. На практике указанные действия имеют место быть, когда протокол об административном правонарушении составляется в пределах сроков давности привлечения к ответственности, но с нарушением установленных сроков его составления, однако его применение к административным правонарушениям в области налогообложения может послужить основанием к исключению применяемых мер к налоговым периодам, по которым сроки истекли, то есть, как нам представляется, может привести к их освобождению от ответственности

за отдельные налоговые периоды. Данное мнение полагаем заслуживает внимания по тем административным правонарушениям, где применение санкции не зависит от временных сроков совершения правонарушения.

Вместе с тем в Казахстане в практике имеются проблемы в определении процессуального статуса в суде уполномоченного (должностного лица), составившего протокол об административном правонарушении либо вынесшего постановление по делу об административном правонарушении, так как указанное лицо в суде опрашивается как свидетель (в целях выяснения всех обстоятельств дела с признаем его как лица, которому могут быть известны сведения (обстоятельства), необходимые суду) либо как представитель органа (должностного лица) без определения его процессуального статуса в суде. Отсутствие процессуального статуса в КРКоАП не позволяет и ограничивает уполномоченный орган (должное лицо) в представлении интересов в суде, то есть не дает ему право активного участия в судебном процессе (подачи заявлений, ходатайств, предоставления права задавать вопросы лицам, участвующим в деле и др. действия).

В связи с чем считаем обоснованной позицию Н.А. Нобель об участии этих лиц, в случаях несогласия привлекаемого к ответственности лица, с протоколом об административном правонарушении в целях процессуальной экономии [19, с. 56]. На наш взгляд, необходимо регламентировать процессуальный статус и обязательность участия уполномоченного органа (должностного лица) в КРКоАП при обжаловании их постановлений в суде, то есть и в случае несогласия с вынесенным постановлением.

Кодекс Республики Узбекистан об административной ответственности четко регламентирует перечень органов (долж-

ностных лиц) уполномоченных проводить административное задержание с определением административных составов. К ним отнесены также должностные лица налоговых органов и Департамента по борьбе с экономическими преступлениями при ГП Республики Узбекистан при совершении определенных административных правонарушений, в том числе за совершение правонарушений по ч.1, 2, 3 ст. 176 Кодекса об административной ответственности.

Изучение порядка по обжалованию постановлений в Узбекистане показало, что согласно ст. 315 Кодекса об административной ответственности постановление обжалуется в суде по уголовным делам и вышестоящий орган (должностному лицу). В Казахстане постановление обжалуется в вышестоящий орган (должностному лицу) или в специализированный межрайонный суд по административным правонарушениям, его постановление обжалуется в вышестоящий городской (областной) суд.

Соглашаемся с мнением Е.В. Овчаровой о том, что судебный контроль за законностью применения мер административного принуждения является охранительным административным судопроизводством [20, с. 28], так как применяемые меры административных взысканий в КРКоАП отнесены к мерам государственного принуждения.

Хотелось бы отметить, предложения Р.Т. Бердиярова о предоставлении бизнес-омбудсмену права обжалования не вступивших в законную силу судебных актов в интересах предпринимателей в экономических, гражданских и административных делах в Узбекистане, так как указанное повысит эффективность правовой защиты субъектов предпринимательства [21, с. 31]. По нашему мнению, надо представить вышеуказанное право бизнес-омбудсмену и по делам об адми-

нистративных правонарушений в области налогообложения как возможному участнику процесса, в целях дополнительной защиты субъектов предпринимательства.

В законодательствах обеих стран предусмотрена кассационная инстанция в судах, но имеются свои особенности в порядке рассмотрения, при этом в Казахстане к кассационному производству дела не принимаются в случае несоответствия их определенным критериям, регламентированным в ст. 851 КРКоАП, что полагаем ведет к ограничению прав по обжалованию.

Необходимо отметить, что в Узбекистане срок, подлежащий к исполнению постановления составляет 3 месяца с момента его вынесения. Штраф уплачивается не позже 30 дней с момента предоставления ему постановления, если данное постановление обжалуется (опротестовывается), то срок исчисляется в 15 дней с момента извещения о принятом решении по нему [5]. В Казахстане взыскание в виде административного штрафа, наложенного за нарушения в сфере налогообложения, подлежит исполнению с момента вступления в силу постановления – в течение 5 лет [7], то есть предусмотрены специальные сроки по делам данной категории.

Следует отметить, что в Узбекистане процедура конфискации входит в компетенцию созданного Бюро принудительного исполнения при Генпрокуратуре Республики Узбекистан. В Казахстане исполнение административного штрафа в области налогообложения возложено на органы государственных доходов, при этом процедура конфискации подведомственна судебным исполнителям. Хотелось бы отметить, что созданный институт частного судебного исполнителя в Казахстане по делам указанной категории имеет свои ограничения в принятии исполнительных документов, связанных с

конфискацией и взысканием в пользу государства суммы свыше 1 тыс. МРП.

Выводы

Нормы, регламентирующие административную ответственность в области налогообложения обеих стран, при своей схожести имеют ряд особенностей и при положительных моментах могут быть использованы при совершенствовании законодательства.

Предлагаем на примере Кодекса Республики Узбекистан об административной ответственности регламентировать: 1) понятие «представителя власти» с целью конкретизации понятия должностного лица в Казахстане; 2) направление дела в суд в случае, если орган (должностное лицо) усмотрит признаки малозначительности правонарушения; 3) принятие нормы в КРКоАП, предоставляющей право суду применять более мягкое административное взыскание, но с обязательным указанием мотивов и оснований с учетом обстоятельств, смягчающих административную ответственность и материальное положение правонарушителя; 4) освобождение от ответственности, если уточненная отчетность предоставляется после завершения сроков оплаты налога, но до момента выявления его органами государственных доходов, либо до назначения налоговой проверки (аудита) и до предоставления уточненной отчетности уплачены недостающие суммы налогов и пени по ним.

Предлагаем регламентировать максимальный предел административного штрафа, исчисляемого в процентном соотношении в КРКоАП, а также включить в перечень обстоятельств, смягчающих административную ответственность, такое обстоятельство: когда деяние совершено под влиянием угрозы, принуждения, когда лицо состоит в служебной, материальной или иной зависимости.

По нашему мнению, считаем необходимым регламентировать срок привлечения

к ответственности в КРКоАП при отказе в регистрации сведений в Единый реестр досудебных расследований, а именно не позже 3 месяцев с момента поступления ответа о принятии такого решения.

На примере законодательства Узбекистана считаем необходимым принятие нормы в КРКоАП, предусматривающей освобождение от административной ответственности без конфискации по ст. 463 КРКоАП (за занятие предпринимательской деятельностью без соответствующей регистрации) к лицам, впервые совершившим правонарушение, которые возместили нанесенный государству ущерб в виде оплаты налогов и других платежей в течение 30 дней со дня обнаружения правонарушения, прошли регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя (направили уведомления), а также произвели оформление разрешительных документов.

Кроме того, на примере Узбекистана и с целью контроля доходов от аренды имущества между физическими лицами предлагаем принятие нормы, обязывающей направление (регистрацию) таких договоров в органы госдоходов, а также включение в КРКоАП состава, предусматривающего административную ответственность

за отсутствие таких договоров аренды (найма), предоставления имущества в безвозмездное пользование, заключенных между физическими лицами, а также за несоблюдение обязательной постановки на учет (обязательного направления) таких договоров в органах госдоходов с санкцией в виде административного штрафа от 5 до 10 месячных расчетных показателей.

Безусловно, теоритическая значимость исследования состоит в том, что статья в совокупности дает целостное представление об административной ответственности за совершение правонарушений в области налогообложения в двух странах и о ее актуальных проблемах в теории и правоприменении.

Выводы и предложения, подготовленные в исследовании, могут использоваться в правотворческой деятельности, а также расширят сферу научных знаний и определяют направления дальнейшего научного поиска по данной теме исследования, в том числе с целью совершенствования норм, регламентирующих административную ответственность в данной области как самостоятельный вид юридической ответственности.

REFERENCES

1. Hvan L.B. Administrativno-pravovye problemy dejatel'nosti Gosudarstvennogo nalogovogo komiteta Respubliki Uzbekistan. Dis. kand. jurid. nauk [Administrative and legal problems of the activity of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan. Dis. candidate. jurid. sciences. sci. diss.]. Tashkent, 1998, 174 p.
2. Goncharov A.V. Administrativnaja otvetstvennost' za pravonarushenija v sfere nalogooblozhenija. Dis. kand. jurid. nauk [Administrative responsibility for offenses in the field of taxation. Dis. candidate of law. sciences. sci. diss.]. Khabarovsk, 2000. 169 p.
3. Korobova T.L. Pravovoe regulirovanie administrativnoj otvetstvennosti za pravonarushenija v oblasti nalogov i sborov. Dis. kand. jurid. nauk [Legal regulation of administrative responsibility for offenses in the field of taxes and fees. Dis. candidate. jurid. sciences. sci. diss.]. Saratov, 2006, 209 p.

4. Derjuga A.N. Administrativnaja penologija: sovremennye predposylki issledovaniya [Administrative penology: modern research prerequisites]. Administrativnoe pravo i process – Administrative law and process, 2021, no. 5, pp. 28–33.
5. Hozhiev Je.T. Juridicheskaja otvetstvennost' za narusheniya nalogovogo zakonodatel'stva. Dis. kand. jurid. nauk [Legal liability for violations of tax legislation. Dis. candidate. jurid. sciences. sci. diss.]. Tashkent, 2006, 167 p.
6. Zykin B.V., Zykina E.V. Administrativnaja otvetstvennost' individual'nyh predprinimatelej [Administrative responsibility of individual entrepreneurs]. Administrativnoe pravo i process – Administrative law and process, 2019, no. 7, pp. 47–49.
7. Dzhekebaev Ch.U. Administrativnaja otvetstvennost' za narushenie nalogovogo zakonodatel'stva Respubliki Kazahstan. Avtoref. dis. kand. jurid. nauk [Administrative responsibility for violation of the tax legislation of the Republic of Kazakhstan. Autoref. diss. of the candidate. jurid. sciences. sci. diss.]. Almaty, 2000, 34 p.
8. Selimanova S.M. Teoreticheskie i prakticheskie voprosy primeneniya administrativnyh vzyskanij (po materialam organov vnutrennih del). Diss. kand. jurid. nauk [Theoretical and practical issues of the application of administrative penalties (based on the materials of the internal affairs bodies). Diss. cand. jurid. sciences. sci. diss.]. Tashkent, 2007, 173 p.
9. Shubin I.V. K voprosu o sistemnosti i sisteme administrativnyh nakazaniy, meste i roli v nej administrativnogo shtrafa [On the question of the consistency and system of administrative punishments, the place and role of an administrative fine in it]. Administrativnoe pravo i process – Administrative law and process, 2021, no. 8, pp. 80–82.
10. Makarejko N.V. Administrativnaja otvetstvennost' v sisteme juridicheskoy otvetstvennosti [Administrative responsibility in the system of legal responsibility]. Administrativnoe pravo i process, – Administrative law and process, 2019, no. 12, pp. 5–11.
11. Suponina E.A. O meste ocenочnyh ponjatij v otechestvennom administrativno – deliktnom zakonodatel'stve [About the place of evaluative concepts in the domestic administrative and tort legislation]. Administrativnoe pravo i process – Administrative law and process, 2020, no. 9, pp. 49–51.
12. Zyrjanov S.M. Srok давности privilecheniya k administrativnoj otvetstvennosti – ne rudiment! [The statute of limitations for bringing to administrative responsibility is not a vestige!]. Administrativnoe pravo i process – Administrative law and process, 2019, no. 1, pp. 49–51.
13. Trunova E.V. Ob administrativnoj yurisdikcii sudej pri rassmotrenii del ob administrativnyh pravonarusheniyah [On the administrative jurisdiction of judges when considering cases of administrative offenses]. Administrativnoe pravo i process – Administrative law and process, 2021, no. 6, pp. 51–53.
14. Pankova O.V. Zadachi i funkcii pravosudija po delam ob administrativnyh pravonarusheniyah [Tasks and functions of justice in cases of administrative offenses]. Administrativnyj pravo i process – Administrative law and process, 2019, no. 12, pp. 12–19.
15. Anisiforova M.V. Razrabotka nauchnoj osnovy administrativno-pravovogo stimulirovaniya [Development of the scientific basis of administrative and legal incentives]. Administrativnoe pravo i process – Administrative law and process, 2021, no. 5, pp. 34–37.
16. Ovcharova E.V. Sposoby obespecheniya jeffektivnosti administrativnogo prinuzhdeniya v mehanizme pravovogo regulirovaniya nalogooblozheniya i sborov [Ways to ensure the effectiveness of administrative coercion in the mechanism of legal regulation of taxation and fees]. Administrativnoe pravo i process – Administrative law and process, 2019, no. 12, pp. 19–28.
17. Kanunnikova N.G. Osobennosti pravovogo polozheniya prokurora v proizvodstve po delam ob administrativnyh pravonarusheniyah [Features of the legal status of the prosecutor in the proceedings on administrative offenses]. Administrativnoe pravo i process – Administrative law and process, 2020, no. 9, pp. 43–45.
18. Lizunov A.S. K voprosu o srokah sostavleniya i napravleniya protokola ob administrativnom pravonarushenii dlja rassmotreniya [On the issue of the timing of drafting and sending the protocol on

an administrative offense for consideration]. *Administrativnoe pravo i process* – Administrative law and process, 2021, no. 6, pp. 54–56.

19. Nobel' N.A. O nekotoryh problemah rassmotreniya sud'jami sudov obshhej iurisdikcii del ob administrativnyh pravonarushenijah [About some problems of consideration by judges of courts of general jurisdiction of cases of administrative offenses]. *Administrativnoe pravo i process* – Administrative law and process, 2021, no. 1, pp. 54–56.

20. Ovcharova E.V. *Administrativnoe sudoproizvodstvo pri razreshenii nalogovyh sporov v sudah sudebnoj sistemy Rossijskoj Federacii: mesto v processual'no – pravovoj sisteme i koncepcija administrativnogo sudoproizvodstva po delam o narushenijah nalogovogo zakonodatel'stva* [Administrative proceedings in the resolution of tax disputes in the courts of the judicial system of the Russian Federation: the place in the procedural and legal system and the concept of administrative proceedings in cases of violations of tax legislation]. *Administrativnoe pravo i processa* – Administrative law and process, 2019, no. 9, pp. 26–31.

21. Beridijarov R.T. *Grazhdansko-pravovaja zashhita sub#ektov predprinimatel'stva ot nepravomernyh dejstvij nalogovyh organov. Avtoref. diss. doktora filosofii po juridicheskim naukam (PhD)* [Civil protection of business entities from illegal actions of tax authorities. Autoref. diss. Doctor of Philosophy in legal sciences (PhD). sci. diss.]. Tashkent, 2021, pp. 25–40.

YURIDIK FANLAR AXBOROTNOMASI

ВЕСТНИК ЮРИДИЧЕСКИХ НАУК

REVIEW OF LAW SCIENCES

Huquqiy ilmiy-amaliy jurnal

Правовой научно-практический журнал

Legal scientific-practical journal

1 / 2022

BOSH MUHARRIR:

Tashkulov Akbar Djurabayevich

Toshkent davlat yuridik universiteti rektori

BOSH MUHARRIR O'RINBOSARI:

Salayev Nodirbek Saparbayevich

Ilmiy ishlar va innovatsiyalar bo'yicha prorektor, y.f.d.,
professor

Mas'ul muharrir: O. Choriyev

Muharrirlar: Sh. Jahonov, K. Abduvaliyeva,
F. Muhammadiyeva, Y. Yarmolik

Texnik muharrirlar: U. Sapayev, D. Rajapov

Tahririyat manzili:

100047. Toshkent shahar, Sayilgoh ko'chasi, 35.
Tel.: (0371) 233-66-36 (1169)

Web-sayt: www.tsul.uz

E-mail: lawjournal@tsul.uz

Jurnal 15.03.2022-yilda tipografiyaga
topshirildi. Qog'oz bichimi: A4.
Shartli 21,36 b.t. Adadi: 100. Buyurtma: № 7.

TDYU tipografiyasida chop etildi.