

Ю. Т. Додобоев, М. С. Мухторов, Х. И. Ибрагимов,  
М. Осмонов, Т. Шарипов, К. Мамажонов.



# НАЛОГОВОЕ ПРАВО

*(учебное пособие)*

04  
H-23

Кубасайский научно-производственный центр  
предпринимательства

# Налоговое право

(учебное пособие)

«ФАРФОНА» — 1999 г. БИБЛИОТЕКА  
Бух. тип и лп  
№ 73426

Рецензенты: кандидаты юридических наук Н. Сиддиқов, О. Азимов, доктор экономических наук А. Гафуров, кандидат экономических наук М. Хамидов.

*Рекомендовано Ученым Советом Кувагайского учебного научно-производственного Центра предпринимательства в качестве учебного пособия для студентов ВУЗов, колледжей, бизнес-школ, протоколом № 1 от 21 сентября 1998 года. Учебное пособие написано на основании Постановления Олий Мажлиса Республики Узбекистан «О национальной программе правовой культуры в обществе» № 466-1 от 30 августа 1997 г.*

Ю. Т. Додобоев и др. Налоговое право. Учебное пособие,  
Изд. «Фаргона» 1999 г. \_\_\_\_\_стр.

# Тема I. ПРЕДМЕТ, ПРИНЦИПЫ И ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

## I. I. Понятие, предмет и метод налогового права

Финансовое обеспечение бюджетов республики, областей, местного — осуществляется за счет разных видов государственных доходов.

Основным видом государственных доходов, как известно, являются налоги, поскольку именно они дают наибольшую часть поступлений денежных средств в государственную казну. Налоги являются основным источником доходной части бюджетов во всех странах рыночной экономики. Одновременно они выступают в качестве рычагов государственного воздействия на экономику. Основные положения о налогах в Республике Узбекистан закреплены в её Конституции. В соответствии с Конституцией «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

Налоги — это обязательный безвозмездный платеж (взносе), установленный законодательством и осуществляемый плательщиком в определенном размере и в определенный срок. Налоги зачисляются в бюджет соответствующего уровня и обезличиваются в нем. Этим налоги отличаются от всевозможных сборов, которые тоже в обязательном порядке уплачиваются плательщиками в бюджет соответствующего уровня, но при этом должны использоваться только на те цели, ради которых они взимались. Госпошлина, в отличие от налога, — это плата за оказанные плательщику какие-то услуги, поэтому необходима соразмерность между стоимостью услуги и платой за неё.

Все налоги, сборы, пошлины и другие платежи питают бюджетную систему Республики Узбекистан. Кроме того, существуют государственные внебюджетные фонды, доходная часть которых формируется за счет целевых отчислений. Источником этих отчислений является произведенный внутренний валовый продукт, за счет которого на стадии образования первичных доходов формируется соответствующая часть платежей во внебюджетные фонды социального назначения по тарифам страховых взносов, привязанных к оплате труда и включаемых в себестоимость продукции.

Размеры отчислений составляют: в пенсионный фонд — 2,8% (кроме того, 1% уплачивается работником из его заработной платы); в фонд социального страхования — 5,4%, в фонд занятости населения — 1,5%, в фонды обязательного медицинского страхования — 3,6% (0,2 в республиканский и 3,4 в местные фонды).

Изъятие государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта (ВВП) в виде обязательного взноса, который осуществляют основные участники производства ВВП, и составляет сущность налога. Экономическое содержание налогов выражается взаимоотношениями хозяйствующих субъектов и граждан по поводу формирования государственных финансов. Принятые нормативные акты по налогообложению охватывают все сферы коммерческой и некоммерческой деятельности как юридических, так и физических лиц (налогоплательщиков) на территории страны.

Налоги подразделяются на прямые и косвенные. К числу прямых относятся: подоходный налог, налог на прибыль, ресурсные платежи, налоги на имущество, владение и пользование которым служат основанием обложения. Косвенные налоги вытекают из хозяйственных актов и оборотов, финансовых операций (налог на добавленную стоимость (НДС), таможенная пошлина, налог на операции с ценными бумагами и др.).

Объектами налогообложения являются:

- прибыль (доход);
- стоимость определенных товаров;
- добавленная стоимость продукции, работ, услуг;
- имущество юридических и физических лиц;
- дарение, наследование имущества;
- операции с ценными бумагами;
- отдельные виды деятельности;
- другие объекты, установленные законом

Существующие налоговые платежи и сборы можно разделить по объекту налогообложения на три группы:

- налоги с доходов (выручки, прибыли, заработные платы);
- налоги с имущества (предприятий и граждан);
- налоги с определенных видов операций, сделок и деятельности (налог на операции с ценными бумагами, лицензионные сборы и др.).

В соответствии с действующим законодательством все налоги и сборы подразделяются на республиканские — государственные (налоги республики Каракалпакстан, областей и местные).

Часть республиканских налогов и один региональный или местный (на имущество предприятий) имеют статус закрепленных доходных источников. Доходы по этим налогам полностью или в твердо фиксированной доле (в процентах) на постоянной, либо долговременной основе, поступают в соответствующий бюджет, за которым они закреплены.

Например, транспортный налог полностью закреплен за бюджетом субъекта республики. Из трех республиканских налогов — гербовому сбору, государственной пошлине, налогу с наследуемого и даруемого имущества, имеющим статус закрепленных доходных источников, все суммы поступления зачисляются в местный бюджет. Другая группа республиканских налогов — налог на добавленную стоимость, спецналог, акцизы, налог на прибыль предприятий и организаций, подоходный налог с физических лиц — являются регулирующими доходными источниками. Доходы по этим налогам используются для регулирования поступления в нижестоящие бюджеты в виде процентных отчислений от налогов по ставкам (нормативам) утвержденным в установленном порядке на очередной финансовый период (как правило год, на практике нормативы утверждаются и на квартал).

Отчисления по регулирующим доходам зачисляются непосредственно в региональные бюджеты, а ставки (нормативы) отчислений определяются при утверждении республиканского бюджета. В свою очередь, представительный орган Республики Узбекистан устанавливает ставки (нормативы) отчислений по регулирующим доходам в местные бюджеты при утверждении своего регионального (местного) бюджета.

Из налогов субъектов республики — налог на имущество юридических лиц — равными долями зачисляется в региональный и местные бюджеты. Остальные налоги распределяются в порядке, определяемом представительным органом власти субъекта республики.

II, наконец, поступления по местным налогам аккумулируются в местных бюджетах по месту нахождения (регистрации) плательщика объекта налогообложения. Три местных налога — на

имущество физических лиц, земельный налог, регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, устанавливается законодательными актами Республики Узбекистан, и взимаются на всей ее территории.

Общественные отношения в сфере налогообложения непосредственно связаны с государственным налоговым контролем и управлением экономическим и социальным развитием общества через механизм налогообложения. Данные отношения, охватывающие разнообразные сферы государственных, имущественных властно—распорядительных отношений и составляют предмет налогового права.

Налоговое право представляет собой отрасль правовой системы Республики Узбекистан, которая регулирует общественные отношения в сфере налогообложения, т. е. отношения в связи с осуществлением сбора налогов и иных обязательных платежей, организацией и функционированием системы органов налогового регулирования и налогового контроля на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления. Преимущественно властный характер этих отношений не означает, что налоговое право безразлично к регулированию имущественных отношений.

Налоговый кодекс Республики Узбекистан, принятый Олий Мажлисом 24 апреля 1997 года, содержит много норм, связанных с особенностями государственного управления доходной частью бюджета. Для целей налогообложения, с точки зрения экономических основ налогообложения, расширительно толкуются нормы традиционного гражданского права (это касается, например, долей участия одного предприятия в другом). Имеются, конечно, определенные сложности в согласовании норм Гражданского и Налогового кодексов, но вопрос о применении того или иного акта в конкретных правоотношениях будет решаться судебными органами.

Главное, что характерно для регулятивной роли налогового права и в чем в наибольшей степени проявляются его особенности,— это функционирование системы налоговых органов. Соответственно, налоговое право фактически выступает в качестве юридической формы реализации задач, функций, методов и полномочий, возлагаемых Конституцией и законодательством Республики Узбекистан на субъекта исполнительной власти, действующих в рамках разделения властей. Поэтому налоговое право

отчетливо выражает все особенности, присущие управленческой финансовой деятельности государства, являясь по своему юридическому назначению управленческим правом (или — правом налогового управления). Закрепляя соответствующие правила поведения в сфере налогового управления и контроля, административное, финансовое право придает налоговым общественным отношениям характер правоотношений.

Действующее налоговое право имеет ряд особенностей:

1. Обложение хозяйствующих субъектов (юридических лиц) как приоритетное направление по налоговым изъятиям.

2. Достаточно высокий удельный вес (по сравнению с зарубежными странами) доли косвенных налогов и относительно более низкий — прямых.

3. Разветвленная система Госналогслужбы Республики Узбекистан, непосредственное подчинение входящих в нее нижестоящих структур вышестоящим, главной задачей которых является обеспечение контроля за поступлением всех налогов, включая государственные и местные.

4. Широкий перечень разнообразных льгот, установленный законодательством субъектов РУз., и направленных преимущественно на стимулирование производства.

5. Установление жестких санкций на различные нарушения налогового законодательства, включая меры финансовой, административной и уголовной ответственности.

6. Обязательность постановки всех субъектов предпринимательской и хозяйственной деятельности на учет в налоговых органах с правом открытия расчетного счета в банках только после регистрации в налоговых органах.

7. Первоочередность направления средств, имеющихся у предприятий на счетах, на уплату налогов по сравнению с остальными расходами предприятия.

8. Возможность для налогоплательщиков получения по их просьбе отсрочек и рассрочек платежей в пределах текущего года, а также финансовых санкций, если их применение может привести к банкротству и прекращению дальнейшей производственной деятельности налогоплательщиков.

Для правильного понимания предмета налогового права необходимо учитывать ряд важных обстоятельств, совокупность которых определяет его реальное место в республиканской правовой системе и служебную роль в финансовом праве.



производство» и Закон РУз. «О государственной налоговой службе»);

к) отношения между органами уголовного и административного судопроизводства и налогоплательщиками — нарушителями налогового законодательства в производстве по делам о налоговых нарушениях (разделы Налогового кодекса РУз. «Заключительные положения», «Рассмотрение споров в налоговых отношениях», «Ответственность субъектов налоговых отношений», Закон РУз. «О государственной налоговой службе» ст. 5 «Права органов государственной налоговой службы»).

Нормы налогового права различны по направленности и соответственно, юридическому содержанию. Существуют различные критерии классификации этих норм. Наиболее общий характер имеет деление норм на материальные и процессуальные.

Материальные нормы налогового права характеризуются тем, что они юридически закрепляют комплекс обязанностей и прав, а также ответственность участников регулируемых налоговым правом финансовых отношений. В материальных нормах находит свое выражение тот правовой режим, в рамках которого должна действовать налоговая система. Материальные нормы налогового права, разрешения жалоб и заявлений налогоплательщиков, и органов управления в налоговой сфере.

Процессуальные нормы налогового права регламентируют государственное управление и связанные с ним управленческие отношения. Это нормы, определяющие порядок приема, рассмотрения, разрешения жалоб и заявлений налогоплательщиков, порядок производства по делам о налоговых правонарушениях и т. п. Их назначение сводится к определению процедуры реализации юридических обязанностей и прав, установленных нормами материального налогового права в рамках регулируемых налоговых отношений.

Процессуальные нормы — это общие правила, касающиеся разработки налоговых правовых актов, как нормативных, так и индивидуальных; единых правил совершения различного рода распорядительных действий по реализации запретов, разрешений, дозволений и прямых предписаний, контрольно-надзорных, разрешительных, регистрационных, координационных и прочих полномочий, реализуемых субъектами исполнительной власти.

Такого рода правила формулируются применительно к конкретным управленческим действиям налоговых органов (долж-

ностных лиц), но далеко не во всех случаях. До сих пор наличие разрозненность, нескоординированность правовых актов различного назначения и различной юридической силы, хотя господствующим является ведомственный подход к формированию такого рода правил. Все это свидетельствует о том, что налоговое процессуальное законодательство пока ещё находится в стадии формирования.

Налоговый (административный) процесс рассматривается как совокупность действий, совершаемых налоговыми органами (должностными лицами) для реализации возложенных на них задач и функций. Таким образом, налоговый процесс трактуется как государственно-управленческая деятельность во всем многообразии её проявлений.

Осуществление налоговой деятельности государства требует правового регулирования прав, обязанностей и ответственности участников налоговых отношений. Экономическое и юридическое содержание налога, по сравнению с другими платежами и взносами, включает такие его особенные признаки, как обязательность, внесение в бюджет определенного уровня, строгая привязанность налога к объекту налогообложения, своевременность и полнота уплаты налога.

Исследователи проблем налогового права выделяют различные регулятивные и функциональные характеристики налога: односторонний характер его установления, индивидуальную безвозмездность, взыскание на условиях безвозвратности, использование принуждения как механизма, противоположного как принципам гражданского оборота, направленность на обеспечение платежеспособности субъектов публичной власти и др.

Основным вопросом при определении любой отрасли права является выявление круга общественных отношений, составляющих предмет её регулирования.

Как было отмечено, предметом регулирования налогового права служат волевые общественные отношения, возникающие в процессе взимания налогов, сборов, пошлин и других платежей, являющихся обязательным взносом в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетные фонды, которые вносятся налогоплательщиками в порядке и на условиях, определенных законодательными актами.

Налоговое право, являясь одним из наиболее крупных подотраслей финансового права, регулирует особый вид финансовых

отношений и использует как метод регулирования финансового права, так и свой собственный метод. Налоговое право, основанное в целом на предмете и методе финансового права, имеет свои специфические черты предмета и метода, что признается необходимым условием выделения комплекса правовых норм в отрасль. Налоговые отношения отличаются от финансовых отношений юридическим и экономическим содержанием, государственными формами их реализации, функциями налоговых норм в государственном управлении и контроле имущественных отношений.

Содержание функции и формы налоговых мер определяют особенности метода правового регулирования. Основным правовым методом налогового регулирования являются государственно-властные предписания со стороны республиканских и областных органов власти и управления в области налогообложения. Этот метод применяется относительно субъектного состава (участников) налоговых отношений, которые находятся в административных налоговых отношениях. Вместе с тем, по объектам налоговых отношений, которые охватывают собственность (имущество и доходы) юридических и физических лиц, государственных органов и органов местного самоуправления, возможно применение гражданско-правового метода, учитывая равенство всех форм собственности и одинаковую степень защиты каждой из них.

Поэтому в определенной степени можно говорить о комплексном характере метода налогового права. Однако административно-правовой метод является главным, а гражданско-правовой подчиненным, поскольку налоговое отношение преимущественно носит финансово-административный характер. Особенности первого (главного) метода заметно проявляются в полномочиях функциях государственных налоговых органов, обязанных давать властные предписания участникам налоговых отношений. Особенности второго (подчиненного) гражданско-правового метода проявляются в нормах налоговых законов о правовом режиме налогообложения имущества и доходов в процессе осуществления предпринимательской, торговой, посреднической, инвестиционной и другой экономической деятельности.

Финансовое право в целом и налоговое право в частности в современных условиях развития мирового хозяйства и национальных рыночных отношений не могут использовать только власт-

ные методы, а должны считаться с имущественными правами участников гражданского оборота, неприкосновенностью частной собственности, необходимостью защиты прав и свобод человека.

Имущественные отношения возникают между участниками налоговых отношений: при исчислении налогооблагаемой базы и определении видов доходов, из-за причиненного ущерба, из-за несоответствия приемов исчисления налогов принципам предпринимательской деятельности, из-за возмещения незаконно взысканных сумм, из нарушений прав налогоплательщиков, из неправомерных действий должностных лиц, из незаконного отчуждения собственности, не являющейся объектом налогообложения.

Особенности налоговых отношений обусловлены многогранностью социально-экономических функций налогов и условий их реализации в интересах государства и граждан. Функции налогов формируют структуру налогового права как отрасли, определяют его основные институты, принципы и методы. В числе социально-экономических функций налогов отметим следующие:

- 1) конституционная — реализация конституционных основ налоговой службы путем установления совместной налоговой компетенции республики и её субъектов;
- 2) координирующая — создание общего налогового режима в интересах формирования единого рынка;
- 3) фискальная — обеспечение доходов бюджетов разного уровня;
- 4) стимулирующая — регулирование через систему налоговых санкций производственной и социальной активности;
- 5) контрольная — координация и контроль финансовой деятельности с использованием государственными органами налоговых методов;
- 6) межотраслевая — влияние налоговых отношений на возникновение условий для согласования и взаимодействия различных финансовых и правовых сфер в интересах развития современного права в сфере экономики и финансов;
- 7) правовая — формирование системы норм налогового законодательства и его кодификация;
- 8) внешнеэкономическая — защита национальных экономических интересов путем регулирования таможенных и валютных обязательных платежей, установления специального налогового

ежима иностранных инвестиций, обеспечивающих внешнеэкономическую безопасность государства.

## 1.2. Конституционные основы налогообложения, принципы и источники налогового права

Важнейшей проблемой развития налогового законодательства является приведение его в соответствие с Конституцией Республики Узбекистан. На данном этапе формирования налогового законодательства, налоговые законы не развивают в полной мере конституционные нормы, реализация которых, в свою очередь, не может быть осуществлена без взаимодействия с налоговым регулированием.

В этой связи необходимо проанализировать наиболее актуальные проблемы, касающиеся согласования норм Конституции РУз, и налоговых норм и наметить пути их решения. Одной из таких проблем является закрепление в налоговом праве правовых основ осуществления совместной компетенции республики и её субъектов в установлении общих принципов налогообложения и сборов в Республике Узбекистан.

В ст. 5—12 Налогового кодекса Республики Узбекистан от 24 апреля 1997 года установлены виды налогов и виды общегосударственных налогов и местные налоги и сборы. Принятое также постановление Олий Мажлиса Республики Узбекистан от 29 августа 1997 года «О государственной налоговой службе» усилило роль государственного регулирования общих принципов налогообложения и сборов, с целью конкретизации и развития конституционных основ организации и функционирования государственной налоговой системы: разграничения компетенции республиканской налоговой системы, разграничения компетенции республиканской службы и её субъектов, установления принципов и порядка совместного ведения в сфере налогообложения.

Основные разделы Налогового кодекса РУз. устанавливают общие принципы налогообложения и сборов в Республике Узбекистан; систему различных органов налогового регулирования и налогового контроля; обеспечивают соответствие актов налогового законодательства РУз. и местным налоговым законодательством Республики Каракалпакстан; законность и правопорядок в сфере налоговых отношений и предотвращение налоговых правонарушений, предусматривают соответствующие методы воздействия налогового режима на социально-экономическую сферу.

Другой актуальной проблемой становится обеспечение законности и правопорядка при взимании налогов—защита частной собственности. Требуется решения вопрос о законности осуществления взыскания в бесспорном (а не в судебном) порядке со счёта юридического лица, основанного на частной собственности, недоимки по его налогам, сумм штрафов и иных санкций, предусмотренных законами. Признавая лишь бесспорный порядок взыскания недоимки, законодатель, очевидно, исходил из презумпции недобросовестности или некомпетентности налогоплательщиков и высокого уровня компетентности, добросовестности и беспристрастности работников налоговых органов. Однако условия бесспорного взыскания недоимки и бесспорного обращения взыскания на имущество налогоплательщиков строго ограничивается рамками конституционных норм РУз., нормами гражданского, налогового, финансового законодательства, то есть «никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда».

В соответствии с Законом о налоговом кодексе, налогоплательщик имеет право «знакомиться с актами проверок, проведенных налоговыми органами, предоставлять налоговым органам пояснения по исчислению и уплате налогов и по актам проведенных проверок, в установленном порядке обжаловать решения налоговых органов и действия их должностных лиц». Таким образом, недоимку необходимо показать и налогоплательщику дать возможность защитить свои права. Невыплаченные в бюджет налоговые суммы и штрафы по ним могут списываться по решению суда или после того, как налогоплательщик и налоговый орган согласованно признают наличие недоимки по налогам.

В Гражданском кодексе РУз. установлена относительная процедура удовлетворения требований погашения задолженности по обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды при ликвидации юридического лица, когда ликвидационная комиссия принимает меры и выявлению дебиторской задолженности и письменно уведомляет кредиторов о ликвидации юридического лица. В Кодексе предусмотрено, что в случае отказа ликвидационной комиссии удовлетворить требования кредитора либо уклонения от их рассмотрения—кредитор вправе до утверждения ликвидационного баланса обратиться в суд с иском. Таким образом, недопустимо обращение на имущество предприятий без согласительной процедуры в налоговых и иных видах расчетов с бюджетом. Невозможность уплаты налога является основанием

для признания юридического лица банкротом и в случае его ликвидации недоимки по налогу возлагают на ликвидационную комиссию.

Регламентируя режим права собственности граждан и юридических лиц, Закон устанавливает, что количество и стоимость имущества, находящегося в собственности граждан и юридических лиц, не ограничиваются, за исключением случаев, когда такие ограничения установлены законом в целях защиты конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Третьим ключевым моментом в практике применения налогового права является обеспечение гарантий свободы экономической деятельности и равенства всех форм собственности. Особенно актуальным становится решение вопроса о том, не противоречит ли Конституции РУз, предоставленное законами Республики Узбекистан органам налоговой службы и должностным лицам налоговых органов право в беспорядном порядке применять к предприятиям, учреждениям, организациям финансовые санкции в виде взимания в государственный бюджет недоимки по налогам, а также суммы штрафов и иных санкций.

Налогоплательщик, своевременно уплативший налоги, считается выполнившим свои налоговые обязательства в соответствии со ст. 112 Налогового кодекса РУз. Конституция РУз. гарантирует в Республике Узбекистан единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержку конкуренции, свободу экономической деятельности, равного признания и защиты всех форм собственности.

Основываясь на Конституции РУз., где указано, что в Республике Узбекистан «признаются и защищаются равным образом частная, государственная, дехканско-фермерская и иные формы собственности», можно сказать, что налоговые органы и налогоплательщики имеют одинаковые права на защиту своих интересов и не следует исходить из презумпции правомерности действий налоговых органов и презумпции противоправного умысла у налогоплательщиков.

Формулировка об обязанности платить законно установленные налоги предполагает необходимость использования судебной защиты для обоснования законности отчуждения денежных средств при налогообложении и защите имущественных интере-

сов. Законность тех или иных действий устанавливается органами судебной власти.

Четвертая проблема налогового права — применение к юридическим лицам финансовых санкций за нарушение налогового законодательства путем принудительного отчуждения имущества в соответствии положения Конституции РУз. Финансовые санкции за нарушение налогового законодательства, взысканные в бесспорном порядке, нельзя считать принудительным отчуждением. В ней устанавливается обязанность государства заранее возместить стоимость имеющегося у собственника имущества. Неправильно взысканные налоги могут возвращаться по решению налогового органа или суда, и предварительно не взыскиваются.

Общий режим защиты права собственности охраняется законом и никто не может быть лишен имущества иначе как по решению суда.

Пятая — спорная проблема, возникающая из обязанности платить налоги и защищать права собственности, связанная с необходимостью определения — являются ли собственностью юридических лиц сокрытые от налогообложения средства либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения. Доля собственности становится налоговым платежом, на котором право собственности переходит к государству только после прохождения определенных законом стадий налогообложения. Такими последовательными стадиями являются:

— определение на основании финансовых результатов объекта налогообложения, налогооблагаемого оборота или налогооблагаемой базы;

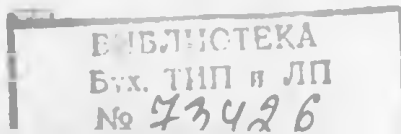
— исчисление затрат, включаемых в себестоимость;

— применение порядка исчисления налога и установление сроков его уплаты;

Непосредственное использование норм Конституции РУз, касающихся защиты прав и свобод человека и гражданина, позволяет реализовать на практике конституционную защиту частной собственности при осуществлении налоговых отношений, подтвердить приоритетность защиты прав налогоплательщика при толковании и коллизии правовых норм, обеспечить законность в налоговых правоотношениях.

Основополагающие принципы налогового права можно разделить на две группы:

— первая — принципы, определяющие основы налоговой политики и налоговых отношений между республикой и её субъектами;





— вторая — принципы, определяющие основы поведения и правовой статус участников налоговых отношений.

К первой группе относятся:

1) принцип реализации совместного ведения республики «ее» субъектов в установлении общих принципов налогообложения и сборов в Республике Узбекистан;

2) принцип обеспечения единства налоговой политики и налоговой системы на всей территории Узбекистана;

3) принцип равенства прав субъектов республики в принятии собственного законодательства (ст. 7 Налогового кодекса РУз. устанавливает, что местные налоги и сборы в Республике Каракалпакстан регулируются настоящим Кодексом, другими актами законодательства Республики Узбекистан, а также законодательством Республики Каракалпакстан);

4) принцип конституционности актов налогового законодательства (Конституция РУз. предусматривает, что акты, в том числе и налоговые, или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу);

5) принцип регулятивности (гибкости) налоговых платежей, как инструмента внешнеэкономической и инвестиционной политики (Конституция РУз. подтверждает действие на территории Республики Узбекистан общепринятых в мировой практике принципов и норм международного регулирования торгового оборота и движения капитала);

6) принцип обеспечения сбалансированности бюджетов разного уровня (Конституция РУз. возлагает на Кабинет Министров РУз. обеспечение и исполнение налоговых обязательств в рамках Республики, её субъектов, местного самоуправления в интересах как единого экономического пространства, так и отдельных регионов);

7) принцип самостоятельности местного самоуправления в сборе местных налогов и распоряжении своими бюджетными средствами (Конституция РУз. устанавливает права органов местного самоуправления самостоятельно управлять муниципальной собственностью, формировать, утверждать и исполнять местный бюджет, устанавливать местные налоги и сборы, решать иные вопросы).

Ко второй группе основополагающих принципов налогового права относятся:

8) принцип равенства налогоплательщиков перед государством и законом;

9) принцип обязательности уплаты налогов, учета налогоплательщиков и неотвратимости ответственности за нарушение налогового законодательства;

10) принцип защиты имущественных прав налогоплательщиков от неправомерных действий должностных лиц и иного ущерба, обязательность возврата из бюджета неправильно взятых налогов;

11) принцип предотвращения двойного налогообложения и отягощения налогового бремени;

12) принцип публичности и гласности информации в налоговых отношениях (Закон РУз. гарантирует право граждан получать информацию любым законным способом, за исключением сведений, составляющих государственную тайну);

13) принцип социальной ориентированности налоговой политики (Конституция РУз. провозглашает Республику Узбекистан социальным государством, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека);

14) принцип обеспечения законности и правопорядка в налоговых отношениях, защиты интересов участников налоговых отношений в суде (Конституция РУз. закрепляет гласность судопроизводства, осуществление его на основе состязательности и равноправия сторон).

### 1. 3. Источники налогового права

Основными источниками налогового права являются правовые (законодательные) акты, принятые уполномоченными государственными органами и содержащие правовые нормы, регулирующие налоговые отношения.

Законодательные акты, являясь едиными по способу формирования и регулируемому положению в системе общественных налоговых отношений, подразделяются на:

1) республиканские (общегосударственные) налоговые законы, принимаемые по предметам ведения Республики Узбекистан и имеющие прямое действие на всей территории РУз.

К общегосударственным налогам относятся:

- налог на доходы (прибыль) юридических лиц;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на добавленную стоимость;
- акцизный налог;
- налог за пользование недрами;

— экологический налог;

— налог за пользование водными ресурсами.

2) республиканские налоговые законы и принимаемые в соответствии с ними законы (Республики Каракалпакстан) и иные нормативные акты субъектов республики, устанавливающие местные налоги и сборы.

К местным налогам и сборам относятся:

а) налог на имущество;

б) земельный налог;

в) налог на рекламу;

г) налог на продажу автотранспортных средств;

д) сбор за право торговли, включая лицензионные сборы за право торговли отдельными видами товаров;

е) сбор за регистрацию юридических лиц, а также физических лиц занимающихся предпринимательской деятельностью;

ж) сбор за парковку автотранспорта;

з) сбор за благоустроительные работы.

Местные налоги и сборы в Республике Каракалпакстан регулируются Налоговым кодексом РУз, другими актами законодательства РУз, а также Республики Каракалпакстан. Местные налоги и сборы, предусмотренные пунктами «а» и «б» статьи 7 НК РУз, вводятся актами законодательства Республики Узбекистан и взимаются на всей её территории. Размеры ставок этих налогов и сборов (за исключением на имущество юридических лиц, ставка которого устанавливается НК РУз.) определяется Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

Местные налоги и сборы, предусмотренные пунктами «в» — «з», вводятся органами государственной власти Республики Каракалпакстан, областей и г. Ташкента. Предельные размеры ставок этих местных налогов и сборов устанавливаются Кабинетом Министров Республики Узбекистан. Введение местных налогов и сборов подлежит согласованию с Кабинетом Министров Республики Узбекистан. Местные налоги и сборы зачисляются в местный бюджет.

3) законы и иные нормативные акты субъектов Республики, принимаемые ими по вопросам, находящимся вне пределов ведения Республики Узбекистан, и совместного ведения Республики и её субъектов.

Статья 8 Налогового Кодекса РУз, предусматривает особенности налогообложения отдельных категорий предприятий и малых предприятий. Для малых предприятий может приниматься упрощенная система налогообложения.

нная система налогообложения, предусматривающая уплату единого налога. Под действием, упрощенной системы налогообложения не подпадают предприятия выпускающие подакцизные товары. Право выбора системы налогообложения предоставляется малым предприятиям. Порядок уплаты и ставки единого налога определяются Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

Предприятия торговли и общественного питания взамен уплаты налога на доходы (прибыль) и налога на добавленную стоимость уплачивают в бюджет налог на валовой доход. Порядок исчисления и ставки налога на валовой доход определяются Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

К источникам налогового права также относятся акты других отраслей законодательства, если они содержат правовые нормы, применяемые к налоговым отношениям. Тесная взаимосвязь налогообложения как режима принудительного отчуждения части доходов от собственности и обеспечения расчетов с бюджетом по обязательным платежам предопределяет наличие в налоговом праве норм, регулирующих отношения, связанные с различными аспектами налогообложения (имущественным ущербом, возникающим при неправомерном поведении участников налоговых отношений, имущественными правами и обязанностями юридических и физических лиц, налоговыми обязанностями банков, валютных, таможенных органов и др.), в таких отраслях права и законодательства, как гражданское, банковское, валютное, бюджетное, таможенное, внешнеэкономическое уголовное, административное, уголовно-процессуальное, земельное, экологическое и др.

Значительную регулирующую функцию выполняют акты, которые сами по себе не имеют законодательного характера, но приобретают юридическую силу в результате утверждения их правомочными органами. Это — двусторонние договоры и соглашения о разграничении предметов ведения и полномочий между республиканскими органами государственной власти субъектов республики, которые включают вопросы налогово-бюджетных отношений.

Особое место среди источников налогового права принадлежит международным налоговым нормам. Статьи 33-35 Налогового кодекса РУз, определяют особенности налогообложения иностранных юридических лиц.

Нормативные акты, инструктивные указания, рекомендации, разъяснения, письма Государственной налоговой службы РУз, зарегистрированные в Минюсте РУз, являются правовыми акта-

ми, регулируемыми налоговыми отношениями в Республике Узбекистан. Постановлением Олий Мажлиса от 24 апреля 1997 года «О порядке введения в действие Налогового кодекса Республики Узбекистан» поручено правительству в соответствии с Налоговым кодексом, обеспечить пересмотр и отмену министерствами и ведомствами республики их нормативных актов, противоречащих кодексу.

## Тема 2 СИСТЕМА НАЛОГОВОГО ПРАВА

### 2.1 Понятие системы налогового права

Налоговое право включает комплекс налоговых норм, которые в совокупности выражаются в сложной системе включающей: акты республиканского налогового законодательства, субъектов республики, налоговые нормативные правовые акты органов местного самоуправления, международные соглашения Республики Узбекистан с иностранными государствами в области налогообложения.

Нормы налогового права как отрасли права группируются законодателем в различных актах, образуя подотрасли с учетом:

1) их функции (регулятивная, координирующая, стимулирующая, внешнеэкономическая, контрольная, фискальная и др.);

2) направленности на объект регулирования (конкретный вид налога, сбора, платежа);

3) территориальной ориентированности (республиканские, местного самоуправления);

4) отраслевой и социально-экономической направленности (по отраслям промышленности и сферы государственной поддержки).

Общее между отраслью и подотраслью заключается в единстве метода и предмета, отличие — в особенностях деятельности субъектов, вспомогательном характере отдельных видов норм, специфике объекта налогообложения. В настоящее время сформированы и продолжают формироваться подотрасли налогового права и, соответственно, подотрасли законодательства. Важнейшие подотрасли законодательства следующие:

- о налогообложении прибыли;
- о налоге на добавленную стоимость;
- о налогообложении физических лиц;
- о налогообложении природных ресурсов;

- о налогообложении банков;
- о налогообложении иностранных инвестиций;
- о местных налогах и сборах;
- о себестоимости продукции;
- об амортизации;
- о бухгалтерском учете;
- о налоговом контроле;
- о ценообразовании.

Каждая из перечисленных подотраслей имеет специальные, относящиеся к ней законы, законодательные и нормативные акты как республиканские, так и международные. Приведенный перечень не является исчерпывающим, но позволяет составить общую схему правоотношений в налоговой сфере.

Комплексе налоговых норм, объединенных в системе налогового права, подразделяется по общую и особенную части. К общей части относятся нормы, которые закрепляют общие принципы, правовые формы и методы налогового регулирования и контроля, функции налоговых органов разграничение полномочий республики и субъектов в налоговой сфере и др. Они обязательны для республики и её субъектов и составляют основы налоговой системы и политики Республики Узбекистан. К особенной части относятся нормы, регулирующие отдельные налоговые институты и специальные виды налогов.

Комплексе правовых институтов и норм, формирующих механизм управления налоговыми отношениями, содержится в правовых актах, регулирующих государственное управление налогообложением, а также режим уплаты отдельных видов налогов, объединенных по территориальной ориентированности: общегосударственных (республиканских), местных.

К республиканским (общегосударственным) налогам относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы на отдельные группы и виды товаров;
- налог на прибыль (доходы) предприятия;
- подоходный налог с физических лиц;
- налог за пользование недрами;
- экологический налог;
- налог за пользование водными ресурсами.

Общегосударственные налоги распределяются между соответствующими бюджетами по нормативам, устанавливаемым ежегодно в законодательном порядке.

К местным налогам и сборам относятся:

-- налог на имущество;

- земельный налог;

— налог на рекламу;

— налог на перепродажу автотранспортных средств;

— сбор за право торговли, включая лицензионные сборы

на право торговли отдельными видами товаров;

— сбор за регистрацию юридических лиц, а также физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;

— сбор за парковку автотранспорта;

— сбор на благоустроительные работы.

Местные налоги и сборы в Республике Каракалпакстан регламентируются Налоговым кодексом РУз., другими актами законодательства Республики Узбекистан, а также законодательством Республики Каракалпакстан. Введение новых местных налогов и сборов подлежит согласованию с Кабинетом Министров Республики Узбекистан. Местные налоги и сборы зачисляются в местный бюджет.

Нормы, устанавливающие льготные налоговые условия для отдельных категорий налогоплательщиков или видов деятельности, составляют институт налоговых льгот.

Нормы, закрепляющие базовые экономические и финансовые параметры при определяющих суммах взыскиваемого налога, составляют институт исчисления налогов.

Нормы, определяющие обязанности банков и других структур по представлению данных и перечислению налогов в бюджет, составляют институт финансовых участников (агентов) налогового контроля.

Нормы, обеспечивающие возврат из бюджета неправильно взысканных средств налогоплательщика, составляют институт возврата налоговых платежей.

Прчисленные институты, включающие отправки, общие положения, действие которых распространяется на большинство налоговых отношений, составляют в совокупности общую часть налогового права и содержатся в законах Республики Узбекистан:

«О Налоговом кодексе Республики Узбекистан» от 24 04. 1997 г.

«О государственном кодексе Республики Узбекистан»

«О земельном налоге» от 6 мая 1993 года и многие другие.

Особенная часть налогового права имеет подчиненное положение по отношению к общей части и складывается из институтов, регулирующих правовой режим взимания отдель-

ных видов налогов, выделяемых по специальным объектам налогообложения. Так, объектом обложения налогом является доход (прибыль), исчисленный как разница между совокупным доходом и вычетами, определяемыми в соответствии с Налоговым кодексом РУз. Объектом платы за землю является право собственности, право землепользования, аренда земли, поскольку использование земли в Республике Узбекистан является платным. Формами платы являются земельный налог, арендная плата, нормативная цена земли в соответствии с Законом РУз. «О земельном налоге» от 6 мая 1993 года.

В юридической науке система отрасли налогового права рассматривается как совокупность налоговых правовых институтов, каждый из которых состоит из группы правовых норм, регулирующих однородные, обладающие качественным единством виды налоговых отношений. Правовые нормы, регулирующие отношения, связанные с формированием и обеспечением действительности налоговой системы республики, составляют институт общегосударственной налоговой системы.

Нормы, определяющие компетенцию и функцию государственных органов налогового регулирования и контроля, составляют институт государственного управления налогообложения.

Нормы, гарантирующие государственную и судебную защиту прав и имущественных интересов налогоплательщиков, составляют институт защиты прав налогоплательщиков.

Нормы, регулирующие виды, права и обязанности юридических и физических лиц в области налогообложения, составляют институт плательщика налога.

Нормы, определяющие регистрацию, обязательность ведения налогового учета по оформлению счетов и отчетности налогоплательщиков составляют институт налогового учета и отчетности.

Нормы, касающиеся налогооблагаемой базы, налогооблагаемого оборота, стоимости товаров и услуг, доходов, составляют институт объекта налогообложения.

Нормы, содержащие сроки и порядок уплаты налога, порядок исполнения или освобождения от обязанности уплаты налога, составляют институт налогового обязательства.

Нормы, гарантирующие взаимную ответственность как налоговых органов так и налогоплательщиков за нарушение своих обязательств, составляют институт ответственности участников налоговых отношений.



В соответствии с предусмотренными в законодательстве видами налогов особенная часть налогового права должна содержать институты правового режима, содержащиеся в специальных налоговых законах и отражающие особенности налогообложения тем или иным видам налога. Правовой режим налогообложения, закрепленный в институтах особенной части налогового права, отражает специфику правового регулирования отношений по взиманию каждого отдельного вида налога, которые существуют в рамках общего правового режима, установленного общей частью.

Особенная часть уже сформулировала собственные институты, закрепленные действующим законодательством. Приведем перечень этих институтов и их краткую характеристику:

Нормы регламентирующие состав расходов и доходов налогоплательщика, исключение из налогооблагаемой базы учет цены и себестоимости продукции, формируют институт определения налогооблагаемой базы при установлении доходов (прибыли) облагаемого оборота субъекта налогообложения.

Нормы, устанавливающие особый режим налогообложения некоторых доходов определяют институт особенностей уплаты отдельных видов доходов.

Нормы, содержащие установленными финансовыми органами виды затрат, относимых к расходам, составляют институт, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Нормы, обеспечивающие условия предоставления или изменения состава налоговых льгот, содействуют закреплению института контроля за обоснованностью предоставления налоговых льгот.

Нормы, касающиеся налогообложения иностранных юридических лиц, составляют институт особенностей налогообложения доходов иностранным юридическим лицам.

Нормы, опирающиеся на международные акты в области налогообложения, составляют институт избежания двойного налогообложения.

Нормы, регламентирующие налогообложения пользователей земли, воды, лесов, недр составляют институт организации взимания платы за природные ресурсы.

Нормы, регулирующие процедуру пересмотра налоговых ставок, обособляются в институт порядка установления, изменения, отмены налоговых ставок по отдельным видам налогов.

Приведенный перечень институтов особенной части налого-

вого права не является полным с точки зрения мировой практики регулирования налогообложения на национальном и международном уровне. Поэтому существует проблема совершенствования и дополнения действующих налоговых институтов. Мировая практика последних лет показала, что в этой сфере происходит быстрый прогресс. Об этом свидетельствуют, например, материалы Международной конференции по налогообложению и налоговому планированию для транснациональных компаний в Центральной Европе (1995 г.).

В мировой законодательской практике наблюдается интенсивный поиск новых моделей регулирующего налогообложения.

Во-первых, отмечается движение к гармонизации налогового права (его институтов) всех торговых партнеров Европейского Союза по его стандартам.

Во-вторых, поощряются законы, содержащие стимулирующие нормы налогообложения и наметился отход от законов, содержащих только конфискационные нормы.

В-третьих, появляются новые институты: социальной безопасности налогообложения, консолидации налогообложения, оптимальной инвестиционной возможности налогообложения, целесообразного уровня наказания неплательщиков налогов.

Становятся актуальными вопросы обоснованного размера государственной налоговой поддержки, налогового кредитования. Процесс совершенствования действующих налоговых институтов и разработка новых налоговых законов должны основываться на современных тенденциях в формировании видов институтов налогового права. Законы как основные акты оформляющие важнейшие институты налоговых отношений, постоянно находятся в процессе совершенствования ежегодно претерпевают значительные изменения и дополнения по сравнению с другими отраслевыми законами.

Налоговые законы составляют сложную и многофункциональную систему обеспечения доходности национальных бюджетов, где каждая норма развивается в зависимости от планируемой и текущей налоговой политики и практики исполнения бюджета. Каждый институт налогового закона, обретая в процессе совершенствования права свою особую функцию, становится фактически началом подотрасли налогового законодательства или финансового права.

Так, группа норм, регламентирующих порядок исчисления налога, учета и отчетности, содействует развитию законодательства о бухгалтерском учете;

— нормы в сфере определения облагаемого налога товарного или иного оборота требуют развития такой подотрасли финансового права, как законодательства о ценообразовании;

— совокупность норм о порядке проведения налоговых проверок и полномочиях налоговых органов оформляют законодательство о налоговом контроле и налоговом процессе;

— нормы, включающие налоговые стимулы, бюджетные планы и прогнозы помогают развитию законодательства о прогнозировании и планировании социально-экономического развития отраслей и регионов (комплексные программы) и др.

Оформление подотраслей налогового законодательства и финансового права, происходящее под влиянием потребностей формирования и совершенствования налоговых институтов, прослеживается на базе как общих, так и специальных законов. Проводя общий анализ законов, их отдельных норм в системе налогового законодательства, следует отметить различный характер воздействия норм на субъектов налоговых отношений. Нормы налоговых законов в зависимости от правовых пределов применения подразделяются на нормы прямого и косвенного действия.

К нормам прямого действия общих налоговых законов относятся, например, нормы об ответственности за нарушения налогового законодательства. Так, налогоплательщик, нарушивший законодательство в установленных законом случаях, несет ответственность в виде взыскания всей суммы сокрытого или заниженного дохода, штрафа за определенные нарушения, взыскания пени и других санкций, предусмотренных законодательством.

Штраф взыскивается за каждое из следующих нарушений (ст. 135 Налогового кодекса РФ);

— в случае сокрытия дохода (прибыли) с налогоплательщика взыскивается вся сумма сокрытого дохода (прибыли) и штраф в размере той же суммы. В случае сокрытия иных объектов налогообложения с налогоплательщика взыскивается сумма налога за сокрытый объект налогообложения и штраф в размере той же суммы. При повторном совершении налогоплательщиком тех же действий в течение одного года после применения финансовой санкции с него взыскивается соответствующая сумма и штраф в двойном размере от этой суммы;

— за непредоставление, несвоевременное предоставление или предоставление в неустановленной форме деклараций расчетов и отчетов, необходимых для исчисления и уплаты налогов и сборов с налогоплательщика взыскивается штраф в размере одного процента за каждый просроченный день, но не более десяти процентов от

причитающейся суммы платежа к установленному сроку уплаты с вычетом ранее начисленных платежей за соответствующий отчетный период.

Пени с налогоплательщика взыскивается в случае задержки уплаты налога в размере 0,15 процента за каждый день просрочки платежа по день уплаты включительно. Взыскание пени не освобождает налогоплательщика от других видов ответственности. Взыскание недоимок (ст. 134 НК РУз.) с физических лиц по налогам, сборам и неуплаченных штрафов осуществляется по решению суда. Взыскание с юридических лиц недоимок по налогам и сборам, а также сумм финансовых санкций и сумм пени производится налоговыми органами в бесспорном порядке.

Должностные лица и граждане, виновные в нарушении налогового законодательства, привлекаются в установленном законом порядке к административной, уголовной и дисциплинарной ответственности. Такой правовой режим ответственности, установленный на республиканском уровне, не может толковаться расширительно в законодательстве субъектов республики о налогообложении.

К нормам непрямого действия общих налоговых законов относятся, например, нормы связанные с бухгалтерским учетом или льготным налогообложением. Общие нормы о льготном налогообложении дестабилизируются многочисленными налоговыми актами республики и ее субъектов, что объясняется регулирующей и стимулирующей функциями налоговых льгот.

В ст. 31, ст. 58, 59, ст. 71, ст. 93, ст. 102, ст. 108, ст. 113, ст. 119 Налогового кодекса РУз. перечисляются следующие виды льгот:

- необлагаемый минимум объекта налога;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- понижение налоговых ставок;
- вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);
- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (стерошка взимания налогов);
- прочие налоговые льготы.

Нормы прямого и непрямого действия имеет такой раздел «О налоге на доходы (прибыль) юридических лиц» Налого-

вого кодекса РУз.). Особый характер предмета этого раздела — правоотношения по уплате налога на прибыль — определяет смысл этого акта: установление в интересах государства и санкционирование государством общеобязательных правил поведения участников налоговых отношений в процессе законного отчуждения части полученного дохода от использования собственности или прав собственности.

Плательщиками на доходы (прибыли) становятся предприятия и организации (в том числе бюджетные), являющиеся юридическими лицами по законодательству Республики Узбекистан, включая кредитные, страховые организации, а также созданные на территории республики предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, филиалы и другие аналогичные подразделения предприятий и организаций, имеющие отдельный баланс, расчетный, текущий и корреспондентский счета.

Постоянные изменения налогового законодательства, а также формирование нового финансового, гражданского, административного, процессуального законодательства вносят существенные коррективы в систему налоговых правоотношений, возникающих в связи с налогом на прибыль.

Налоговый кодекс РУз. «О налоге на доходы (прибыль) юридических лиц» включает нормы обеспечивающие реализацию нескольких основных функций налогового механизма, таких как фискальная (правовые нормы о налогообложении прибыли регламентируют реализацию фискальных полномочий государства по обеспечению доходов в бюджет); стимулирующая (исключается, например, из налогооблагаемой базы стоимость средств, направленных на развитие производства, стоимость передаваемых безвозмездно основных средств и нематериальных активов), координирующая (в статьях НК РУз. предусматривается изменение налоговых ставок и состава льгот в зависимости от государственной налогово-бюджетной политики), внешнеэкономическая (в статьях НК РУз. закрепляется специальный режим налогообложения иностранных юридических лиц).

Несмотря на определенную урегулированность вопросов налогообложения прибыли, общие институты и понятия налогообложения вообще и прибыли в частности развиваются и корректируются в соответствии с потребностями экономического и социального развития, оказывая существенное влияние на

становление системы налогового законодательства. В этой связи особенно важное значение имеет развитие специального понятийного аппарата в налоговом законодательстве и его ограничение от схожих понятий, используемых другими отраслями права. Этим целям могут служить достижение единообразия и согласованности терминов и понятий в налоговых актах, введение необходимого минимума экономической терминологии, применяемой в налоговом регулировании, согласовании объема налоговой регуляции.

## 2. 2. Указы Президента Республики Узбекистан и законодательство субъектов республики о налогообложении

В соответствии с Конституцией Республики Узбекистан Президент издает указы и распоряжения, обязательные для исполнения на всей территории Узбекистана. Указы Президента РУз, касающиеся налоговой политики, ликвидируют правовой вакуум, образующийся в регулировании налоговых отношений по причине не соответствия (или соответствия) налогового законодательства темпам налоговой реформы, характеру экономических отношений, условиям бюджетной сбалансированности. Налоговая политика и налоговое регулирование, предусмотренные в указах, трансформируются в налоговые законы путем внесения в них изменений и дополнений.

Издание таких актов обусловлено необходимостью повышения уровня собираемых налогов и ответственности руководителей предприятий, организаций, физических лиц за своевременность уплаты налогов. Нормы указов по их основной направленности можно разделить ориентировочно на три вида:

- предусматривающие систему мер по обеспечению действительности государственной налоговой политики и совершенствованию налоговой системы;
- определяющие мероприятия по обеспечению поступления налоговых платежей в бюджет;
- содержащие механизм реализации налоговых санкций к налогоплательщикам, имеющим задолженность по платежам в бюджет.

В целях снижения налогового бремени, защиты прав налогоплательщиков, повышения ответственности налоговых органов и обеспечения своевременности уплаты налогов в течение 1991—1997 годов Президент Республики Узбекистан принял ряд Указов: «О налогах с предприятий, объединений и организаций», «О подоходном налоге с граждан Республики

Узбекистан, иностранных граждан и лиц без гражданства», «О налогах с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов», «О земельном налоге», «О местных налогах и сборах», «О налогах на имущество физических лиц». С истечением времени и изменением обстоятельств своевременно вносился ряд дополнений и изменений. Принятие 24 апреля 1997 года Налогового кодекса Республики Узбекистан определило основные направления государственной налоговой политики:

— построение стабильной налоговой системы в Республике Узбекистан, обеспечивающей единство, непротиворечивость и неизменность в течение финансового года системы налогов и налоговых платежей;

— сокращение с 1 января 1998 года числа налогов (обязательных платежей) путем их укрупнения и отмены целевых налогов, не дающих значительных поступлений;

— облегчение налогового бремени производителей продукции (работ, услуг) и недопущение двойного налогообложения путем четкого определения налогооблагаемой базы с одновременным введением механизмов, повышающих уровень собираемости налогов;

— сокращение льгот и исключений из общего режима налогообложения;

— расширение практики установления специфических ставок акцизов, кратных устанавливаемой законодательством Республики Узбекистан минимальной величины месячной оплаты труда и таможенных пошлин в долларах США за единицу товара в натуральном измерении;

— повышение роли экономических налогов и штрафов.

Предусмотрен ряд законодательных мер по созданию льготных условий налогообложения прибыли для стимулирования инвестиций в приоритетные направления структурной перестройки экономики. В числе этих мер: инвестирование механизма инвестиционного налогового кредита;

— существенное упрощение налоговых процедур, особенно для малого бизнеса;

— расширение прав плательщиков налога на прибыль и других налогов.

В Указах Президента РУз. и НК РУз. регламентируются условия предотвращения уклонения от уплаты налогов в частности путем:

— определения специального расчетного (текущего) сче

та в одном из банков (счета недоимщика), который регистрируется налоговой службой Республики;

— перечисление денежных средств с других счетов предприятий недоимщиков на этот специальный счет;

— привлечение к ответственности банков и иных кредитных организаций за нарушение сроков перечисления средств по поручениям клиентов;

— перечисление на счет недоимщика в ы р у ч к и предприятия-недоимщика от реализации товаров (работ, услуг), а также внереализационных операций, продажи имущества, ценных бумаг;

— установления обязанности банков представлять по запросам налоговых органов сведения об операциях, необходимых для контроля за полнотой и правильностью уплаты налогов.

Большую группу источников налогового законодательства составляют акты органов исполнительной власти — постановления правительства РУз, и акты исполнительных органов власти субъектов республики. Существование общего экономического пространства в пределах Республики Узбекистан, где свободно перемещаются товары, капиталы и рабочая сила, предполагает общность налогового режима, устанавливаемого как республиканскими актами так и актами субъектов республики. В рамках этих задач и своих полномочий большинство субъектов (республика Каракалпакстан, области) идет по пути принятия собственных законодательных актов о налоговой и бюджетной политике, о льготном налогообложении, о порядке исчисления налога на землю, за пользование водными и лесными ресурсами. Такое положение объективно обусловлено:

— во—первых, повышается степень управляемости экономикой на основе налоговых методов;

— во—вторых, усиливаются функции государственного регулирования на основе создания собственной нормативной базы налогово бюджетных отношений;

— в—третьих, путем использования налоговых мер создаются отсутствующие в настоящее время механизмы стимулирования производства и управления на основе порядка формирования государственных доходов.

В развитии законодательных актов по налогам субъектов Республики все ещё имеются определенные тенденции к установлению чрезмерного количества налоговых льгот, что при ослаблении государственного контроля, наносит ущерб интересам бюджет-



ного процесса. Налоговые льготы должны сочетаться с повышением гарантий эффективности этих льгот для развития регионов и усилением ответственности за их использование.

К сфере общего и совместного ведения республики и её субъектов относится установление единых принципов налогообложения и сборов в Республике Узбекистан, административное законодательство, установление общих принципов организации системы органов государственной власти и местного самоуправления и др.

Государственные налогово-бюджетные меры, в соответствии с Конституцией РУз, являются важным инструментом обеспечения республиканской и местной финансово-экономической сбалансированности при существовании различных форм собственности, методами стимулирования национального производства. Принимая налоговые законы и акты, субъекты республики должны обеспечить:

— во—первых, бездефицитность собственного бюджета и бюджетов местного самоуправления;

— во—вторых, разграничение собственно налоговых полномочий субъекта и республики по осуществлению социальной политики, формированию доходных и расходных статей бюджетов, использованию налогов, налоговое регулирование собственными методами и свое право принятия решений о масштабах и направлениях использования бюджетных средств.

Налоговые освобождения субъектам республики предоставляются на программной основе, включающей заключение договоров о налоговом кредитовании и долгосрочных финансовых соглашений, анализ инвестиционных проектов и разработку схемы инвестиционного процесса. Правовые нормы, регулирующие эти отношения, должны быть составной частью закона о бюджетном устройстве и бюджетном процессе в Республике Узбекистан.

Стимулирующие налоговые режимы не являются гарантией стабильности областного и местного бюджетов и должны вводиться при одновременном поиске новых источников их пополнения. Кроме этого, необходимо совершенствование правового режима контроля за собственностью и эффективностью предоставления налоговых освобождений и согласование налогового процесса с бюджетным. Налоговый процесс не должен ущемлять бюджетный. Законодательство о бюджетных правах субъектов республики и местных властей должно предусматривать нормы, обеспечивающие стабильность бюджетных поступлений и усиление тенденций к использованию не только налоговых рычагов, но и рычагов госу-

дарственного фондового рынка.

В зарубежных финансовых системах эффективно используются государственные, региональные, муниципальные облигационные займы, казначейские векселя и другие ценные бумаги для финансирования инвестиционных программ. Нормы о режимах налогообложения, включаемые в отраслевые, территориальные и иные федеральные программы развития, должны быть согласованы с нормами налогового законодательства.

Режим налогообложения не может быть установлен без учета республиканских и местных налоговых законодательных актов. Налогово-бюджетное законодательство должно устанавливать жесткие квоты на распределение финансовых ресурсов по целевому инвестиционному назначению на долгосрочную перспективу. Важным критерием одобрения национальных проектов и программ финансирования и налогового стимулирования становится уровень занятости, обеспечение социальных интересов регионов, областей и повышение их экспортного потенциала. Новые налогово-бюджетные методы, приемы и принципы должны учитывать принадлежность района к той или иной группе проблемных территорий или же значение для республики отраслевых территориальных программ.

Органы власти субъектов республики получают в свой бюджет налог с имущества юридических лиц, другие же виды налогов используются всеми уровнями власти по их усмотрению, т. е. по определению этого положения зарубежной налоговой практикой, формируется совпадающее налоговое право. Налог на имущество, становясь главным источником доходов региональных бюджетов, превращается одновременно в самую сложную налогооблагаемую базу, что обусловлено различиями в правовых режимах собственности.

Налоговое законодательство субъектов республики развивается в пределах компетенции субъектов и их заинтересованности в формировании собственного налогового регулирования. Возникающие трудности оформления взаимоотношений органов республики и её субъектов в процессе разработки и принятия налоговых актов связаны со стремлением субъектов взять на себя, решение налоговых вопросов, относящихся к совместному ведению.

В настоящее время сложилась «типичная» структура закона субъекта республики о льготном налогообложении, которая включает следующие положения: цель закона, понятие налоговых льгот, взаимодействие с бюджетным процессом, порядок рассмотрения и предоставления налоговых льгот, категории льготных

налогоплательщиков. Выделяются следующие критерии для определения льготных категорий налогоплательщиков: по виду осуществляемой деятельности, выпускаемой продукции, по месту нахождения налогоплательщика, по участию налогоплательщика в осуществлении мероприятий области, в инвестиционной деятельности, по использованию труда работников, нуждающихся в социальной защите.

Контроль за эффективностью предоставляемых льгот включает анализ эффективности действия налоговых льгот, организации их учета и отчетности, состава затрат на развитие предприятий, обеспечение занятости, сохранения и увеличения рабочих мест и др. Стимулирующие налоговые нормы в законе республики (Налоговом кодексе РУз.) подразделяются по следующим категориям юридических лиц, освобождаемых от уплаты налогов (части или всех):

- общественные организации инвалидов и организации, применяющие труд пенсионеров и инвалидов;

- организации, перечисляющие средства на благотворительные цели;

- образовательные учреждения;

- предприятия и учреждения производящие наукоемкую продукцию;

- вновь созданные дехканские (фермерские) хозяйства и частные предприятия по доходам (прибыли), полученным от производства и переработки сельскохозяйственной продукции, выпуска товаров народного потребления сроком в два года с момента их регистрации;

- вновь создаваемые производственные предприятия с иностранными инвестициями, производящие экспортоориентированную продукцию сроком от 2 до 5 лет;

- бюджетные организации (освобождение от уплаты налога на прибыль);

- предприятия здравоохранения и пищевой промышленности в течении 2 лет со дня регистрации;

Налоги области включают: налог на имущество предприятий, оплату за воду, забираемую промышленными предприятиями и др.

Местные налоги включают: налог на имущество физических лиц, земельный налог, регистрационный сбор с лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, налог на рекламу, налог на строительство курортных объектов и курортный сбор.

Особенные нормы по отдельным видам налогообложения

и области содержатся в специальных законах и регулируют:

- налог на имущество физических лиц;
- налог на имущество предприятий;
- налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения;
- плату за недра;
- отчисления на воспроизводство минерально сырьевой базы;
- плату за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, размещение отходов;
- плату за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственной системы;
- земельный налог на земли сельскохозяйственного назначения;
- сельскохозяйственный налог за земли несельскохозяйственного назначения;
- прочие платежи за использование природных ресурсов.

Акты субъектов республики о различных видах налогообложения (в пределах их компетенции) должны быть согласованы с Налоговым кодексом РУз. и законодательными актами Кабинета Министров РУз. во избежание множества налоговых режимов и для обеспечения условий сохранения единого рынка в соответствии налоговой политики республики.

При разработке налогового законодательства субъекта республики (местных налогов и сборов) необходим поиск таких систем налогового планирования, которые в наибольшей степени отвечали бы интересам регионального хозяйства. В этой связи особенно эффективны следующие приемы сравнительного анализа законодательства:

1. сравнительный анализ правовых актов о видах организации юридических лиц и выбор оптимальной организационной формы предприятия, позволяющей платить минимальные налоги;

2. использование закрепленных в законодательстве принципов предоставления налоговых льгот малым предприятиям и инновационным предприятиям, участвующим в инвестиционной и внешнеэкономической деятельности;

3. использование правовых норм, предусматривающих создание зон различной экономической специализации: (свободных, офф-шорных зон) с особым налоговым режимом;

4. выбор выгодных условий регистрации и установление статуса специального налогоплательщика (например, кон-

солидированного налогоплательщика);

5. использование возможностей применения наиболее удобных форм ведения учетной политики предприятия и избрания выгодных методов исчисления налогов в пределах разрешенных законом;

6. использование законных приемов оформления договорных связей, позволяющих платить меньшие налоги;

7. использование системы налоговых льгот на прибыль и имущество иностранных юридических лиц;

8. выбор форм деятельности, исходя из наименьшей ставки налога;

9. грамотное использование как двусторонних, так и многосторонних соглашений о техническом содействии экономическим реформам в Республике Узбекистан, соглашений об устранении двойного налогообложения, предоставляющих широкие возможности для минимизации налогообложения.

Заключение договоров Республики Узбекистан с Международным валютным фондом (МВФ), Европейским союзом, выступление в качестве ассоциированного члена во Всемирную торговую организацию оказывают на процесс развития налогово—бюджетного Законодательства областей стимулирующее влияние. Это объясняется появлением международно-правовых обязательств, требующих выполнения норм уставов названных финансовых организаций.

В этой связи органы государственного бюджетного и налогового контроля должны ориентироваться на открытость экономики, её интегрирование в мировое хозяйство, включая мировую финансовую систему. Поэтому особого внимания заслуживает мировая практика управления финансами на территориальном уровне с целью использования приемлемых для Республики Узбекистан правил организационно—правового регулирования денежного обращения в секторах (регионах) национального рынка. Действующее налоговое и бюджетное законодательство, состоящее в основном о льготах, не учитывает уровень требований для государств—членов МВФ, нет гарантий стабильности и поступления налогов в бюджеты разного уровня.

Условия предоставления кредитов МВФ связаны с обязанностью Республики Узбекистан обеспечить МВФ возможность исследования состояния финансовой системы и доступа на её территорию представителей этой организации с целью изучения сбалансированности налогово—бюджетной

системы и состояния национальной экономики. Первоочередными сферами исследования и анализа МВФ являются налоговая администрация (службы), налоговая политика, бюджетная практика обеспечения занятости.

МВФ осуществляет экономический и правовой контроль за развитием банковского законодательства, методов и актов налогово—бюджетного регулирования, рынка правительственных ценных бумаг, управления внешним долгом. В программах стимулирования процессов трансформации экономики Республики Узбекистан принимают участие совместно с МВФ комиссия ЕС, Международный банк реконструкции и развития, Европейский банк реконструкции и развития, Организация экономического сотрудничества и развития, Мировой Банк.

Таким образом, условия членства в МВФ и предоставления кредитов требуют включения в законодательство мер по достижению сбалансированности бюджета, устранению бюджетного дефицита, отмене дотаций убыточным предприятиям, по предотвращению избыточного роста зарплат и установлению прогрессивного налогообложения.

### 2.3. Основные направления совершенствования налогового законодательства и его кодификация.

Действующая налоговая система Республики Узбекистан требует от еще серьезного осмысления и проработки правовых основ её организации и функционирования. Идет интенсивный поиск путей кодификации налогового законодательства. Реализация этих задач сопровождается разными подходами к содержанию концепций совершенствования налогового законодательства.

При исследовании условий налогового регулирования на уровне непосредственных участников налоговых отношений все более просматривается не столько административно—правовой и финансово—правовой, сколько комплексный характер правового регулирования в области налогообложения, пронизывающий практически большинство отраслей права. Это связано с особенностями современных рыночных отношений, углублением международных хозяйственных контактов, усилением влияния финансовых мер в управлении хозяйством, транснационализацией капитала, расширением прав субъектов и экономических субъектов, повышением уровня заработной платы личных имущественных и неимущественных прав человека и гражданина в современном мире

Административный подход не исчерпает всех юридических аспектов налогообложения. Нормы таких отраслей права, как гражданское, таможенное, валютное, банковское, предпринимательское, применяются если не прямо, то через регулирование имущественных и расчетных отношений. При построении системы актов налогового законодательства необходимо сосредоточить усилия на разработке следующих подходов—развитие конституционных основ налогового законодательства:

— принятие взаимосвязанных между собой и с другими отраслями права Закона об общих принципах налогообложения и сборов в Республике и Налогового кодекса РУз;

— совершенствование структуры административно—управленческого аппарата, финансово—правовых методов регулирования, содержащихся в законах о налоге на прибыль предприятий и организаций, о налоге на добавленную стоимость, о подоходном налоге с физических лиц, о плате за землю и других специальных налоговых законах.

Налоговый кодекс РУз. является нормативно—правовым актом сводного характера, включающим унифицированные нормы, действующие в тех сферах налоговых отношений, которые требуют единообразного урегулирования. В связи с этим можно сформулировать задачи кодекса:

— установление правовых основ взаимодействия всех элементов единой налоговой системы;

— реализация правовых принципов государственной налоговой системы при обеспечении местных бюджетов через закрепленные за ними гарантированные налоговые источники;

— формирование правовой базы налогового регулирования, стимулирующей развитие общества и предпринимательства;

Такой документ имеет огромное общественно—политическое и социально—экономическое значение. Налоговый кодекс РУз. закрепляет законы об общих принципах налогообложения и сборов, структуру, принципы налогового законодательства, систему налогообложения и гарантии осуществления налогово—бюджетного регулирования в интересах социально—экономического развития государства. Налоговый кодекс РУз., как кодифицированный акт налогового закона, призван установить нормативные предписания для достижения целей налогового регулирования и контроля в Республике Узбекистан, урегулировать важнейшие виды налоговых отношений.

основанных на властном подчинении, согласовать нормы, касающиеся налоговых имущественных отношений, с нормами других отраслей материального и процессуального законодательства. В нем отражаются унифицированные институты и нормы общего и специального налогового регулирования в таких разделах Налогового кодекса РУз. и Закона РУз. о налоговой службе как:

- порядок реализации общих принципов налогообложения в Республике Узбекистан, установление, отмена или изменение налогов;
- права и обязанности налоговых органов РУз;
- налоговое управление, планирование и налоговый контроль;
- налогообложение малого бизнеса, иностранных инвестиций и других специальных режимов предпринимательства;
- налоговые льготы;
- финансовые и другие органы, участвующие в налоговом контроле;
- процедура осуществления налоговых проверок;
- налоговый процесс;
- порядок обращения взыскания на имущество налогоплательщика;
- права и обязанности налогоплательщика;
- объект налогообложения;
- принципы учета доходов и расходов при налогообложении;
- доходы от источников в Республике Узбекистан;
- доходы от источников за пределами Республики Узбекистан;
- валютное регулирование и валютный контроль;
- налоговые обязательства, их исполнение, сроки;
- обеспечение исполнения налогового обязательства;
- ответственность за нарушение налогового законодательства;
- виды налоговых нарушений;
- обжалование и рассмотрение решений налоговых органов и др.

Важнейшими концептуальными положениями, включенными в Налоговый кодекс РУз., являются:

- 1) перечень государственных и местных налогов;
- 2) принципы установления, изменения, отмены государственных и местных налогов, процедура принятия решения по этим вопросам;



3) включение в перечень новых видов налогов (на доходы от капитала, на недвижимость, социальный налог), конкретизация группы налогов на природные ресурсы и обеспечение экологической безопасности;

4) определение полномочий органов исполнительной власти общей компетенции в издании актов налогового законодательства;

5) определение базовых понятий налогового законодательства, таких как налог, сбор, налогоплательщик, налоговый агент, объект налогообложения;

6) использование понятий и институтов других отраслей законодательства и определение условий соотношения с ними;

7) внутренняя согласованность и структурирование системы институтов Кодекса;

8) определение особого характера институтов: исполнение налогового обязательства, отсрочка, рассрочка налогового кредита, инвестиционный налоговый кредит;

9) разработка специального режима обеспечения исполнения налогового обязательства;

10) применение особого механизма принуждения относительно должников, неплательщиков налога (приостановление операций по счетам в банке, арест имущества);

11) реализация условий функционирования консолидированной группы налогоплательщиков;

12) введение налогового учета и контроля, свобода выбора;

13) регламентация оснований, сроков, процедур и результатов налоговой проверки;

14) соотношение правил, обязанностей и ответственности налогоплательщиков и налоговых органов;

15) права налогоплательщиков на получение информации и консультации в налоговом органе;

16) разграничение полномочий налоговой службы и милиции;

17) порядок определения умысла и неосторожности в нарушении налогового законодательства;

18) условия привлечения налогоплательщиков к ответственности за нарушения налогового законодательства;

19) составы налоговых административных правонарушений;

20) составы налоговых финансовых правонарушений;

21) составы налоговых уголовных правонарушений;

22) обжалование решений, действий и бездействия налоговых органов и их должностных лиц;

23) принципы определения рыночных цен и стоимости продукции, работ, услуг для целей законного налогообложения.

### ТЕМА 3. Правовое регулирование прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений

#### 3.1. Понятие и виды налоговых обязательств.

В соответствии со ст. 12 Налогового кодекса РУз, налогоплательщики обязаны:

— в установленных порядке и сроки встать на учет в налоговых органах и при изменении юридического адреса сообщать им об этом в десятидневный срок;

— своевременно и в полном размере уплачивать причитающиеся суммы налогов и сборов;

— вести бухгалтерский учет и учетную документацию в соответствии с законодательством;

— предоставлять налоговым органам финансовую отчетность, расчеты по налогам или декларацию о доходах в порядке, установленном законодательством;

— предоставлять налоговым органам финансовую отчетность, связанные с исчислением, уплатой налогов и сборов, а также документы, подтверждающие право на льготы по налогам и сборам;

— допускать должностных лиц налоговых органов в помещения и места, связанные с извлечением доходов либо с содержанием объектов налогообложения, для проведения проверок по вопросам исчисления, уплаты налогов и сборов;

— выполнять требования налоговых органов по устранению нарушений налогового законодательства;

— Налогоплательщики выполняют и другие обязанности, возлагаемые на них Налоговым кодексом и иными актами законодательства.

Для определения обязанностей налогоплательщика законодательные акты устанавливают (определяют):

— налогоплательщика (субъект налога);

— объект и источник налога;

— единицу налогообложения;

— налоговую ставку (норму налогового обложения);

— сроки уплаты налога;

— бюджет или внебюджетный фонд, в который зачисляется налоговый оклад.

Обязанность юридического лица по уплате налога на прибыль прекращается уплатой им налога в соответствии с актами проверки налоговых органов, на основании закона или в связи с отменой налога. Право налогоплательщика не согласиться с актом проверки налогового органа, как было установлено в ст 11 Налогового кодекса РУз, в нем записано, что налогоплательщик имеет право:

— получать в налоговых органах информацию и консультацию по вопросам налогового законодательства;

— пользоваться налоговыми льготами в порядке и на условиях, установленных НК РУз, и иными актами законодательства;

— обращаться с письменным заявлением о возврате излишне поступивших в бюджет сумм налогов и сборов;

— знакомиться с имеющимися в налоговых органах данными по выполнению своих обязательств перед бюджетом по налогам и сборам;

— знакомиться с материалами и получать акты проверок, проведенных налоговыми органами, и при несогласии с результатами проверок представлять в десятидневный срок в налоговый орган свои письменные возражения;

— обжаловать решения налоговых органов и действия их должностных лиц в вышестоящие налоговые органы или суд;

— самостоятельно исправлять ошибки допущенные ими при учете объекта налогообложения, исчислении и уплате налогов, сборов.

Налогоплательщики имеют и другие права, предусмотренные НК РУз, и иными актами законодательства. В случае неисполнения налогоплательщиком своих обязанностей их исполнение обеспечивается мерами административной, уголовной, финансовой ответственности, а также залогом денежных, товарно-материальных ценностей, поручительством или гарантией кредиторов налогоплательщика.

Невозможность уплаты налога является основанием для признания в установленном законом порядке юридического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, банкротом. В случае ликвидации юридического лица в судебном порядке или по решению собственника обязанность по уплате недоимки по налогу возлагается на ликвидационную комиссию.

В соответствии со ст. 31 НК РУз, при уплате налога на прибыль налогоплательщик имеет право:

— пользоваться льготами по уплате налогов на основаниях и в порядке, установленных законодательными актами;

— представлять налоговым органам документы, подтверждающие право на льготы по налогам;

Налоговое законодательство не устанавливает право не применять акт налогового органа в определенных законом случаях. Плательщик налога на прибыль подлежит в обязательном порядке постановке на учет в органах Государственной налоговой службы Республики Узбекистан (ст. 12 НК РУз.). Банки и кредитные учреждения открывают расчетные и иные счета налогоплательщикам только при предъявлении ими документа, подтверждающего постановку на учет в налоговом органе, и в пятидневный срок сообщают в этот орган об открытии соответствующих счетов. За невыполнение указанных требований на руководителей банков и кредитных учреждений налагаются административные штрафы.

Постановка на учет налогоплательщика налагает на него налоговые обязательства, которые возникают у него при наличии объекта налогообложения (прибыли) и по основаниям, установленным законодательными актами о налогообложении. В Налоговом кодексе РУз. ст. 135 предусматривает финансовые санкции при нарушении юридическим лицом и налогоплательщиками налогового обязательства и порядок его исполнения. В целом это определение отвечает нормам и принципам исполнения денежных обязательств, установленным в действующем законодательстве.

Налоговым обязательством признается обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог (сбор) при наличии обстоятельств, установленных актом налогового законодательства. Основания возникновения, изменения и прекращения, а также порядок и условия исполнения налогового обязательства могут регулироваться исключительно актами налогового законодательства.

Налоговое обязательство возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных налоговым законодательством обязательств, предусматривающих уплату налога (сбора). Оно является первоочередным по отношению к другим, имеющимся у налогоплательщика неналоговым обязательствам.

Исполнением налогового обязательства признается уплата в установленный срок причитающихся сумм налога (сбора) и осуществляется непосредственно налогоплательщиком, если иное не установлено актами налогового законодательства. Односторонний отказ налогоплательщика или иного обязанного лица от

исполнения налогового обязательства либо одностороннее изменение порядка его исполнения налогоплательщиком или обязанным лицом, не предусмотренные налоговым законодательством, не допускаются.

Налогоплательщик или иное обязанное лицо отвечает за исполнение налогового обязательства принадлежащим ему имуществом в пределах, установленных законодательством. Порядок правопреемства налоговых обязательств (долгов) отличается от гражданско-правового и применяется в части не урегулированной Гражданским кодексом РУз, и законодательством о банкротстве.

Налоговое обязательство ликвидируемого предприятия (организации) исполняется ликвидационной комиссией этого предприятия (организации) за счет его денежных средств, в том числе от реализации имущества этого предприятия (организации). Ликвидационная комиссия обязана исполнить также налоговые обязательства филиалов и иных обособленных подразделений предприятия. Налоговое обязательство ликвидируемого филиала или иного обособленного подразделения предприятия (организации) исполняется непосредственно предприятием (организацией), в состав которого входило указанное обособленное подразделение, а при ликвидации этого предприятия (организации) — ликвидационной комиссией предприятия (организации). Налоговое обязательство ликвидируемого долевого общества или товарищества (кроме паевого инвестиционного фонда) исполняется участниками этого партнерства солидарно.

Налоговое обязательство ликвидируемого паевого инвестиционного фонда исполняется его управляющей компанией (управляющим предприятием).

Если денежных средств ликвидируемого предприятия (организации), в том числе после реализации его имущества в счет исполнения налогового обязательства, недостаточно для исполнения в полном объеме этого обязательства, остающаяся задолженность по налоговому обязательству должна быть погашена участниками (учредителями) этого предприятия (организации) если в соответствии с законом, уставом или иными учредительными документами они несут солидарную ответственность по обязательствам этого предприятия (организации).

Налоговое обязательство ликвидируемой консолидированной группы налогоплательщиков исполняется участниками этой группы налогоплательщиков солидарно.

Налоговое обязательство реорганизованного предприятия (организации) исполняется его преемником (преемниками), определенным в соответствии с актами налогового законодательства. Исполнение налогового обязательства реорганизованного предприятия (организации) возлагается на его преемника (преемников) независимо от того, были известны или нет до завершения реорганизации преемнику (преемникам) факты или обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства реорганизованным предприятием (организацией). На преемника (преемников) возлагается обязанность уплатить все причитающиеся по налоговому обязательству реорганизованного предприятия (организации) пени. На преемника (преемников) реорганизованного предприятия (организации) возлагается обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных до завершения реорганизации предприятия (организации) за нарушения налогового законодательства.

Налоговый кодекс РУз. определяет порядок уплаты налогов и сборов, разъясняет сроки выполнения налоговых обязательств. Уплата налогов (сборов) производится в наличном или безналичном порядке через банк в денежной единице Республики Узбекистан — сум. Днем уплаты налога (сбора) признается день сдачи налогоплательщиком или иным обязанным лицом поручения банку на перечисление в бюджет (внебюджетный фонд) в установленный срок причитающихся сумм налога (сбора) при наличии на счете налогоплательщика или иного обязанного лица, на который сдано поручение банку средств, достаточных для исполнения указанного поручения в полном объеме.

В случае отзыва налогоплательщиком или иным обязанным лицом (возврата банком) неиспользованного поручения на перечисление в бюджет (внебюджетный фонд) в установленный срок сумм налога (сбора) признание уплаты налога (сбора) утрачивает силу со дня такого признания.

Порядок уплаты налога (сбора) устанавливается применительно к каждому налогу (сбору). Для уплаты государственных налогов (сборов) порядок устанавливается республиканскими законами. Для уплаты местных налогов (сборов) порядок и условия устанавливаются органами государственной власти Республики Каракалпакстан, областей и г. Ташкента. Действующее налоговое законодательство предусматривает гражданско-правовые способы обеспечения налоговых обязательств.

Гражданский кодекс РУз. предусматривает следующие способы обеспечения исполнения обязательств: неустойка, залог, удержание имущества должника, поручительство, банковская гарантия, задаток. Наиболее часто они могут применяться при обеспечении исполнения налоговых обязательств.

Залог — это один из наиболее эффективных способов обеспечения исполнения обязательств. Залог представляет собой правоотношение, в соответствии с которым кредитор (залогодержатель) вправе по обеспеченному залогом обязательству в случае его неисполнения получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества, причем имеет преимущества перед другими кредиторами данного должника.

Залог имущества как мера обеспечения исполнения налогового обязательства возникает при изменении срока исполнения налогового обязательства.

В части налогов (сборов) подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Узбекистан, залог имущества, как мера обеспечения уплаты налогов, возникает в случаях, установленных Таможенным кодексом РУз. Залог имущества оформляется договором между налогоплательщиком или иным обязанным лицом и налоговым органом: договор подлежит нотариальному удостоверению за счет налогоплательщика или иного обязанного лица. Предметом залога может быть имущество, находящееся в собственности налогоплательщика или иного обязанного лица. Залогодателем имущества может быть как сам должник, так и третье лицо (залогодатель — это право хозяйственного ведения). Залогодателем права может быть лицо, которому принадлежит законодательное право.

Таким образом, предмет залога может быть как вещи, так и права, в частности право требования.

Заложенное имущество по налоговым обязательствам, как уже отмечено, может оставаться у залогодателя, или у залогодержателя: все зависит от условий договора.

Залог имущества, оставляемого у залогодателя, и залог имущества, передаваемого залогодержателю во владение, — это форма носит название залога. Залогодатель вправе пользоваться предметом залога, а также извлекать из него доходы, если иное не предусмотрено договором. Право распоряжения предметом остается у залогодателя только с согласия залогодержателя. Предполагается, что залог товаров может осуществляться путем передачи залогодержателю товарораспределительного до-

кумента (гаранта) являющегося ценной бумагой. Заложенные ценные бумаги могут быть переданы в депозит нотариальной конторы или банка. Закладываться также могут товары, находящиеся в обороте.

Налоговый орган, у которого находится заложенное имущество (залогодержатель), обязан (если иное не предусмотрено законом или договором) страховать его за счет залогодателя, принимать меры по обеспечению его сохранения.

Основанием для обращения взыскания на заложенное имущество должника является неисполнение либо ненадлежащее исполнение им обязательства по обязательствам, за которые он отвечает. Порядок обращения взыскания следующий: требование кредитора удовлетворяются из стоимости залога по решению суда (в некоторых ситуациях возможен и досудебный порядок). Продажа заложенного имущества осуществляется на публичных торгах по начальной цене, определяемой решением суда либо соглашением сторон.

Прекращение залога наступает:

- с прекращением обязательства, обеспеченного залогом;
- по требованию залогодателя при грубом нарушении залогодержателем обязанностей по содержанию предмета залога;
- в случае продажи с публичных торгов (или в случае невозможности реализации);
- в случае гибели предмета залога.

Таким образом при залоге обособляется должником конкретное имущество, которое переходит во владение кредитора. При другом виде обеспечения исполнения договора — поручительстве (банковской гарантии) — к обязательству привлекаются третьи лица, которые для кредитора выступают дополнительными должниками.

Поручительство как мера обеспечения исполнения налогового законодательства может быть использована в случаях, устанавливаемых налоговым законодательством. В силу поручительства обязанность по уплате в установленный срок причитающейся суммы налога (сбора) и соответствующих пенн исполняется вместо налогоплательщика или иного обязанного лица поручителем, если налогоплательщик или иное обязанное лицо не исполнило или ненадлежащим образом исполнило свое налоговое обязательство.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения поручителем своих обязательств налоговый орган вправе выставить



требование об уплате причитающихся сумм налога (сбора) и соответствующих пеней к любому из участников договора поручительства. При исполнении поручителя своих обязательств и соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика или иного обязанного лица возврата уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения иных убытков, понесенных в связи с исполнением налогового обязательства налогоплательщика или иного обязанного лица. Договор поручительства обязательно заключается в письменной форме: Поручительство прекращается:

- с прекращением обеспечиваемого им налогового обязательства;
- с переводом долга по налоговому обязательству на другое лицо;

- если кредитор (государственный орган) отказался признать надлежащее исполнение налогового обязательства;

- по истечении указанного в договоре поручительства срока.

В силу банковской гарантии банк, иное кредитное учреждение, страховая компания (гарант) дают по просьбе другого лица (принципала) повышенные обязательства уплатить кредитору принципала (бенефициару) в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства денежную сумму по представлении бенефициаром письменного требования по оплате.

Предусматриваемое банковской гарантией обязательство гаранта перед бенефициаром не зависит от основного обязательства, даже если в гарантии содержатся ссылки на это обязательство. Банковская гарантия не может быть отозвана гарантом, если в ней не предусмотрено иное. Право требования по банковской гарантии не может быть передано другому лицу, если в ней не предусмотрено иное.

Прекращение налогового обязательства по банковской гарантии наступает:

- с уплатой бенефициару суммы гарантии;

- с окончанием срока банковской гарантии;

- вследствие отказа бенефициаром от своих прав и возвращения банковской гарантии гаранту.

Задаток определяется как денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения. Соглашение о задатке заключается в письменной форме. Особенности задатка как способа обеспечения исполнения обязательства заключается в

том, что в случае неисполнения договора по вине стороны, давшей задаток, он остается у другой стороны. Если же виновата сторона, получившая задаток, то она обязана уплатить другой стороне двойную сумму задатка.

### **3.2. Ответственность налогоплательщиков за невыполнение налоговых обязательств.**

Основы действующего режима ответственности за нарушение налогового законодательства изложены в ст. 122, ст. 124, ст. 132, ст. 133, ст. 135 Налогового кодекса РУз. В ст. 132 «Ответственность субъектов налоговых отношений» установлено:

а) за нарушение налогового законодательства к налогоплательщикам применяются финансовые санкции, предусмотренные НК РУз., а физические лица и должностные лица юридических лиц привлекаются также к административной, гражданско-правовой и уголовной ответственности в соответствии с законодательством.

Привлечение налогоплательщика к ответственности не освобождает его от обязанности уплаты налогов и сборов.

Ст. 135 «О финансовой санкции» НК РУз. предусматривает, что в случае сокрытия дохода (прибыли) с налогоплательщика взыскивается вся сумма сокрытого дохода (прибыли) и штраф в размере той же суммы. В случае сокрытия иных объектов налогообложения с плательщика взыскивается сумма налога за сокрытый объект налогообложения и штраф в размере той же суммы. При повторном совершении налогоплательщиком тех же деяний в течение одного года после применения финансовых санкций с него взыскивается соответствующая сумма и штраф в двойном размере от этой суммы.

б) штрафы за каждое из последующих нарушений:

— за непредставление, несвоевременное представление или представление по неустановленной форме деклараций, расчетов и отчетов, необходимых для исчисления и уплаты налогов и сборов, с плательщика взыскивается штраф в размере одного процента за каждый просроченный день, но не более десяти процентов от причитающейся суммы платежа к установленному сроку уплаты с вычетом ранее начисленных платежей за соответствующий отчетный период;

— за отсутствие бухгалтерского учета или ведение его с нарушением установленного порядка, приведшего к искажению рас-

четов по налогам и сборам, с налогоплательщика взыскивается штраф в том же размере;

в) взыскания пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в размере 0,15 процента неуплаченной суммы за каждый день просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога. Взыскание пени не освобождает налогоплательщика от других видов ответственности;

г) других санкций, предусмотренных законодательными актами. Взыскание недоимки по налогам и другим обязательным платежам, а также сумм штрафов и иных санкций, предусмотренных законодательством, производится с юридических лиц в бесспорном порядке, а с физических лиц — судебном. Взыскание недоимки с юридических и физических лиц обращается на полученные ими доходы, а в случае отсутствия таковых — на имущество этих лиц. Должностные лица и граждане, виновные в нарушении налогового законодательства, привлекаются в установленном законом порядке к административной, уголовной и дисциплинарной ответственности. К юридическим и физическим лицам, освобожденным от уплаты налога, виды ответственности, предусмотренные законодательством не применяются.

В соответствии со ст. 5 Закона Республики Узбекистан «О государственной налоговой службе» налоговые органы имеют следующие права:

1) производить у налогоплательщиков проверки (в том числе встречи у субъектов, связанных с налогоплательщиком) финансовых документов, договоров (контрактов), планов, смет, деклараций о доходах и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, а также документов, связанных с экспортно-импортными операциями, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках;

2) получать от юридических и физических лиц сведения, справки, документы и копии с них, касающиеся деятельности налогоплательщиков;

3) изымать в установленном порядке:

— у юридических лиц и физических лиц, допускающих нарушения налогового законодательства, документы, свидетельствующие о сокрытии дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения, а также предметы правонарушений;

— у физических лиц, нарушающих порядок занятия предпринимательской деятельностью, лицензии, патенты или регистрационные удостоверения с последующей передачей материалов о

нарушениях органом, выдавшим разрешение на занятие указанной деятельностью;

4) опечатывать кассы и места хранения товарно-материальных ценностей и документов, изымать образцы товаров, изделий, сырья, материалов и полуфабрикатов, а также документы и направлять их для проведения анализов, исследований и экспертиз;

5) осуществлять проверки соблюдения правил торговли, отпуска товаров и оказания услуг;

6) обследовать производственные, складские, торговые и иные помещения и места юридических (включая предприятия с особым режимом работы) и физических лиц, используемые для извлечения доходов (прибыли) либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места нахождения, проводить контрольные обмеры выполненных работ, оказанных услуг и инвентаризацию товарно-материальных ценностей.

При недопущении должностных лиц налоговой службы, производящих налоговые проверки, в указанные помещения или места органы государственной налоговой службы вправе самостоятельно определять суммы налогов на основании имеющейся у них информации (в том числе информации о расходах налогоплательщика или по аналогии с другими подобными налогоплательщиками);

7) требовать от юридических и физических лиц устранения выявленных нарушений законодательства;

8) приостанавливать операции юридических лиц, а также в предусмотренных законодательством случаях, физических лиц по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных организациях в случаях их отказа в проведении документальной (счетной) проверки или в допуске должностных лиц органов государственной налоговой службы для обследования помещений и мест, используемых для извлечения доходов (прибыли) либо связанных с содержанием объекта налогообложения, непредоставления (или отказа предоставить) органам государственной налоговой службы и их должностным лицам финансовых отчетов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов;

9) рассматривать в установленном законодательством порядке дела: — о налоговых правонарушениях и применять к юридическим и физическим лицам финансовые санкции;

— об административных правонарушениях и применять административные взыскания;

10) конфисковать в установленных законодательством случаях и порядке товарно-материальные ценности по выявленным фактам налоговых правонарушений;

11) взыскивать в бесспорном порядке недоимки по налогам, а также суммы штрафных санкций в соответствии с законодательством;

12) предъявлять в суд иски к юридическим и физическим лицам о взыскании в доход государства незаконно полученных ими средств;

13) координировать в установленном порядке проверки и ревизии финансово-хозяйственной деятельности юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, вносить предложения о приостановлении проверок и ревизии финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, проводимых контролирующими органами;

14) при обнаружении фактов сокрытия доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения проводить дознание, возбуждать уголовные дела и передавать их по подследственности в соответствии с законодательством;

Органы государственной налоговой службы имеют и другие права, предусмотренные иными актами законодательства. Виды нарушений налогового законодательства можно сгруппировать в зависимости от объекта, на который направлены противоправные деяния:

— сокрытие дохода (прибыли) или сокрытие объекта налогообложения;

— уголовное законодательство устанавливает в качестве состава преступления сокрытие объекта налогообложения в крупных и особо крупных размерах;

— занижение дохода (прибыли);

— отсутствие учета объекта налогообложения;

— ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка;

— непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган необходимых для исчисления и уплаты налогов документов.

Как показывает практика, появились такие виды нарушений налогового законодательства, за которые должна быть установ-

дана административная и финансовая ответственность. В основном это нарушения установленного порядка или уклонение от выполнения определенных действий:

- нарушение порядка представления в налоговые органы сведений, необходимых для ведения учета налогоплательщиков;
- нарушение порядка постановки на учет в налоговых органах;
- нарушение порядка ведения учета;
- нарушение порядка представления информации об открытии счета в банке;
- уклонение от ведения учета;
- уклонение от подачи налоговой декларации;
- нарушение порядка представления налоговой декларации;
- уклонение от постановки на учет в налоговых органах и другие.

Наиболее типичные виды налоговых нарушений влекут (по Налоговому кодексу РУз.) следующие санкции:

а) уклонение от постановки на учет в налоговом органе юридических лиц (в том числе нерезидентов) влечет наложение штрафа;

— если деятельность осуществлялась до тридцати дней — пятидесятикратном размере минимальной заработной платы, но не менее десяти процентов от доходов (прибыли), полученных в результате такой деятельности;

— если деятельность осуществляется более тридцати дней — в стократном размере минимальной заработной платы, но не менее пятидесяти процентов от доходов (прибыли), полученных в результате такой деятельности;

б) уклонение от постановки на учет в налоговом органе физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, влечет наложение штрафа в пятикратном размере минимальной заработной платы;

в) в случае сокрытия дохода (прибыли) с налогоплательщика взыскивается вся сумма сокрытого дохода (прибыли) и штраф в размере той же суммы.

В случае сокрытия иных объектов налогообложения с налогоплательщика взыскивается сумма налога за сокрытый объект налогообложения и штраф в размере той же суммы. При повторном совершении налогоплательщиком тех же деяний в течение одного года после применения финансовой санкции с него взыскивается соответствующая сумма и штраф в двойном размере от этой суммы;

г) за непредставление, несвоевременное представление или представление по неустановленной форме деклараций, расчетов и отчетов, необходимых для исчисления и уплаты налогов и сборов с плательщика взыскивается штраф в размере одного процента за каждый просроченный день, но не более десяти процентов от причитающейся суммы платежа к установленному сроку уплаты с вычетом ранее начисленных платежей за соответствующий отчетный период;

д) за отсутствие бухгалтерского учета или ведение его с нарушением установленного порядка, приведшего к искажению расчетов по налогам и сборам, с налогоплательщика взыскивается штраф в размере десяти процентов от доначисленных сумм;

е) за занятие видами деятельности без лицензии взыскивается весь доход (прибыль) полученной от этой деятельности, и штраф в том же размере;

ж) за проведение операции по реализации товаров (работ, услуг) физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без отражения в учете, на них налагается штраф в размере стоимости указанных товаров (работ, услуг);

з) за каждый день просрочки платежа по налогам и сборам начисляется пеня в размере 0,15 процента по день уплаты включительно.

Взыскание пени не освобождает от исполнения налоговых обязательств. При совершении налогоплательщиком нескольких нарушений налогового законодательства финансовые санкции применяются отдельно в отношении каждого нарушения. Если лицо, подвергнутое финансовому взысканию за нарушение налогового законодательства, в течение года со дня окончания неполнения взыскания не совершило вновь такого налогового правонарушения, то оно считается не подвергшимся взысканию.

Нарушение порядка уплаты налогов взимаемых таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Узбекистан и вывозе товаров с этой территории, влекут ответственность в соответствии с Таможенным кодексом РУз.

Налоговое принуждение является видом административного принуждения, осуществляемого в форме финансовых санкций. Меры налогового принуждения, устанавливаемые нормами различных отраслей права, применяются и в сфере налогообложения. Они имеют следующие специфические признаки:

— применяются в отношении как юридических, так и физических лиц;

— осуществляются для обеспечения режима законности в сфере налогообложения и соблюдения порядка уплаты налоговых платежей, регулируемых, как правило, нормами финансового и административного права;

— механизм правового регулирования принуждения, который устанавливает основания и порядок применения финансовых санкций, административно-принудительных мер воздействия и мер уголовного наказания, определяется административным, финансовым, уголовным законодательством;

— внесудебное применение мер налогового принуждения. Применение мер налогового принуждения относится в большинстве случаев к компетенции государственных органов (налоговых органов), уполномоченных должностных лиц (представителей административной власти). Налоговое принуждение является результатом реализации ими государственно-властных полномочий. Меры налогового принуждения применяются, как правило только теми органами управления и должностными лицами, которые наделены полномочиями представителей административной власти, т. е. осуществляют в отношении неподчиненных им должностных лиц и организаций надзорные функции.

Таким образом, налоговое принуждение осуществляется в сфере внеслужебных административных отношений;

— Меры налогового принуждения различны по своему значению, силе воздействия и масштабу применения;

— основной целью имеют принуждение к исполнению гражданами, должностными лицами, предприятиями, учреждениями, организациями установленных правовыми нормами юридических обязанностей в сфере налогообложения, уплаты налогов и других обязательных платежей;

— порядок применения налогового принуждения определен в большей мере нормами финансового права и административно-процессуальными нормами, т. е. применение санкций происходит чаще всего в рамках административного процесса;

— применение мер налогового принуждения предусматривает упрощенный порядок оперативного воздействия (реагирования), т. е. порядок оформления факта применения мер принуждения в налоговой сфере, по общему правилу, связан с выполнением меньшего объема процессуальных действий, чем, например, осуществление мер принудительного воздействия, предусмотренных уголовно-процессуальным законодательством. Да и процессуальные формы здесь более простые, чем судебные. Процессуальной формой налогового принуждения является, например,



порядок взыскания недоимки по налогам и штрафа, произведенное по делам о совершенном в сфере налогообложения административном правонарушении (они являются одновременно элементом административной юрисдикции, или административной юстиции);

— меры налогового принуждения могут применяться к лицам, как совершившим налоговое правонарушение, так и не совершившим его, в превентивных целях;

— для предупреждения нарушений законодательства о налогах, наступления общественно опасных последствий, обеспечения общественных и государственных финансовых интересов;

— при применении мер налогового принуждения должен соблюдаться режим законности, который гарантируется установлением систематического контроля за реализацией мер финансового, административного и уголовного воздействия, осуществлением прокурорского надзора, возможностью обжалования, а также другими способами, закрепленными в действующем законодательстве;

Система мер налогового принуждения обеспечивается административным законодательством, как общим правопорядком, и налоговым законодательством, так и специальным правопорядком.

К налоговым нарушениям применяются и виды конфискации, которые установлены административным законодательством. Возмездное изъятие и конфискация предмета в административном порядке без решения суда противоречат Конституции РУз., устанавливающей, что право частной собственности охраняется законом. Поэтому нормы законодательства о налоговых правонарушениях, устанавливающие порядок применения этих взысканий, подлежат приведению в соответствие с Конституцией РУз. Согласно Конституции, никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Налогоплательщик может подпадать под налоговую амнистию, если он совершил налоговое нарушение неумышленно. Применение налоговой амнистии предусмотрено Налоговым кодексом с учетом действующего законодательства.

Налоговой амнистией признается освобождение лица, совершившего налоговое нарушение по небрежности и добровольно заявившего в налоговый орган о совершенном им нарушении и готовности принять всевозможные меры по ликвидации последствий этого нарушения. Привлечение к ответственности за налоговое нарушение ограничено сроками исковой давности. Лицо не может быть привлечено к ответственности, если со дня совершения им налогового нарушения либо со следующего дня

после окончания налогового периода, в течение которого было совершено нарушение, истекли три года — для физических лиц, и пять лет — для предприятий и организаций. Условиями, при которых лицо, совершившее налоговое нарушение, не несет ответственности за это нарушение, являются:

а) неумышленное совершение налогового нарушения вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

б) совершение налогового нарушения физическим лицом, когда это лицо в момент или в течение совершения нарушения находилось в состоянии невменяемости, временного расстройства психики, либо это лицо было признано в установленном порядке недееспособным;

в) распространение на лицо, совершившее налоговое нарушение, налоговой амнистии по этому нарушению;

г) истечение срока давности привлечения к ответственности за это налоговое нарушение;

д) совершение лицом налогового нарушения вследствие исполнения неправомерного официального разъяснения уполномоченного органа, либо нормативного акта, нарушающего принципы и нормы налогового законодательства.

По опыту ряда стран, в частности Германии, к уклонению от налогообложения относятся следующие действия налогоплательщика:

- невыполнение им своих конституционных обязанностей;
- непредставление налоговой декларации;
- неуведомление о неправильно составленной налоговой декларации;
- неучет активов или слишком низкая оценка активов при расчете прибыли;
- фиктивная запись о займах;
- неполное отражение в учете производственных доходов и необоснованное увеличение состава затрат;
- сокращение налоговых обязательств;
- неправомерное получение налоговых льгот;
- несвоевременное установление сумм налога и др.;

В соответствии ст. 130 Налогового кодекса РУз, по решению суда в установленном законодательстве налоговый орган обращает взыскание на имущество налогоплательщика не уплачивающего налоги и сборы, если иное не установлено законодательством. Таможенный орган на основании постановления на-

логового органа задерживает экспортируемые и импортируемые товары налогоплательщика, имеющего задолженность перед бюджетом, в порядке обеспечения иска налоговым органом до решения суда.

Должностные лица Государственной налоговой службы оформляют проверки предприятий, учреждений и организаций актами, в которых отражаются выявленные нарушения законодательства о налогах и других платежах в бюджет и факты невыполнения требований должностных лиц государственных налоговых инспекций, а также даются указания об устранении выявленных нарушений и о внесении причитающихся сумм в бюджет. Акт подписывается должностными лицами Госналогслужбы РУз, другими участниками проверок, руководителями и главными (старшими) бухгалтерами проверенных предприятий, учреждений и организаций обязаны подписать акт, сделать запись о своих возражениях и приложить письменные пояснения и документы, подтверждающие эти возражения.

При выявлении на предприятиях, учреждениях и организациях нарушений, за которые виновные лица подлежат привлечению к административной ответственности, должностные лица Госналогслужбы РУз, помимо отражения этих фактов в акте проверки составляют протоколы о нарушении налогового законодательства. Акты проверки налоговых инспекций (решения налоговых органов) и протоколы (постановления) об административных правонарушениях имеют как сходство, так и различие. Это документы, включающие составы административных и финансовых нарушений. Общее у этих документов заключается в том, что если акт проверки налоговых органов имеет состав умышленного налогового нарушения, то он, как и протокол об административном правонарушении, фиксирует содержание общественно вредного деяния.

Протокол подписывается лицом, его составившим, и лицом, совершившим административное правонарушение. При наличии свидетелей протокол может быть подписан также и этими лицами. В случае отказа от подписания протокола в нем делается соответствующая запись. Лицо, совершившее правонарушение, вправе представить прилагаемое к протоколу объяснения и замечания, а также изложить мотивы отказа в его подписании. Отказ от подписи протокола и является основанием для прекращения дела о привлечении виновных лиц к административной ответственности.

Руководители государственных налоговых инспекций в соответствии с представленными им правами принимают постанов-

ления о наложении административного штрафа на должностных лиц предприятий, учреждений, организаций и граждан, виновных в административных правонарушениях.

Наличные денежные средства в суммах в кассе и иностранной валюте в случае их обращения в возмещение недоимки подлежат изъятию у налогоплательщика независимо от его согласия.

#### ТЕМА 4. Защита имущественных прав налогоплательщиков.

Налогоплательщик вправе претендовать на восстановление всех финансовых потерь, связанных с нарушением его прав. В восстановление, кроме возврата необоснованно списанных средств, может входить:

- возврат суммы налога, перечисленного в связи с предписанием использовать неправильную методику его исчисления;
- возмещение прямых и косвенных убытков;
- возмещение упущенной выгоды.

В соответствии с ГК РУз об основаниях возникновения гражданских прав и обязанностей, налоговые права и обязанности возникают (в первую очередь) из актов государственных органов, из причинения вреда государству или собственнику (налогоплательщику).

Иск может быть предъявлен в следующих вариантах:

- о признании недействительными (полностью или частично) ненормативных актов государственных органов, не соответствующих законам и иным нормативным правовым актам и нарушающих права и законные интересы организаций и граждан;

- о возврате из бюджета денежных средств, списанных органами, осуществляющими контрольные функции, в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований закона или иного нормативного правового акта;

- с возмещением убытков, причиненных организации такими актами. Арбитражная практика показывает, что налоговые споры бывают двух категорий. Первая категория споров касается возмещения ущерба, причиненного налогоплательщикам или государственному бюджету (когда речь идет о сокрытии налогов) посредством нарушения норм налогового законодательства участниками налоговых отношений. К спорам, связанным с возмещением ущерба, причиненного с незаконными действиями участников налоговых отношений, относятся все споры, связанные с взысканием государственными органами налогового регулирования и контроля неуплаченных налогоплательщиками сумм налогов,

споры о причинении ущерба налогоплательщикам в результате прямых нарушений налоговыми органами действующих норм налогового законодательства и другие.

Вторая категория споров — это споры по вопросам законности управленческих действий со стороны государственных органов, осуществляющих налоговое регулирование и налоговый контроль. Здесь ущерб не всегда носит прямой характер, но задерживает или ограничивает осуществление субъектами хозяйственных отношений их имущественных и неимущественных прав.

К спорам, возникающим в сфере административного налогового регулирования, относятся споры о признании недействительными актов налоговых органов, споры о порядке возврата излишних средств, списанных налоговыми органами, споры о признании недействительными решения органов налоговой службы по применению финансовых санкций, споры о юридической силе некоторых актов по порядку начисления налогооблагаемой базы и разъяснений Госналог-службы РУз, споры в связи с неясностью в разграничении таких законодательных понятий, как занижение сокрытие, неправильное исчисление прибыли, споры по применению процедуры приостановления, налоговыми органами операций налогоплательщиков по счетам в банке и другие споры. Анализ правоприменительной практики позволяет выявить основные причины или обстоятельства, которые приводят к возникновению споров:

— споры по вопросам налогообложения ценных бумаг возникают из-за отсутствия достаточного правового регулирования вексельного обращения и неразвитости вексельного права;

— споры о бесспорном списании денежных средств со счетов юридических лиц по взысканию налоговых штрафов и иных налоговых платежей часто вызваны превышением налоговыми органами своих полномочий или установлением местными органами своих полномочий или установлением местными органами своих налоговых органов, имеющих полномочия, выходящие за пределы компетенции налоговой службы;

— споры о применении налога на прибыль и добавленную стоимость при использовании в банковском обороте переводного векселя, финансового лизинга, форфейтинга, факторинга и других форм финансирования торгового оборота возникают из-за отсутствия норм, регламентирующих такие формы кредитно-расчетных отношений;

— споры по вопросам налогообложения возникают также в связи с применением экономических нормативов, используемых при исчислении налогов, которые устанавливаются межведомственными группами, комитетами, ассоциациями, не имеющими статуса государственного органа;

— налоговое законодательство, как основа формирования государственного бюджета, не содержит норм о налоговой компетенции различных государственных органов, участвующих в налоговом регулировании и налоговом контроле, что часто приводит к возникновению споров;

— регламентация условий реализации налоговых платежей в бюджет должна быть дополнена усилением функций государственного контроля за налогообложением как процессом осуществления управленческих налоговых функций государственными органами различной компетенции и уровня (в условиях рынка налоговое регулирование заменяет координационные функции планирования).

Гражданский кодекс РФ, о способах защиты гражданских прав содержит основные виды защиты гражданских прав при налогообложении. Это — признание недействительным акта государственного органа или органа местного самоуправления (налоговой службы или инспекции); — возмещение убытков причиненных налогоплательщику государством или неуплатой налогов налогоплательщиком; — неприменение судом актов налоговых органов, противоречащих законам.

Необходимость защиты прав граждан и юридических лиц, как носителей имущественных интересов и налогоплательщиков, является актуальной проблемой правовой сферы. Концептуальные подходы к функциям государства и роли закона в обеспечении таких прав изложены в трудах ученых России А. П. Алекшина, А. А. Кармолицкого, Ю. М. Козлова в книге «Административное право». Авторы книги убедительно показали, что изначально и универсальным гарантом может быть только закон, а декларирование в этом вопросе приоритета государства, каких-либо его органов и должностных лиц приводит лишь к ослаблению гарантий и произволу. Любые властные структуры и должностные лица обязаны действовать в рамках закона, и только в этих рамках они могут быть наделены качеством организационно-правовых гарантов.

Таким образом, между законом и государством, как гарантами прав и обязанностей граждан существует сложная связь,

нарушение которой ставит под сомнение реальность тех или иных гарантий.

Закон может выполнять функции гаранта при соблюдении ряда условий, и в первую очередь он должен быть адекватным экономической и политической ситуации в стране и в то же время достаточно стабильным. Кроме того, закон должен отвечать высокому уровню юридической техники и быть органичным звеном правовой системы:

— содержать вместо деклараций конкретные нормы и механизмы их реализации;

— определять круг органов и должностных лиц, на которых возлагается обязанность создавать условия для реализации прав и свобод, принимать меры к их безусловному обеспечению, а также предусматривать ответственность органов и должностных лиц за ущемление прав граждан и за несвоевременное принятие мер по их защите. Важно, чтобы последовательно осуществлялся принцип неотвратимости ответственности виновных лиц. Иной подход будет означать отступление от конституционного положения о том, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью.

Налоговое право выделяет административный порядок защиты прав налогоплательщиков. Отступление от установленного законодательством порядка со стороны уполномоченных государственных органов серьезно нарушает права и законные интересы граждан, является основанием для отмены постановления о наложении взыскания.

Нарушения процессуального порядка наложения административного взыскания могут быть следующие:

— несоблюдение правил и порядка составления протокола об административном правонарушении;

— рассмотрение дела о нарушении налогового законодательства в отсутствие лица, привлекаемого к административной ответственности;

— наложение административного взыскания лицом, не имеющим на это права;

— несоблюдение порядка составления и вынесения постановления и наложения административного взыскания;

— «несоблюдение сроков применения административного взыскания»;

— другие нарушения, ущемляющие права и интересы граждан.

Согласно ст. 5. Закона Республики Узбекистан «О государ-

«...налоговой службе» и ст. 135 Налогового кодекса Республики Узбекистан финансовые санкции налагаются:

— на должностных лиц предприятий, учреждений и организаций и виновных в сокрытии (занижении прибыли (дохода) или сокрытии (неучтении) иных объектов налогообложения, а также в отсутствии бухгалтерского учета или ведении его с нарушением установленного порядка и искажения бухгалтерских отчетов в непредставлении, несвоевременном представлении или представлении по неустановленной форме бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет;

— на граждан, виновных в отсутствии учета доходов или в сокрытии его с нарушением установленного порядка;

— на руководителей и других должностных лиц предприятий, учреждения и организации, а также граждан, невыполняющих требования государственных налоговых инспекций и их должностных лиц. Ст. 132 об ответственности субъектов налоговых отношений Налогового кодекса Республики Узбекистан предусматривает, что за нарушение налогового законодательства к налогоплательщикам применяются финансовые санкции, а физические лица и должностные лица юридических лиц привлекаются также к административной, гражданско-правовой и уголовной ответственности в соответствии с законодательством.

Одним из налоговых правонарушений является уклонение от подачи декларации, о доходах от занятия кустарно-ремесленным промыслом, другой индивидуальной трудовой деятельностью, либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом, и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, либо несвоевременная подача декларации или включение в неё искаженных данных.

К уголовной ответственности налогоплательщик может быть привлечен только в том случае, если административное взыскание было наложено именно за уклонение, несвоевременное представление и заведомое искажение данных соответственно.

Требования о признании недействительными ненормативных актов государственных налоговых инспекций, не соответствующих закону и иным правовым актам и нарушающих охраняемые законом интересы налогоплательщиков, рассматриваются арбитражными или хозяйственными судами. Включение такого рода требований в установленный Гражданским кодексом Республики Узбекистан перечень гражданско-правовых способов защиты прав



имеет принципиальное значение, поскольку тем самым этот способ защиты становится универсальным, т. е. не зависящим от того, имеется ли соответствующая норма в законодательстве, регулирующем деятельность того или иного государственного органа местного самоуправления.

Гражданский кодекс Республики Узбекистан фактически закрепляет право юридических и физических лиц на защиту их законных интересов от неправомерных действий органов государства, обладающих властными полномочиями. Тем самым гарантируется защита имущественных прав любого лица не только от незаконных действий других участников экономических отношений, но и от неоправданного властного вмешательства государства в лице его органов (в рассматриваемом нами случае органов налоговой службы).

В арбитражный или хозяйственный суд прежде всего может быть обжалован акт (решение), реализация которого приведет к нарушению прав и охраняемых законом интересов налогоплательщика если он принят руководителем соответствующей налоговой инспекции или его заместителями.

Проблема, с которой может столкнуться налогоплательщик при исполнении данного способа защиты, связана с тем, что ныне действующий Налоговый закон не содержит четких указаний о форме, в которую должный облекаться те или иные решения налоговых инспекций, затрагивающие интересы налогоплательщиков. Арбитражный или хозяйственный суд апелляционной инстанции для решения задач, поставленных перед ним, наделен соответствующими полномочиями. В Процессуальном кодексе Республики Узбекистан деятельность хозяйственного суда апелляционной инстанции урегулирована полно и подробно: определены лица, имеющие право на подачу апелляционной жалобы, сроки, порядок её подачи, основания для возвращения жалобы без рассмотрения, пределы и порядок рассмотрения жалобы.

Кассационное обжалование допускается в том случае, если при принятии решения или постановления хозяйственным судом были нарушены или неправильно применены нормы материального или процессуального права. Соответственно в кассационной жалобе лица, участвующего в деле, должно быть указано, помимо других реквизитов, в чем заключается нарушение или неправильное применение норм материального либо процессуального права. При рассмотрении требований о признании недей-

вительными актов (решений) государственных налоговых инспекций срок исковой давности исчисляется, как правило, со дня, следующего за днем принятия оспариваемого акта. Однако, налогоплательщик вправе доказывать, что узнал о принятии акта, нарушающего его права, позднее. В этом случае данный факт устанавливается в судебном заседании, в котором рассматривается дело о признании соответствующего акта (решения) недействительным. Одним из критериев отнесения дел к подведомственности хозяйственного суда является характер правоотношений: хозяйственному суду подведомственны экономические споры, возникающие из налоговых правоотношений.

Решения (акты), затрагивающие интересы конкретных налогоплательщиков, могут приниматься налоговыми инспекциями при осуществлении различных полномочий, представленных им налоговым законодательством. В частности, решения могут касаться приостановления операций налогоплательщиков по счетам в банках и иных кредитных учреждениях, изъятия документов, свидетельствующих о сокрытии или занижении прибыли (дохода) или о сокрытии иных объектов от налогообложения, применения финансовых санкций за выявленные налоговые нарушения и др.

По общему правилу акт (решение) государственного органа признается таковым, если исходит от руководителя (заместителя руководителя) соответствующего государственного органа. Этого подхода традиционно придерживается и судебно—арбитражная практика. В соответствии с п. 8 ст. Закона Р. Уз, «О государственной налоговой службе» налоговым органам предоставлено право приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках и иных финансово-кредитных организациях. Одновременно установлены достаточно ограниченные основания для применения к налогоплательщику данные меры: она применяется только в случае непредоставления (отказа предоставить) государственным налоговым инспекциям и их должностным лицам денежных и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов), с которым налоговой закон связывает возможность применения такой меры воздействия. К действиям (решениям) государственных органов, местного самоуправления, учреждений, предприятий и их объединений, общественных объединений и должностных лиц, которые могут быть обжалованы в суд, относятся кол-

легальные и единоличные действия (решения), в результате которых:

- нарушены права и свободы гражданина;
- созданы препятствия осуществлению гражданином его прав и свобод;
- незаконно на гражданина возложена какая-либо обязанность, или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности.

По результатам рассмотрения жалобы суд выносит решение. Установив обоснованность жалобы, суд признает обжалуемое действие (решение) незаконным, обязывает удовлетворить требование гражданина, отменяет примененные к нему меры ответственности либо иным путем восстанавливает его нарушенные права и свободы.

Если обжалуемое действие (решение) суд признает законным, не нарушающим прав и свобод гражданина, он отказывает в удовлетворении жалобы.

Причинение налогоплательщику материального ущерба незаконными действиями налоговых органов влечет прежде всего обязанность возместить налогоплательщику причиненные этим нарушением убытки. Убытки включают: расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно было произвести для восстановления права, утрату или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было бы нарушено (упущенная выгода). Если нарушение права произошло лицу, допустившему это нарушение, доходы, упущенная выгода лицу, право которого нарушено, должно определяться в размере, не меньшем, чем такие доходы. Прямыми убытками, подлежащими возмещению, обычно признают штрафы кредиторам за просрочку платежа, вызванную незаконным списанием средств.

Размер подлежащих возмещению убытков во многом зависит от того, какие цены положены в основу расчета реального ущерба, либо упущенной выгоды.

В качестве презумпции установлено правило: расчет убытков должен производиться исходя из цен, существовавших в день добровольного удовлетворения должником требования кредитора или в день обращения кредитора в суд. Суду предоставлено право, присуждая возмещение государством убытков, исходит из цен, существующих в день вынесения решения. Требования о возмещении убытков, причиненных действиями налоговых органов, должны подтверждаться надлежащими доказательствами. В частности налогоплательщик (кредитор), требующий взыскания с должника (государства) убытков в виде упущенной выгоды, должен представить суду документы, доказывающие, что им принимались необходимые меры и были сделаны соответствующие приготовления для извлечения доходов, которые не были получены в связи с допущенным должником нарушением обязательств. Нередко действия налоговых органов влекут за собой не только возмещение должником причиненных убытков, но и уплату им неустойки (штрафа, пени), установленной законодательством или договором. Основанием для взыскания неустойки, так же как и для возмещения убытков, признается нарушение должником своих обязательств (например по договору налогового кредита).

Общее правило, определяющее соотношение неустойки и убытков, заключается в том, что убытки возмещаются в части, не покрытой неустойкой (так, называемая зачетная неустойка). Однако данное правило изложено в виде диспозитивной нормы.

Требование о возмещении убытков может заявляться наряду с другими требованиями в защиту нарушенного права, в том числе наряду с требованиями о восстановлении положения, существовавшего до нарушения права, о пресечении действий, нарушающих право либо создающих угрозу его нарушения, о признании акта государственного органа недействительным.

Кроме того, возможность использования налогоплательщиком такого способа защиты своих имущественных интересов, как возмещение убытков, прямо предусмотрено налоговым законодательством. В ст. 12 и ст. 13. Налогового кодекса Республики Узбекистан предусмотрено, что обжалование

действий и решений должностных лиц органов государственной налоговой службы осуществляется в порядке установленном законодательством.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей должностные лица органов государственной налоговой службы несут ответственность в соответствии с законодательством.

Суммы налогов и штрафных санкций по ним, неправильно взысканные органами государственной службы, при условии отсутствия задолженности и по налогам по письменному заявлению налогоплательщика в месячный срок подлежат возврату или зачисляются в счет будущих платежей.

Убытки (в том числе упущенная выгода), причиненные налогоплательщику незаконными действиями органов государственной налоговой службы, возмещаются в порядке, установленном законодательством. Оценка судом поведения сторон может послужить решающим фактором в определении размера с ответственности должника (государства) за допущенное ими нарушение обязательства. В частности, размер ответственности должника за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства может быть уменьшен судом, если нарушение обязательств имело место по вине обеих сторон.

Вина кредитора может состоять, к примеру, в ненадлежащем исполнении им обязательств, что послужило препятствием для должника в исполнении своих обязательств надлежащим образом. Основанием к уменьшению размера ответственности должника могут служить также умышленные либо неосторожные действия кредитора, способствующие увеличению размера убытков, причиненных нарушением обязательств. Основанием к уменьшению ответственности должника может послужить также принятие кредитором разумных мер по уменьшению ожидаемых убытков. Вина кредитора должна учитываться судом и в тех случаях, когда должник отвечает за нарушение своих обязательств независимо от своей вины.

В налоговых отношениях (кроме обязательств, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности) не-

обходимым основанием ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства признается наличие вины лица, допустившего нарушение обязательства в форме умысла или неосторожности.

Должник считается невиновным, если докажет, что принял все зависящие от него меры для надлежащего исполнения обязательства, которые соотносятся с той степенью осмотрительности, которая от него требовалась по характеру обязательства и условиям оборота.

Время доказывания отсутствия вины возлагается на государственный орган, допустивший нарушение обязательства. За пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, за уклонение от их возврата, иную просрочку в их уплате либо неосновательное получение или сбережение за счет другого лица должны уплачиваться проценты на сумму этих средств. Размер процентов определяется исходя из существующей в месте жительства кредитора или в месте его нахождения (в отношении юридических лиц) учетной ставки банковского процента, которая берется за день исполнения денежного обязательства или его соответствующей части. Более того, суду предоставлено право, при удовлетворении требований кредитора, применять учетную ставку банковского процента на день предъявления иска или даже на день вынесения решения.

Названные правила должны применяться, если законом или договором не будет предусмотрен иной размер процентов. Проценты за пользование чужими денежными средствами должны взиматься по день фактической уплаты суммы этих средств кредитору, если иной, более краткий срок не предусмотрен законодательством или договором.

Взыскание указанных процентов не лишает кредитора (налогоплательщика) права потребовать от должника возмещения убытков в части, превышающей сумму процентов. Налоговый кодекс Республики Узбекистан предусматривает возможность использования описанного правового режима возврата налогоплательщику денежных средств, излишне взысканных в бюджет при взимании налога или сбора. Ст. 129 Налогового кодекса Республики Узбекистан предусматривает:

в случае уплаты налогоплательщикам излишних сумм налогов и сборов при условии отсутствия задолженности по налогам и сборам, эти суммы возвращаются налогоплательщику в тридцатидневный срок по его письменному заявлению или засчитываются в счет будущих платежей. Возврат сумм налогов и сборов, уплаченных при ввозе товаров на территорию Республики Узбекистан при его обратном вывозе, производится в соответствии с таможенным законодательством.

Налоги и сборы засчитываются в бюджет в следующем порядке:

- Основная сумма;
- начисленная пеня;
- штрафные санкции;

В случае признания факта излишнего взыскания налога (сбора) орган, рассматривающий заявление заинтересованного лица, принимает также решение о возврате соответствующих излишне взысканной сумме налога (сбора) пеней и штрафов, а также процентов на эти суммы. Решение суда о нарушении налоговыми органами прав и свобод человека, вступившее в законную силу, обязательно для всех государственных органов, органов местного самоуправления, учреждений, предприятий, должностных лиц и граждан всей территории Республики Узбекистан. Решение суда направляется соответствующему налоговому органу или должностному лицу, а также гражданину не позднее десяти дней со дня вступления решения в законную силу.

Об исполнении решения должно быть сообщено суду и гражданину не позднее чем в месячный срок со дня получения решения суда. В случае неисполнения решения суд принимает меры, предусмотренные законодательством Республики Узбекистан. Нарушение прав налогоплательщиков—физических лиц может возникать в процессе налогового контроля. Поэтому при проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику либо имуществу, находящемуся в его владении, пользовании или распоряжении. Ущерб, причиненный неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при осуществлении налогового контроля, подлежит возмещению в полном объеме за счет средств соответствующего бюджета. Обязанность доказывания наличия состава и размеров причиненного ущерба лежит на налогоплательщике.

## 4.2. Государственное управление налогообложением и налоговый контроль

Налоговые органы и их должностные лица, причинившие неправомерный вред, несут ответственность в соответствии с законодательством Республики Узбекистан.

Ущерб, причиненный правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежит.

Государственное управление налогообложением и налоговый контроль как часть государственного управления и финансового контроля в целом, отличается от других форм управления и контроля тем, что их объектом являются различные виды налогов, организация функционирования системы уплаты налогов и налоговые правоотношения в целом.

Государственные налоговые службы Республики Узбекистан в соответствии с Законом Республики Узбекистан «О государственной налоговой службе» от 29 августа 1997 года организуют работу и выполняют основные функции по обеспечению внесения налогов в государственный бюджет, предотвращения налоговых нарушений и привлечению к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Государственная налоговая служба Республики Узбекистан является единой системой органов управления и контроля за соблюдением налогового законодательства. Основные функции управления и контроля в налоговой сфере направлены на обеспечение правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством как Республики Узбекистан, так и её субъектов. Общий правовой режим этих органов, то есть задачи, права, обязанности определены ст —1-6 Закона Республики Узбекистан «О государственной налоговой службе».

Действующая система органов Госналогслужбы Республики Узбекистан входит в структуру органов исполнительной власти Республики Узбекистан. Она состоит из государственного налогового комитета Республики Узбекистан, главного государственного налогового управления Республики Каракалпакстан и города



Ташкента, государственные управления областей, а также государственные налоговые инспекции районов, городов и районов в городах.

В составе Государственного налогового комитета Республики Узбекистан создается специальное контрольно-ревизионное подразделение с территориальными структурами, которое осуществляет деятельность по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений в органах государственной налоговой службы.

Органы государственной налоговой службы в своей деятельности руководствуются Конституцией Республики Узбекистан, Законом о налоговой службе, другими актами законодательства, а также международными договорами Республики Узбекистан.

Органы государственной налоговой службы осуществляют свою деятельность независимо от местных органов государственной власти и управления в соответствии с законодательством. Решения принимаемые налоговыми органами государственной налоговой службы в пределах их компетенции являются обязательными для всех юридических и физических лиц.

Органы государственной налоговой службы исполняют на них возложенные задачи во взаимодействии с другими государственными органами управления, органами государственной власти на местах, органами самоуправления граждан, правоохранительными, статистическими и финансовыми органами, банками и другими организациями. Указанные органы и организации обязаны оказывать содействие органам государственной налоговой службы в осуществлении государственного контроля за соблюдением налогового законодательства и в борьбе с налоговыми правонарушениями.

Органы государственной налоговой службы, правоохранительные, финансовые органы, банки и другие финансово-кредитные организации в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся материалах по налоговым правонарушениям и о принятых мерах по их пресечению, о проводимых проверках, а также осуществляет обмен другой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Нормативные акты общеобязательного характера, принимаемые Государственным налоговым Комитетом Республики Узбекистан в пределах своей компетенции, по вопросам связанным с субъектами и объектами налогообложения, определением налоговых льгот, разъяснением отдельных положений налогового законодательства, подлежат согласованию с Министерством финансов Республики Узбекистан и регистрации в Министерстве юстиции Республики Узбекистан.

Государственные налоговые инспекции в своей деятельности руководствуются Конституцией Республики Узбекистан, Конституцией Республики Каракалпакстан, уставами областей, налоговым законодательством Республики Узбекистан и ее субъектов, Законами и указами Президента Республики Узбекистан, актами органов местного самоуправления и работают во взаимодействии с органами государственной власти и управления административно-территориальных и национально государственных образований.

Центральный аппарат Госналогслужбы Республики Узбекистан, реализуя права и исполняя обязанности, предусмотренные налоговым Законодательством в Республике Узбекистан, руководит работой государственных налоговых инспекций и выполняет следующие функции координации и налогового контроля:

а) проводит непосредственно и организует работу государственных налоговых инспекций по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах на прибыль и других налогах и платежах в бюджет;

б) осуществляет возврат излишне взысканных и уплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет через банки и иные финансово-кредитные учреждения;

в) анализирует отчетные, статистические данные и результаты проверок на местах, подготавливает на их основе предложения о разработке инструктивных методических указаний и других документов по применению законодательных актов о налоге на прибыль и других налогах и платежах в бюджет;

г) участвует в установленном порядке совместно с Министерством финансов Республики Узбекистан в разработке налоговой политики и налогового законодательства;

д) осуществляет контроль за изданием министерствами, ведомствами и другими организациями нормативных документов, связанных с налогообложением прибыли предприятий и организаций, и в необходимых случаях ставит вопрос об отмене указанных документов, как не соответствующих действующему законодательству;

е) разрабатывает формы налоговых расчётов, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет, а также формы отчетов о проведенной государственными налоговыми инспекциями работе;

ж) обобщает практику применения нормативных актов по налогам и другим платежам в бюджет, организует проведение этой работы государственными налоговыми инспекциями и подготавливает предложения по её совершенствованию;

з) производит в министерствах и ведомствах, на предприятиях, в учреждениях и организациях, основанных на любых формах собственности, включая совместные предприятия, объединения и организации с участием республиканских и юридических лиц и граждан, иностранных граждан и лиц без гражданства проверки денежных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет;

и) в случаях непосредственного осуществления контроля за плательщиками налогов и других платежей в бюджет выполняет в отношении этих плательщиков те же функции, что и налоговые инспекции по городам без районного деления и районам в городах;

к) организует работу государственных налоговых инспекций;

— по учету, оценке и реализации конфискованного, безхозного имущества, перешедшего по праву наследования к государству, и кладов;

— по проведению проверок правильности взимания и сохранности денежных средств, полученных в уплату государственных пошлин, а также при осуществлении кассовых операций органов местного самоуправления по приёму от населения денежных средств в уплату налоговых платежей;

л) координирует проведение с правоохранительными и контролирующими республиканскими органами мероприятий по усилению контроля за соблюдением законодательства о налогах и других платежах в бюджет;

м) получает, обобщает и анализирует отчеты государственных налоговых инспекций о проделанной работе и разрабатывает предложения по её совершенствованию;

н) проводит обследования и проверки организации работы налоговых инспекций на всех уровнях, принимает меры к устранению выявленных недостатков и нарушений, а также заслушивает в необходимых случаях отчеты руководителей проверенных инспекций о состоянии контрольной работы, оказывает методическую помощь в её организации, изучает постановку работы и распространяет положительный опыт среди работников налоговой службы;

о) осуществляет контроль за состоянием инспекторской работы государственных налоговых инспекций по субъектам в составе Республики Узбекистан — Республики Каракалпакстан, областям и городам с районным делением;

п) проводит мероприятия по профессиональной подготовке и переподготовке кадров;

р) осуществляет связи с налоговыми службами Содружества Независимых Государств, иностранных государств и международными налоговыми организациями в соответствии с имеющимися соглашениями, изучает опыт организации деятельности налоговых служб зарубежных стран и разрабатывает предложения по его практическому использованию в деятельности в Госналогслужбы Республики Узбекистан;

е) подготавливает совместно с Министерством финансов Республики Узбекистан и реализует межправительственные соглашения во избежании двойного налогообложения и имущества юридических и физических лиц стран—участниц.

Основанием для изъятия соответствующих документов является письменное мотивированное постановление должностных лиц налоговой инспекции, которые:

1) осуществляют работу по учету, оценке и реализации конфискованного, безхозного имущества, имущества, передшедшего по праву наследования к государству, и кладов;

2) получают от предприятий, организаций и учреждений, финансовых органов и банков документы, на основании которых ведут оперативно—бухгалтерский учет (по каждому плательщику и виду платежа) сумм налогов и других платежей, подлежащих в бюджет, а также сумм финансовых санкций и административных штрафов;

3) приостанавливают операции предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях в случаях непредставления (или отказа представить) государственным налоговым инспекциям и их должностным лицам бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов; связанных с исчислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей в бюджет;

4) составляют, анализируют и представляют вышестоящим государственным налоговым органам установленную отчетность, а районным и городским финансовым органам—ежемесячные сведения о фактически поступивших суммах налогов и других платежей в бюджет;

5) осуществляют работу по подбору и расстановке кадров и проводят мероприятия по повышению квалификации;

6) ведут в установленном порядке делопроизводство, учет поступающей корреспонденции и бланков документов строгой отчетности;

7) рассматривают заявления, предложения, жалобы граждан, предприятий, учреждений и организаций по вопросам налогообложения и жалобы на действия должностных лиц государственных налоговых инспекций;

8) привлекают в соответствии с действующим законодательством к дисциплинарной ответственности должностных лиц государственных налоговых инспекций за нарушения, допущенные ими в работе, если за эти нарушения не предусмотрена административная или уголовная ответственность.

Государственные налоговые инспекции по районам, городам без районного деления и районам в городах в соответствии с правами и обязанностями, предусмотренным Законом Республики Узбекистан «О государственной налоговой службе» и Налоговым Кодексом Республики Узбекистан, выполняют следующие основные функции:

а) осуществляют контроль за соблюдением законодательства о налогах и других платежах в бюджет;

б) обеспечивают своевременный и полный учет плательщиков налогов и других платежей в бюджет, правильность исчисления платежей гражданами Республики Узбекистан, иностранными гражданами и лицами без гражданства, а также поступление этих платежей в соответствующий бюджет;

в) контролируют своевременность представления плательщиками бухгалтерских отчетов и балансов налоговых расчетов, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой платежей в бюджет, а также проверяют достоверность этих документов в части правильности определения прибыли, дохода, иных объектов обложения и исчисления налогов и других платежей в бюджет;

г) осуществляют возврат излишне взысканных и уплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет через банки и иные финансово—кредитные учреждения;

д) осуществляют свою контрольную работу во взаимодействии с соответствующими органами исполнительной власти, правоохранительными и финансовыми органами, банками;

е) передают правоохранительным органам материалы по фактам нарушений, за которые предусмотрена уголовная ответственность;

ж) предъявляют в суд и хозяйственный суд иски:

— о признании сделок недействительными и взыскании в долевой формы по основаниям, установленным законодательством Республики Узбекистан, о признании регистрации предприятия недействительной в случаях нарушения установленного порядка создания предприятия или несоответствия учредительных документов требованиям законодательства и взыскании доходов, полученных в этих случаях;

— о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам;

— о взыскании необоснованно приобретенного: не по сделке, а в результате других незаконных действий;

з) обеспечивают правильность применения финансовых санкций, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан

и субъектов республики за нарушения, допущенные должностными лицами предприятий, учреждений, организаций и гражданами и своевременность взыскания средств по ним;

и) производят осмотр, фиксацию содержания и изъятия у предприятий, учреждений и организаций документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или иных объектов от налогообложения.

Ответственность должностных лиц государственной налоговой службы за нарушение налогообложения регулируется ст. 13 Закона РУз. «О государственной налоговой службе».

Налоговые органы и их сотрудники обязаны сохранять коммерческую тайну, тайну сведений о вкладах физических лиц и выполнять другие обязанности, предусмотренные Законом о Государственной налоговой службе РУз.

Система налоговых взысканий имеет ряд особенностей:

1) замена одного взыскания другим возможна, если речь идет о применении менее тяжелого взыскания вместо более тяжелого;

2) применение административных взысканий ограничено определенными сроками;

3) применение налоговыми органами и их должностными лицами мер административного воздействия производится в пределах их компетенции;

4) никто не может быть подвергнут мере воздействия в связи с налоговыми правонарушениями иначе как на основаниях и в порядке, установленных законодательством;

5) производство по делам о налоговых нарушениях осуществляется на основе строгого соблюдения законности;

В соответствии со ст. 135 Налогового кодекса Республики Узбекистан ст 5 и ст 6 Закона Республики Узбекистан «О государственной налоговой службе» административные штрафы и финансовые санкции налагаются на должностных лиц предприятий, учреждений и организаций, виновных в следующих правонарушениях:

— в сокрытии (занижении) прибыли (дохода);

— в отсутствии бухгалтерского учета, или ведении его с нарушением установленного порядка;

— в искажении бухгалтерских отчетов;

— в непредставлении или несвоевременном представлении бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет;

— в представлении бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и иных платежей в бюджет, по неустановленной форме;

— в непредоставлении документов и иной информации о деятельности хозяйствующего субъекта по требованию органов Госналогслужбы Республики Узбекистан;

— в отказе от дачи органам Госналогслужбы Республики Узбекистан пояснений об источниках прибыли и фактическом ее объеме;

— в невыполнении требований налогового инспектора о представлении документов, допуске в помещение, устранении нарушений законодательства.

## **ТЕМА 5 ПРАВООТНОШЕНИЯ ПО РЕГУЛИРОВАНИЮ ОБЪЕКТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

### **5.1. Правоотношения по регулированию объекта обложения налогом на добавленную стоимость.**

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой как разница между стоимостью реализованной продукции (товаров), работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Законодательство о налогообложении добавленной стоимости включает Закон Республики Узбекистан «О налоговом кодексе РУз» от 24 апреля 1997 года, другие акты.

При ввозе товаров на территорию Республики Узбекистан



их обложение НДС производится в соответствии с таможенным законодательством Республики Узбекистан. В условиях рыночной экономики стоимость реализуемой продукции (товаров), работ, услуг, исчисляется исходя как из свободных (рыночных) цен и тарифов, так и из государственных регулируемых оптовых и различных цен и тарифов, применяемых на отдельные виды продукции производственно-технического назначения, товаров народного потребления и услуг, оказываемых населению.

Налицо прямая связь налоговых правоотношений по уплате НДС с обеспечением прямых бюджетных доходов, поскольку НДС берется с каждого договора, сделки, оборота и обеспечивает налогово-управленческие интересы государства. Стоимость реализованной продукции, работ, услуг составляет облагаемый оборот в которой также включаются:

— суммы средств полученные предприятиями от других предприятий и организаций в виде финансовой помощи, пополнения фондов, специального назначения или направленные в счет увеличения прибыли, за исключением средств, зачисляемых в уставные фонды предприятий их учредителями, целевого бюджетного финансирования, а также на осуществление совместной деятельности;

— доходы, полученные от передачи его во временное пользование финансовых ресурсов при отсутствии лицензии на осуществление банковских операций;

— средства, полученные от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек, за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг);

— суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или выполнения товаров (услуг) на расчетный счет, либо полученные в порядке частичной оплаты расчетным документам за реализованные товары (работы, услуги). При этом указанные суммы у предприятий торговли и предприятий, получающих доходы от посреднической деятельности, облагаются в части надбавок, наценок, вознаграждений и других сборов.

При реализации товаров объектами налогообложения являются обороты по реализации всех товаров — как собственного производства, так и приобретенных на стороне.

В целях налогообложения товаром считается предмет, изделие, продукция, в том числе производственно-технического назначения, недвижимое имущество, включая здания и сооружения, а также электро и теплоэнергия, газ.

К облагаемым налогом оборотам относятся также:

— обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения (объекты социально-культурной сферы, капитальное строительство и др), а также по реализации своим работникам;

— обороты по реализации предметов залога, включая их передачу залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства.

В бухгалтерском учете облагаемый оборот определяется исходя из сумм, учтенных на счетах реализации продукции (работ, услуг) и прочей реализации, а также прибылей и убытков. При этом выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется либо по мере её оплаты (при безналичных расчетах) — по поступлении средств на товары, работы услуги на счета в учреждения банков, а при расчетах наличными деньгами — по поступлении средств в кассу), либо при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) и предъявлении покупателю (заказчику) расчетных документов.

Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) устанавливается предприятием при принятии учетной политики на отчетный год исходя из условий хозяйствования и заключенных договоров.

Плательщиками НДС являются:

— предприятия и организации независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие согласно законодательству Республики Узбекистан статус юридических лиц, включая предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

— филиалы, отделения и другие обособленные подразделения предприятий, находящиеся на территории Республики Узбекис-

тап, имеющие расчетные счета в учреждениях банков и самостоятельно реализующие за плату товары (работы, услуги);

— международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность на территории Республики Узбекистан.

Плательщиками НДС в отношении товаров, ввозимых на территорию Республики, являются предприятия и другие лица, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Республики Узбекистан. Не уплачивают налог физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. По продукции промышленной переработки и промышленного потребления сельскохозяйственной продукции производственного назначения, продукции мукомольно-крупяной и пищевой отраслей промышленности (за исключением подакцизной и спирта этилового из пищевого сырья, отпускаемого для выработки ликеро-водочных изделий и винодельческой продукции) расчеты за продукцию производятся с применением ставки налога в размере 10%, по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные производственные товары—в размере 20%.

Перечень этих товаров устанавливается Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам и тарифам, при уплате НДС с суммы разницы между ценой реализации и приобретения товаров, а также при реализации услуг, в стоимость которых включен налог (при осуществлении торгово-закупочной, посреднической деятельности и т. д.), вместо ставок 10 и 20% применяются расчетные ставки соответственно 9,09 и 16,67%. Ни одна коммерческая организация не освобождается от уплаты в бюджет НДС.

В соответствии с действующим законодательством, освобождаются от уплаты НДС отдельные виды выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг при соблюдении определенных условий и требований.

Однако ни одна организация не освобождена от уплаты НДС при реализации приобретенных товаров (дебет счетов 50, 51, 62, кредит счета 46), основных средств (дебет счета 76, кредит счета 47) прочего имущества (дебет счетов 62, 76, кредит счета 48). Эта норма распространяется на случаи безвозмездной передачи основных средств и другого имущества.

Перечень конкретных условий освобождения и льгот уплаты НДС отдельных видов продукции (товаров и услуг) достаточно многообразен и конкретизирован применительно к соответствующим товарам (работам, услугам). Их исчерпывающий перечень приведен в ст. 71 Налогового кодекса Республики Узбекистан. Так налог на добавленную стоимость (НДС), начисляемый на товары (работы, услуги) предприятий Общества Красного Полумесяца Республики Узбекистан, Союза театральных деятелей Узбекистана, Международного благотворительного фонда «Соғлом авлод учун», Фонда «Нуроний» не уплачивается в бюджет при условии использования высвобождаемых средств на выполнение уставных задач обществ, союза и фондов.

Статья 72 Налогового кодекса Республики Узбекистан предусматривает обложение НДС по нулевой ставке:

— экспорт товаров (работ, услуг), за исключением случаев реализации товаров (работ, услуг) в государствах, которые применяют по отношению к экспорту товаров (работ, услуг) в Республику Узбекистан режим обложения налогом;

— минеральные удобрения и горюче-смазочные материалы, поставляемые сельскохозяйственным предприятиям на производственные нужды.

Действующее законодательство предусматривает общие условия, которые должны соблюдать все организации, пользующиеся льготами по НДС.

Во—первых, все организации обязаны учитывать процесс производства льготированной продукции (работ, услуг) и её реализации отдельно, не допуская обезличенного учета:

Во—вторых, в счетах-фактурах на оплату льготированной продукции (работ, услуг) обязательно должен стоять специальный штамп или сделана запись: «Без налога НДС».

В—третьих, организации должны соблюдать порядок регистрации счетов-фактур в соответствии с требованием постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан.

Правоотношения по налогообложению добавленной стоимости прямо связаны с правовым регулированием ценообразования. Они

включают несколько вариантов правоотношений, складывающихся при использовании экономических нормативов ценообразования.

1. Облагаемый оборот по НДС определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость. В облагаемый оборот включаются также любые получаемые предприятиями денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

2. По предприятиям, осуществляющим реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости, для целей налогообложения применяется рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости.

3. Если предприятие не могло реализовать продукции по ценам выше, себестоимости из-за снижения её качества или потребительских свойств (включая моральный износ) либо если сложившиеся рыночные цены на эту или аналогичную продукцию оказались ниже, фактической себестоимости этой продукции, то для целей налогообложения применяется фактическая цена реализации продукции.

4. В случае реализации продукции по ценам ниже себестоимости (стоимости приобретения) возникающая отрицательная разница между суммами налога, уплаченными поставщикам и суммами налога, исчисленными по реализации товаров, относится на прибыль, остающуюся в распоряжении на прибыль, и зачету в счет предстоящих платежей или возмещению из бюджета, не подлежит.

Заключая договора на реализацию продукции (выполнение работ, оказание услуг) с организациями, расположенными в разных регионах страны, следует учитывать, что на один и тот же вид продукции в разных регионах устанавливаются различные отпускные цены. Поэтому возможна (и допустима) ситуация, когда в договорах отпускные цены на продукцию могут быть равны или ниже её себестоимости. Рыночную цену устанавливают продавец и покупатель при оформлении сделки купли-продажи, принимая во внимание спрос и предложение на товары. Рыночная цена при этих обстоятельствах может отличаться от себестоимости

товара: быть выше себестоимости, соответствовать ей и в ряде случаев быть ниже себестоимости. Именно такой подход свойствен рыночной экономике.

Отсюда следует, что рыночная цена на один и тот же вид продукции (товар) будет разной в различных регионах. Причем колебания цен могут быть значительными.

Таким образом, если организация реализует товар вне места своего расположения, то есть в другом административном центре, то рыночной ценой на такой товар будет цена, которая сложилась на этот товар в месте потребления (а не производства). Поэтому налоговые инспекции на местах не могут применять к организации санкции за проданную продукцию (товар) по ценам ниже себестоимости, если его рыночная цена в местах потребления ниже фактической себестоимости.

Если организация осуществила реализацию продукции путем её обмена на бартерной основе, то облагаемый оборот по этой сделке определяется исходя из средней цены реализации (без учета НДС), такой или аналогичной продукции (работ, услуг) за месяц в котором — проведена сделка, но не ниже фактической себестоимости. Значит, в делах бухгалтерской службы ко всем заключенным договорам ясны должны быть приложены расчеты средней цены реализации. Средняя цена исчисляется — по формуле средней арифметической взвешенной.

В соответствии с законодательством «О налоге на добавленную стоимость» местом реализации работ (услуг) признается:

- а) местом нахождения не движимого имущества, если работы (услуги) связаны непосредственно с этим имуществом;
- б) место фактического осуществления работ (услуг), если они связаны с движимым имуществом;
- в) место фактического осуществления услуг, если они оказываются в сфере культур, искусства, образования, физической культуры или спорта либо в иной аналогичной сфере деятельности;
- г) место физического осуществления перевозов (с учетом покрываемого расстояния), если работы (услуги) связаны с этими перевозками;

д) место экономической деятельности покупателя услуг, если покупатель этих услуг имеет место нахождения в одном государстве, а продавец — в другом.

При исчислении налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость в первую очередь принимается во внимание стоимость реализованной на рынке продукции, работ, услуг.

Реализация товаров (работ, услуг) предприятиям производится по ценам (тарифам) увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость. При этом на расчетных документах на реализуемые товары (работ, услуг) сумма налога указывается отдельной строкой.

Реализация товаров (работ, услуг) населению производится по ценам и тарифам, включающим в себя сумму налога на добавленную стоимость по установленной ставке. Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет заготовительными, снабженческо—сбытовыми, оптовыми и другими предприятиями, занимающимися продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения (за исключением предприятий розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров), определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов (работ, услуг), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Сумма налога, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в момент принятия на учет основных средств и нематериальных активов.

При этом не исключается из общей налоговой суммы, подлежащей перечислению в бюджет, налоги, уплаченные:

а) по товарам (работам, услугам), использованным на непроеизводственные нужды, по которым уплата налога производится за счет соответствующих источников финансирования, а также приобретаемым служебным автомобилям и микроавтобусам.

Порядок, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется в отношении, колхозов, дехканских-фермерских хозяйств, межхозяйственных и других сельскохозяйственных предприятий и организаций. у которых суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), использованным на непроеизводственные нужды подлежат вычету.

б) по основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым за счет бюджетных ассигнований, а также по вводимым в эксплуатацию объектам, законченным капитальным строительством, независимо от источника финансирования.

Суммы налога, уплаченным по таким основным средствам и нематериальным активам поставщикам (подрядчикам), относятся на увеличение их балансовой стоимости.

В случае превышения сумм налога по товарно—материальным ценностям, стоимость которых фактически отнесена (списана) на издержки производства и обращения, а также по основным средствам и нематериальным активам, над суммами налога, исчисленными по реализации товаров (работ, услуг), возникающая разница засчитывается в счет предстоящих платежей или возмещается за счет общих платежей налогов в десяти дневный срок со дня получения расчета за соответствующий отчетный период.

Аналогичный порядок зачета или возмещения сумм налога, уплаченных поставщикам, применяется:

— при реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налога в соответствии с ст. 71 Налогового кодекса Республики Узбекистан;



— при реализации минеральных удобрений и горюче-смазочных материалов, поставляемые сельскохозяйственным предприятиям на производственные сельскохозяйственные нужды ст. 72 «Обложение по нулевой ставке» НК РУз.

Иностранные предприятия, состоящие на учете в налоговом органе, при реализации товаров (работ, услуг) на территории Республики Узбекистан исчисляют и уплачивают налог на добавленную стоимость в порядке установленном Налоговым кодексом РУз. в части «Налог на добавленную стоимость».

В случае реализации товаров (работ, услуг) на территории Республики Узбекистан иностранными предприятиями, не состоящими на учете в налоговом органе, налог на добавленную стоимость уплачивается в бюджет в полном размере узбекскими предприятиями за счет средств, перечисляемых иностранными предприятиями или другим лицам, указанными этими иностранными предприятиями. При этом после уплаты налога узбекскими предприятиями иностранные предприятия имеют право на возмещение сумм налога на добавленную стоимость, фактически уплаченных в бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Узбекистан, а также по материальным ресурсам производственного назначения в порядке установленном Госналогслужбой Республики Узбекистан по согласованию с Министерством финансов Республики Узбекистан.

В соответствии с действующим законодательством реализация государственных ценных бумаг (облигаций государственного сберегательного займа, государственных краткосрочных облигаций, казначейских обязательств, облигаций валютного займа), а также корпоративных ценных бумаг, не облагается налогом на добавленную стоимость.

Расчет налогооблагаемой базы по уплате НДС основан на Плана счетов, бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности предприятие и Инструкции Минфина Республики Узбекистан по его применению. Под предприятием понимаются организации, являющиеся юридическими лицами по Гражданскому кодексу РУз. (кроме банков и бюджетных организаций). Для отражения в бухгалтерском учете хоз

ответственных операций, связанных с НДС, предназначены счет 19, «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

При получении авансов (предварительной оплаты) под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ (услуг), а также при оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, вся сумма, указанная в документах по полученным авансам, отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 64 «Расчеты по авансам полученным».

Одновременно сумма налога, исчисленная по установленной ставке на основании документов о полученных авансах, отражается по дебету счета 64 «Расчёты по авансам полученным» и кредиту счета 68, субсчет «Расчёты по налогу на добавленную стоимость».

При отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного НДС сначала делается обратная вышеуказанная запись (дебет счёта 68, субсчет «Расчеты по авансам полученным»), а затем отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), в установленном порядке (дебет счета 64 в корреспонденции с кредитом счета 46 и т.д.). По мере списания материальных ресурсов на производство НДС в части, относящейся к этим ресурсам списывается с кредита счета 19 соответствующего субсчета в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». Сумма налога, выделенная отдельно в расчетных документах по отгруженной продукции (выполненным работам, услугам) или имуществу, в составе выручки от реализации отражается по кредиту счетов реализации в корреспонденции со счетами расчетов по кредиту счетов реализации в корреспонденции со счетами расчетов с покупателями и заказчиками. Одновременно указанная сумма налога отражается по дебету счетов 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

## 5.2. ПРАВООТНОШЕНИЯ ПО РЕГУЛИРОВАНИЮ ОБЪЕКТА ОБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ

Сумма налога определяется плательщиками самостоятельно на основании бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан от 24 апреля 1997 года.

Плательщиками налога на прибыль являются:

— предприятия и организации (в том числе бюджетные) являющиеся юридическими лицами по законодательству Республики Узбекистан, включая кредитные, страховые организации, а также созданные на территории Республики Узбекистан предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность;

— филиалы и другие аналогичные подразделения предприятий и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет.

Указанные плательщики налога на прибыль в дальнейшем именуются предприятиями. Для предприятий, относящихся к основной деятельности железнодорожного транспорта и связи, а также объединений и предприятий по газификации и эксплуатации газового хозяйства, порядок уплаты налога устанавливается Правительством Республики Узбекистан.

По предприятиям, в состав которых входят территориально обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего, корреспондентского) счета, зачисление налога на прибыль в части, направляемой в доходы бюджетов субъектов республики, по месту нахождения указанных структурных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти структурные подразделения, определяется пропорционально их среднесписочной численности (фонду оплаты труда) и стоимости основных производственных фондов в порядке, устанавливаемом Правительством Республики Узбекистан. При этом сумма налога по указанным предприятиям и структурным подразделениям определяется в соответствии со ставками налога на прибыль, действующими на территориях, где расположены эти предприятия и структурные подразделения.

Плательщиками налога на прибыль являются также компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, которые осуществляют предпринимательскую деятельность в Республике Узбекистан через постоянные представительства (далее—иностранные юридические лица).

При этом под постоянным представительством иностранного юридического лица для целей налогообложения понимаются бюро, контора, агентство любое другое место осуществления деятельности связанное с разработкой природных ресурсов, проведением пердусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, оказанием услуг, проведением других работ, а также организации и граждане, уполномоченные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в Республике Узбекистан.

Не являются плательщиками налога на прибыль предприятия любых организационно-правовых форм по прибыле от реализации произведенной ими сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также произведенной и переработанной на данных предприятиях собственной сельскохозяйственной продукции, за исключением сельскохозяйственных предприятий индустриального типа, определяемых по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов Республики.

Предприятия уплачивает в бюджет в течение квартала авансовые взносы налога на прибыль, определяемые исходя из предполагаемой суммы прибыли за налогооблагаемый период и ставки налога. Ставка налога на прибыль, зачисляемого на государственный бюджет, установлена на уровне тридцать процентов.

Кабинетом Министров Республики Узбекистан могут быть установлены пониженные ставки налога на доходы (прибыль) для юридических лиц:

- производящих сельскохозяйственную продукцию—по основной деятельности;
- с иностранными инвестициями;



— производящих товары детского ассортимента и художественных промыслов;

— осуществляющих экспорт товаров собственного производства;

Дивиденды и проценты, выплачиваемые юридическим лицам, облагаются налогом у источника выплаты по ставкам, определяемым Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

От налогообложения освобождаются дивиденды и проценты, ранее обложенные налогом у источника выплаты в Республике Узбекистан, имеет право на вычет их совокупного дохода при наличии документов, подтверждающих уплату налога источником выплаты.

Проценты, выплачиваемые банком и иным финансово-кредитным организациям—резидентам, не подлежат налогообложению у источника выплаты, а подлежат налогообложению у банка и иной финансово-кредитной организации—резидента в установленном порядке.

Доход (прибыль) нерезидента, полученный из источника выплаты, в Республике Узбекистан, не связанный с постоянным учреждением, подлежит налогообложению у источника без вычетов, по следующим ставкам:

— дивиденды и проценты — 15 процентов;

— страховые премии, выплаченные на страховку или перестраховку рисков — 10 процентов;

— телекоммуникации или транспортные услуги для международной связи при передвижении между Республикой Узбекистан и другими государствами (доходы от фрахта) — 6 процентов;

— доходы по аренде, доходы от оказания услуг, включая услуги по управлению, консультации и другие доходы, кроме доходов которые уже облагались налогом и на доходы (прибыль) — 29 процентов.

Уплата в бюджет авансовых взносов налога на прибыль должна производиться не позднее 15-го числа каждого месяца равными долями в размере одной трети квартальной суммы указанного налога.

Предприятия, являющиеся плательщиками авансовых взносов налога на прибыль, исчисляют сумму указанного

налога, исходя из фактической полученной прибыли, подлежащей налогообложению с учетом предоставленных льгот, и ставки налога на прибыль, нарастающим итогом с начала года по окончании первого квартала, полугодия, девяти месяцев и года. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет определяется с учетом ранее начисленных сумм платежей. Разницей между суммой, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли, и авансовыми взносами налога за истекший квартал подлежит уточнению на сумму, рассчитанную исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Республики Узбекистан, действовавшей в истекшем квартале. Исчисление фактической суммы налога на прибыль производится предприятиями на основании расчетов налога по фактически полученной прибыли, выполняемых ежемесячно нарастающим итогом с начала года, исходя из фактически полученной ими прибыли, подлежащей налогообложению с учетом предоставленных льгот, и ставки на прибыль. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм платежей. Указанные расчеты представляются предприятиями в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

Одновременно с расчетами налога по фактически полученной прибыли предприятиями представляются дополнительные материалы по определению налогооблагаемой прибыли, а также обоснованные расчеты по предоставлению налоговых льгот.

Малые предприятия и бюджетные организации, имеющие прибыль по предпринимательской деятельности, уплату в бюджет налога на прибыль производят ежеквартально исходя из фактически полученной прибыли за предшествующий отчетный период.

Предприятиям, драгоценные металлы, драгоценные камни, общественным организациям, религиозным объединениям, жилищно—строительным, дачностроительным и гаражным кооперативом, садоводческим товариществам, органами законодательной (представительной) власти субъектов Республики Узбекистан предоставляется право ежеквартальной уплаты

налога на прибыль исходя из фактически полученной прибыли за истекший квартал.

В соответствии со ст. 43 Налогового кодекса Республики Узбекистан юридические лица уплачивают налог на доходы (прибыль) в течение пяти дней со дня, установленного для сдачи расчетов по налогу на доходы (прибыль), на основании финансовых результатов за прошедший отчетный период в соответствии со статьей 41 Налогового кодекса Республики Узбекистан.

Юридические лица, имеющие доходы (прибыль) от реализации товаров, (работ, услуг) за отчетный квартал более двухсоткратного размера минимальной заработной платы, уплачивают текущие платежи по налогу на доходы (прибыль) 10 и 25 числа каждого месяца в размере одной шестой квартальной суммы налога на доходы (прибыль).

Юридические лица для исчисления суммы текущих платежей до 5 числа первого месяца текущего квартала представляют в налоговый орган по месту налоговой регистрации справку исходя из предполагаемого дохода (прибыли) на соответствующий квартал и установленной ставки налога на доходы (прибыль).

Внесенные суммы платежей налоги на доходы (прибыль) в течение года идут в зачет налога, начисленного налогоплательщику за соответствующий отчетный год. Излишек внесенные суммы налога засчитываются в счет очередных платежей или возвращаются плательщику в десятидневный срок со дня получения его письменного заявления. Иностранное юридическое лицо подлежит учету в налоговом органе по месту нахождения постоянного представительства. Иностранные юридические лица подлежат налогообложению на территории Республики Узбекистан в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан с учетом особенностей установленных международными договорами Республики Узбекистан.

Взимание налогов и сборов с иностранных юридических лиц может быть прекращено или ограничено на основе взаимности в случаях, когда в соответствующем иностранном государстве такие же меры осуществляются по отношению к юридическим лицам Республики Узбекистан. При заключении сделок с иностранными юридическими лицами неразрешается включение

в условия этих сделок налоговых оговорок, в соответствии с которыми налогоплательщики и иные лица, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан, обязуются нести расходы иностранных юридических лиц по уплате налогов и сборов. В дополнение к налогу на доход (прибыль) постоянное учреждение юридического лица — нерезидента подлежит налогообложению с дохода (прибыли) этого постоянного учреждения, переводимого за рубеж, в размере десяти процентов.

Иностранные юридические лица не позднее 15 апреля года, следующего за отчетным, предоставляют в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства отчет о деятельности в Республике Узбекистан, а также декларацию о доходах по форме, утверждаемой Госналоговой службой РУз. При прекращении деятельности до окончания календарного года указанные документы должны быть представлены в течение месяца со дня прекращения.

Предприятия с иностранными инвестициями и иностранные юридические лица уплачивают налог на прибыль в безналичном порядке в суммах или в иностранной валюте, покупаемой банками Республики Узбекистан в установленном порядке и пересчитанной в суммы по курсу Центрального банка РУз, на день уплаты налога.

Плательщики налога представляют в установленные сроки налоговыми органам по месту своего нахождения расчеты налога от фактической прибыли и по другим налогам, установленным налоговым кодексом РУз, в части «Налогов на доходы (прибыль) юридических лиц». Предприятия обязаны до наступления срока платежа сдать платежные поручения, которые исполняются в первоочередном порядке, соответствующим учреждением банка на перечисление налога в бюджет.

Особый порядок уплаты налога на прибыль определен для средств, получаемых из бюджета. Суммы ассигнований из бюджета, выделенные на финансирование мероприятий целевого назначения и использованные по прямому назначению финансовые результаты деятельности предприятия не увеличивают и при налогообложении не учитываются. Целевые бюджетные средства, использованные не по назначению подлежат изъятию в соответствующий бюджет так же, как и доход полученный от их нецелевого использования.



Порядок исчисления и уплаты на прибыль бюджетными организациями регулируются рядом нормативных актов, зарегистрированных Минюстом РУз, в их числе письма Госналогслужбы РУз и Минфина РУз, а также статьи 41, ст. 42, ст. 43 Налогового кодекса Республики Узбекистан. Объектом обложения налогом является доход (прибыль) исчисленный как разница между совокупным доходом и вычетами определяемыми в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан.

Взносы, паи, иные целевые финансовые вложения в уставный фонд (капитал), объединяемые для решения общих задач, не являются доходами юридического лица, созданного специально для решения этих задач, и не являются объектом налогообложения. Валовая прибыль представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов (включая земельные участки), иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость и акцизов и затратами на производство и реализацию (включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг)).

Предприятия, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, при определении прибыли исключают из выручки от реализации продукции (работ, услуг) уплаченные экспортные пошлины.

При определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия для целей налогообложения учитывается разница между проданной ценой и первоначальной (или остаточной) стоимостью этих фондов и имущества, увеличенной на индекс инфляции, начисленный в порядке, устанавливаемом Правительством Республики Узбекистан. По основным фондам, нематериальным активам, малоценным и быстро изнашивающимся предметам, стоимость которых погашается путем начисления износа, принимается остаточная стоимость этих фондов и имущества.

При реализации или безвозмездной передаче основных фондов и объектов, не завершённых строительством, в течение

твух лет с момента их приобретения или сооружения, по которым были предоставлены льготы по налогу на прибыль, налогооблагаемая прибыль подлежит увеличению (в пределах сумм ранее предоставленных льгот) на остаточную стоимость этих основных фондов и произведенные затраты по объектам, не завершённым строительством.

По предприятиям, осуществляющим реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости. В случае, если предприятие не могло реализовать продукцию по ценам не выше себестоимости из-за снижения её качества или потребительских свойств (включая моральный износ), либо если сложившиеся рыночные цены на эту или аналогичную продукцию оказались ниже фактической себестоимости этой продукции, то для целей налогообложения применяется фактическая цена реализации продукции. Если предприятие в течение 30 дней до реализации продукции по ценам, не превышающим её фактической себестоимости, реализовало (реализовывало) аналогичную продукцию по ценам выше её фактической себестоимости, по всем сделкам в целях налогообложения применяются цены, исчисленные из максимальных цен реализации этой продукции. При осуществлении предприятиями обмена продукцией (работами, услугами), либо её перепродажи безвозмездно выручка для целей налогообложения определяется исходя из средней цены реализации такой или аналогичной продукции (работ, услуг), — рассчитанной за месяц, исходя из цены её последней реализации, но не ниже фактической себестоимости. Если предприятие обменивает вновь освоенную продукцию, которая ранее не производилась, или обменивает приобретенную продукцию, то для целей налогообложения принимается фактическая рыночная цена на аналогичную продукцию, но не ниже её фактической себестоимости.

В состав доходов (расходов) от внереализационных операций включаются: доходы, получаемые от делового участия в деятельности других предприятий, от сдачи имущества в аренду, доходы (дивиденды, проценты) по акциям, облигациям и иным ценным бумагам, принадлежащим предприятию, а также другие доходы (расходы) от операций, непосредственно не связанных с производством продукции (работ, услуг) и её реализацией, определяе-

мые республиканским законом, устанавливающим перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при расчете налогооблагаемой прибыли. В состав доходов от внереализационных операций включаются также суммы:

— средств, полученных безвозмездно от других предприятий при отсутствии совместной деятельности (за исключением средств, зачисляемых в уставные фонды предприятий их учредителям в порядке, установленном законодательством;

— средств, полученных в рамках безвозмездной помощи, оказываемой иностранными государствами в соответствии с межправительственными соглашениями;

— средств, полученных от иностранных организаций в порядке безвозмездной помощи образованию, науке и культуре;

— средств, полученных приватизированными предприятиями в качестве инвестиций в результате проведения инвестиционных конкурсов (торгов);

— средств, передаваемых от основных к дочерним предприятиям (и наоборот) при условии, что для основного предприятия составляет более 50% в уставном капитале дочерних предприятий;

— средств, передаваемых на развитие производственных и непроизводственных баз в пределах одного юридического лица.

По предприятиям, получившим безвозмездно от других предприятий основные фонды, товары и другое имущество, налогооблагаемая прибыль увеличивается на стоимость этих фондов и имущества, указанных в акте передачи, но не ниже их балансовой (остаточной) стоимости, отраженной в документах бухгалтерского учета передающих предприятий.

Суммы, внесенные в бюджет в виде санкций в соответствии с законодательством Республики Узбекистан, в состав расходов от внереализационных расходов не включаются, а относятся на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Не учитывается при налогообложении стоимость:

— объектов социально культурного и коммунально — бытового назначения приватизируемых предприятий, передаваемых в владение органов исполнительной власти субъектов Республики Узбекистан и органов местного самоуправления;

— объектов жилищно — коммунального назначения, дорог, электрических сетей, и подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов, передаваемых безвозмездно органам государственной власти (или по их решению спе-

днализироваанным предприятиям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению) и органам местного самоуправления;

— основных средств, нематериальных активов, другого имущества и денежных средств, передаваемых безвозмездно органам государственной власти и местного самоуправления, союзам, ассоциациям, концернам, межотраслевым региональным и другим объединениям, предприятиям, учреждениям и организациям, входящим в их состав, на капитальные вложения по развитию их собственной производственной и непроизводственной базы.

Не включаются в налогооблагаемую базу также:

— стоимость оборудования, безвозмездно полученного атомными электростанциями для повышения их безопасности;

— стоимость основных производственных фондов, а также средств, предусмотренных на капитальные вложения по развитию их производственной и непроизводственной базы и другого имущества, безвозмездно полученного для осуществления производственной деятельности одними железными дорогами, предприятиями и организациями от других железных дорог, предприятий и организаций (переданных по решению Министерства путей сообщения РУз, управлений, и отделений железных дорог);

— стоимость различных сооружений и объектов связи (внутрипроизводственная телефонная связь, здания АТС, различные сооружения телефонной связи, кабельные и радиорелейные линии связи, линии радиотелефонии, трансформаторные подстанции, объекты телевидения и радиовещания, спутниковой связи и т. д.), построенных за счет средств сторонних инвесторов и безвозмездно принятых в установленном порядке на техническое обслуживание акционерными обществами связи (с контрольным пакетом акций у государства) и государственными предприятиями связи Министерства связи Республики Узбекистан;

— стоимость имущества, полученного пожарной охраной на безвозмездной основе от граждан и юридических лиц в собственность (пользование) для выполнения её задач, установленных законодательством Республики Узбекистан;

— стоимость основных фондов и иного имущества, передаваемых с баланса на баланс предприятий потребительской кооперации, по решению собственников или органов уполномоченных ими;

— по банкам—материальные, нематериальные, и денежные средства, передаваемые в пределах одного юридического лица;

— доходы в иностранной валюте подлежат налогообложению по совокупности с выручкой, полученной в суммах. При этом доходы в иностранной валюте пересчитываются в суммы, по курсу Центра валютного банка Республики Узбекистан, действовавшему на день определения предприятием выручки от реализации продукции, работ, услуг.

В целях налогообложения валовая прибыль уменьшается на суммы, или в соответствии ст. 19 Налогового кодекса Республики Узбекистан из совокупного дохода производятся следующие вычеты:

— суммы налога на добавленную стоимость, акцизного налога; имущественного, земельного налога, налога за пользование недрами, экологического налога, налога за пользование водными ресурсами, в также таможенных пошлин;

— суммы платежей по процентам за краткосрочные кредиты банков и иных финансово-кредитных организаций, видеосалонов, пунктов видеопозаказа, видеоаудиозаписи, аукционов, казино, игровых автоматов с денежным выигрышем, лотерейных розыгрышей, проводимых негосударственными органами, массовых концертно-зрелищных мероприятий;

— суммы рентных платежей, вносимых в установленном порядке;

— арендная плата (лизинговый платеж);

— расходы по ремонту основных средств;

— стоимость материальных затрат и услуг сторонних юридических и физических лиц;

— суммы, вносимые по обязательным страховым платежам, начисленные к заработной плате в соответствии с законодательством;

— суммы расходов на оплату работ по сертификации продукции (услуг);

— суммы расходов на служебные командировки по нормам в соответствии с законодательством;

— суммы расходов на представительские расходы в соответствии с законодательством;

— суммы расходов на рекламу в соответствии с законодательством;

— сумму расходов на подготовку и переподготовку кадров в пределах норм, установленных законодательством;

— суммы затрат, осуществляемых в соответствии с утвержденными местными органами государственной власти нормативами по содержанию находящихся на балансе налогоплательщика объектов, здравоохранения, дошкольных учреждений, лагерей отдыха, объектов культуры и спорта, учреждений народного образования, жилищного фонда, а также затрат налогоплательщиков на эти цели при их долевом участии в содержании перечисленных учреждений;

— другие обязательные платежи, определяемые законодательством.

1. По банкам:

— платежи за кредитные ресурсы, операционные расходы, расходы по перевозке и хранению денежных средств и ценностей;

— начисленные и уплаченные проценты по счетам клиентов, в том числе—вкладам физических лиц;

— суммы безнадежных ссуд, списанных за счет резерва по рисковым операциям;

2) по страховым организациям:

— суммы платежей, переланных по договорам перестрахования;

— суммы платежей по договорам страхования и перестрахования, действие которых не прекратилось на конец отчетного года;

— суммы произведенных и начисленных выплат по страховым и перестраховочным обязательствам;

— суммы неоконченных выплат по страховым событиям прошлых лет, включая обязательства в пределах срока исковой давности;

— отчисления в резервные фонды страховых организаций в размере до двадцати процентов доходов этих организаций до достижения размеров этих фондов 25% уставного фонда страховых организаций;

Порядок определения расходов, обязательных платежей, затрат и отчислений, подлежащих вычету из совокупного дохода, устанавливается Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

## ТЕМА 6.

### 6.1 ПРАВООТНОШЕНИЯ ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ ПРИБЫЛИ БАНКОВ И СТРАХОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Правовое регулирование налогообложения банков выделяется в самостоятельный институт налогового и банковского права. Налогообложение прибыли банков связано с правовыми и экономическими условиями привлечения денежных средств от юридических и физических лиц и размещением их на условиях возвратности, платности и срочности, а также с осуществлением различных банковских операций, финансовых и гражданско—правовых сделок. Банки, превратившись в новых экономических условиях в основные структурные звенья финансово—промышленных групп, транснациональных консорциумов, ассоциаций экономического взаимодействия, банковских холдингов и других финансово—промышленных конгломератов, стали владельцами, пользователями и распорядителями крупных доходов и соответственно крупнейшими налогоплательщиками.

Налог на прибыль банков взимается по общим нормам налогообложения прибыли предприятий и организаций с учетом особенностей, обусловленных спецификой источников получения банковской прибыли.

При установлении норм о налогообложении прибыли банков законодательство исходит из комплексного подхода к анализу банковской деятельности, которая носит многопрофильный характер. Налог на прибыль планируется и исчисляется, исходя не только из текущей деятельности, но и из будущего участия банков в торговых сделках и инвестициях. Закон Республики Узбекистан «О банках и банковской деятельности» и последующие указы Президента Республики Узбекистан по усовершенствованию деятельности банковской системы в республике предоставляет банкам право осуществить широкий спектр финансовых, торговых и инвестиционных операций.

Налоговый контроль в этой сфере определяется не только масштабами поступлений в госбюджет налоговых платежей, но и необходимостью обеспечить баланс бюджетных и инвестиционных интересов в банковской деятельности.

Законодательство, регулирующее налог на прибыль, рассматривает банки в качестве основных субъектов финансового рынка и хозяйственного оборота и устанавливает

особенности их налогообложения в отличие от общих налоговых норм, регулирующих налогообложение предприятий и корпораций.

Законодательное регулирование налогообложения банковской деятельности определяется банковским законодательством Республики Узбекистан, актами Президента и Кабинета Министров Республики Узбекистан, нормативными документами, которые устанавливают условия применения Налогового Кодекса Республики Узбекистан от 24 апреля 1997 года в части «О налоге на доходы (прибыль) юридических лиц при налогообложении прибыли банков и других кредитных учреждений.

Ряд указов Президента и постановлений правительства Республики Узбекистан регламентируют условия исчисления налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями, особенности определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями, порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении банков и других кредитных учреждений в порядке и на условиях, предусмотренных Налоговым кодексом РУз. в части «О налоге на доход (прибыль) юридических лиц».

К банкам, которые платят налог на прибыль, относятся:  
— коммерческие банки (их филиалы), имеющие отдельный баланс и счет, кредитные учреждения, получившие лицензию Центрального банка Республики Узбекистан;

— банк внешней торговли или национальный банк РУз;

— специальные банки (банки развития), банки с участием иностранного капитала, иностранные банки и филиалы банков — нерезидентов, получившие лицензию Центрального банка Республики Узбекистан.

Согласно положению о Центральном банке РУз прибыль после её направления в установленном совете директоров порядке в резервы и фонды перечисляется в доход государственного бюджета.

Центральный банк РУз и его учреждения освобождаются от уплаты всех налогов, сборов, пошлин и других платежей на территории Узбекистана в соответствии с законодательными актами Республики Узбекистан о налогах.

Кроме того, согласно положению Министерства финан-



и операциям по экспорту в Узбекистан продукции (работ, услуг), при которых узбекистанский покупатель становится собственником продукции до пересечения границы Республики Узбекистан. Прибыль, полученная от продажи товаров зарубежных партнеров, расположенных на территории Узбекистана складов, принадлежащих иностранным юридическим лицам (или арендуемых ими) облагается налогом.

Взимание налогов и сборов с иностранных юридических лиц может быть прекращено или ограничено на основе взаимности в случаях, когда в соответствующем иностранном государстве такие же меры осуществляются по отношению к юридическим лицам Республики Узбекистан. При заключении сделок с иностранными юридическими лицами не разрешается включение в условия этих сделок налоговых оговорок, в соответствии с которыми налогоплательщики и иные лица, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан, обязуются нести расходы иностранных юридических лиц по уплате налогов и сборов.

В дополнение к налогу на доход (прибыль) постоянное учреждение юридического лица — нерезидента подлежит налогообложению с дохода (прибыли) этого постоянного учреждения, переводимого за рубеж, в размере десяти процентов.

Состав доходов банков, учитываемых при расчете налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль, регламентируется Налоговым кодексом РУз, Указом Президента РУз, постановлениями Кабинета Министров РУз, об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями. К доходам банка относятся:

- суммы начисленных и полученных процентов по кредитным ресурсам;
- комиссионные и иные сборы за переводные, инкассовые, аккредитивные и другие банковские операции, за услуги клиентам за открытие и ведение их расчетных текущих валютных, ссудных и иных счетов, выдачу наличных денег, оказание консултарционных, информационных экспертных услуг;
- доходы, полученные банком от проведения форфейтинговых, факторинговых, трастовых операций;
- доходы от размещения государственных ценных бумаг и резервов федерального казначейства и его территориальных органов;
- доходы от операций с ценными бумагами на фондовом рынке;

— доходы от операций с иностранной валютой; драгоценными металлами и иными валютными ценностями;

— плата, полученная банками от экспортеров продукции, за выполнение функций валютного контроля;

— доходы от сдачи в аренду имущества, принадлежащего банку, включая доходы от лизинговых операций;

— разница между ценой приобретения и ценой реализации ценных бумаг, принадлежащих коммерческому банку, включая государственные ценные бумаги;

— доходы от приобретенных или арендуемых банком брокерских мест на биржах;

— дивиденды и проценты, полученные по акциям, облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим банку, в также доходы от долевого участия в деятельности других банков, предприятий, организаций;

— доходы от реализации банком предметов залога и залога;

— положительные курсовые разницы по операциям банка в иностранной валюте, включая нереализованные положительные разницы по открытой валютной позиции;

— другие доходы банков, непосредственно не связанные с банковской деятельностью, включая доходы от реализации принадлежащих банку основных средств и иного имущества;

В постановлениях правительства также:

— регламентируется состав расходов, включаемых в себестоимость оказываемых банками услуг и иных расходов, учитываемых при расчете налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль;

— устанавливаются доходы и расходы, относящиеся на финансовые результаты деятельности банков;

— определяются расходы, не подлежащие отнесению к расходам, включаемым в себестоимость оказываемых банками услуг и иных расходов, учитываемых при расчете налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль.

Все банки, получившие лицензию Центрального банка РФ на проведение банковских операций, исключают налогооблагаемую базу для расчета налога на прибыль путем уменьшения общей суммы доходов (без учета налога на добавленную стоимость и специального налога для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства) на сумму расходов, включаемых в себестоимость оказываемых ими услуг, а полученная разница уточняется на сумму доходов и расходов, относимых не-

посредственно на финансовые результаты их деятельности.

Операции с ценными бумагами (в том числе с векселями), начисление процентов дивидендов представляют собой объекты налогообложения для банков, акционерных обществ и регулируются законодательством о налогообложении доходов (прибыли) юридических лиц, имущества, сделок с ценными бумагами.

Переуступка права требования уплаты цены банком через переводные векселя фактически является распространенной мировой практикой формой коммерческого финансирования в форме форфейтинга, где банк занимается учетом векселей и покупает долг на указанный в векселе срок. Вексель рассматривается как простое и ничем не обусловленное предложение уплатить определенную сумму, т. е. в первую очередь является средством платежа, поэтому операции с использованием переводного векселя как расчетного средства за товары и услуги не облагаются налогом на операции с ценными бумагами. Договоры купли—продажи ценных бумаг не относятся к объектам налогообложения и не распространяются на товарные переводные векселя.

Акционерное общество (акционерный банк, выступающий в качестве эмитента, регистрирующего органа) при совершении сделок с его ценными бумагами, осуществляемых без посредников, и выплачивающее доходы по акциям и облигациям, обязано уплачивать налог на прибыль (доход).

Доходы банка за расчетное обслуживание переводным векселем не облагаются НДС и спецналогом, а облагаются налогом на прибыль. В целях налогообложения валовая прибыль уменьшается на суммы прибыли от посреднических операций и сделок. К посреднической деятельности для целей налогообложения прибыли не относятся:

— заготовительная, снабженческо-сбытовая и торговая деятельность (кроме комиссионной);

— страховая деятельность и осуществление отдельных банковских операций и сделок, если ставка налога по этим видам деятельности зачисляемого в бюджет субъектов Республики Узбекистана, отличается от ставки налога на прибыль по другим видам деятельности и др.

В соответствии с действующим законодательством по договору поручения поверенный обязуется совершить от имени и за счет доверителя определенные юридические действия за вознаграждение, но договору комиссии. Комиссионер обязуется по поручению комитета совершить одну или несколько сделок имени за счет комитета за вознаграждение.

Поручение, по сути дела, есть не что иное как договор о представительстве, поскольку поверенный, как и любой представитель не вправе совершить сделки от имени представляемого (доверителя) ни в отношении самого себя, ни в отношении третьего лица, представителем которого он одновременно является.

При налогообложении прибыли посреднические операции во внешне-экономической деятельности понимаются как сделки, оформленные несколькими договорами, которые совершаются по поручению экспортера или импортера независимыми посредниками (агентскими фирмами, брокерами, дилерами) на основе отдельных поручений или специальных соглашений.

Операции и сделки в рамках договоров, предусматривающих реализацию предприятием товаров, по поручению фирмы-экспортера за вознаграждение, при которых товары, поступившие к предприятию от фирмы-экспортера, являются собственностью последнего до их реализации третьим лицом, относятся в целях налогообложения к посредническим.

Прибыль предприятий от реализации на условиях торгового посредничества товаров, поступивших от фирмы-экспортера, подлежит обложению налогом на прибыль по ставке 35%.

При оказании предприятиями услуг по реализации товара по поручению фирмы-экспортера по ценам не выше их себестоимости, выручкой для целей налогообложения признается сумма сделки, которая определяется исходя из рыночных цен реализации аналогичных услуг, применяющихся на момент исполнения сделки.

Агентские соглашения, заключаемые сторонами, имеют ту же общую часть, что и другие внешнеторговые договоры. По сторонам, поручающая выполнение работ, называется прин-

циплом, а сторона примающая на себя обязанности по выполнению работ—агентом.

Принципал поручает, а агент берет на себя роль посредника для оказания услуг по снабжению, продаже товаров, представительству, содействию в строительстве объектов, проведению проектных работ и другим видам деятельности.

Если средства, объединяемые предприятиями для совместной деятельности, направлены на получение прибыли, то такая прибыль облагается налогом. Совместная деятельность без создания для этой цели юридического лица осуществляется на основе договора между её участниками.

По договору о совместной деятельности стороны (участники) обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действовать для достижения общей хозяйственной или другой цели, не противоречащей законодательным актам.

Не подлежат налогообложению как объединяемые для осуществления совместной деятельности:

а) средства, направляемые потребительскими обществами, союзами, а также предприятиями и организациями в централизованные фонды, образуемые для совместного решения задач развития потребительской кооперации, в соответствии с их уставами и договорами о хозяйственно—правовых взаимоотношениях, из прибыли, остающейся в их распоряжении после обязательных платежей;

б) средства, выделяемые потребительским обществам, союзам, их предприятиям и организациям из указанных фондов для осуществления целевых мероприятий.

Имущество юридических лиц, объединенное участниками договора для совместной деятельности, учитывается на отдельном балансе у того её участника, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел участников договора. Данный участник действует на основании доверенности, подписанной остальными участниками договора.

Налогоплательщики—участники совместной деятельности могут направлять на совместную деятельность средства только после окончательных расчетов с бюджетом по налогам, т. е. после распределения прибыли от этой деятельности и налогообложения её у каждого из участников в установленном порядке.

Страховая деятельность облагается налогом на прибыль в соответствии с налоговым и страховым законодательством. Основными актами регулирующими налогообложение прибыли страховых организаций являются:

Налоговый кодекс Республики Узбекистан;

Законодательные акты Республики Узбекистан и положение о страховании.

Налогооблагаемая база страховых организаций для расчета налога на прибыль исчисляется как разность между выручкой от реализации страховых услуг и поступлениями от иной деятельности, осуществляемой страховщиками в соответствии с действующим законодательством, и расходами, включаемыми в себестоимость оказываемых ими страховых услуг и иных работ (услуг). Полученная разность уточняется на суммы доходов и расходов, относимых непосредственно на финансовые результаты их деятельности.

В состав доходов страховщиков, учитываемых при расчете налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль, включаются:

— выручка страховщика, прочие поступления от страховой деятельности, доходы от иной деятельности.

Выручка страховщика формируется за счет:

а) поступлений страховых взносов по договорам страхования, сострахования и перестрахования за вычетом страховых выплат, отчислений в страховые резервы и страховых взносов по договорам, переданным в перестрахование. В состав указанных поступлений не включаются поступления по видам обязательного страхования, осуществляемым за счет бюджетных ассигнований, которые учитываются в качестве средств, предназначенных на целевое финансирование. В выручку включаются только средства, направляемые в соответствии с установленным порядком на покрытие расходов страховщика по проведению указанных видов страхования;

б) сумм возврата страховых резервов, отчисленных в предыдущие периоды;

в) комиссионных вознаграждений и таньем по договорам, переданным в перестрахование;

г) комиссионных вознаграждений, полученных за оказание услуг страхового агента, страхового брокера, сюрвейера и аварийного комиссара;

д) возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по договорам, переданным в перестрахование;

е) экономии средств на ведение дела по обязательному медицинскому страхованию.

2. Прочие поступления от страховой деятельности включают:

а) доходы, полученные от размещения страховых резервов и других средств (кроме доходов от инвестирования средств резервов по обязательному медицинскому страхованию);

б) доходы, полученные от инвестирования средств резервов по обязательному медицинскому страхованию, за вычетом сумм, использованных на покрытие расходов по оплате медицинских услуг и пополнение соответствующих резервов по нормативам, устанавливаемым территориальным фондом обязательного медицинского страхования;

в) суммы полученных процентов, начисленных на депозиты премий по рискам, принятым в перестрахование;

г) суммы, полученные в порядке реализации права требования страхователя по страхованию имущества к лицу, ответственному за причиненный ущерб;

д) прочие доходы от осуществления страховой деятельности;

3. Доходы от иной деятельности включают:

а) прибыль от реализации основных фондов, материальных ценностей и прочих активов;

б) доходы от сдачи имущества в аренду;

в) суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в предыдущие периоды на убытки;

г) списанная кредиторская задолженность;

д) доходы от прочей не запрещенной законом деятельности, непосредственно не связанной с осуществлением страховой деятельности.

К расходам включаемым в себестоимость оказываемых страховщиками страховых услуг, и иным расходам, учитываемым при расчете налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль, относятся:

— отчисления в резервы для финансирования мероприятий по предупреждению несчастных случаев, утраты или повреждения застрахованного имущества;

— возмещение доли страховых выплат по договорам, принятым в перестрахование;

— комиссионные вознаграждения и танъемы, уплаченные по операциям перестрахования;

В расходы на ведение дела страховыми организациями включаются:

а) затраты, включаемые в себестоимость страховых услуг на основании Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость

продукции (работ, услуг), и порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении утвержденного Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

б) комиссионные вознаграждения, уплаченные за оказание услуг страхового агента и страхового брокера;

в) возмещения (при наличии подтверждающих документов) страховым агентам расходов проезда от места жительства до места нахождения страховщика и обратно в дни, установленные для явки, и по вызову администрации и компенсации страховым агентам расходов по проезду на участке работы;

г) оплата предприятиям, учреждениям и организациям или отдельным физическим лицам за оказанные ими услуги, связанные со страховой деятельностью, в том числе:

— оплата услуг предприятий, учреждений и организаций за выполнение ими письменных поручений работников по перечислению страховых взносов из заработной платы путем безналичных расчетов;

— оплата услуг учреждений здравоохранения, других предприятий, учреждений и организаций по выдаче справок, статистических данных, заключений и т. п.;

— оплата инкассаторских услуг;

— оплата услуг (комиссионные вознаграждения) специалистов (экспертов, сюрвейеров, аварийных комиссаров, юристов, адвокатов, сотрудников детективных агентств и других), привлекаемых для оценки страхового риска, определения страховой стоимости, имущества и размера страховой выплаты, оценки последствий страховых случаев, регулирования страховых выплат;

— оплата услуг банков и других кредитных учреждений, связанных с осуществлением страховой деятельности, включая операции по обслуживанию выплат страхователям по расчетному и другим счетам, выдаче и приему наличных денег;

д) расходы на рекламу, подготовку и переподготовку кадров, представительские расходы в пределах действующих норм и нормативов, исчисленных с учетом отраслевых особенностей;

е) расходы на изготовление страховых свидетельств, бланков строгой отчетности, квитанций и т. п.;

ж) оплата консультационных и информационных услуг, а также аудиторских услуг, оказанных с целью подтверждения годового бухгалтерского отчета и в соответствии с другими требованиями законодательства;



з) расходы на публикацию годового баланса и счетов прибыли и убытков;

и) расходы на аренду основных фондов, включая их отдельные части, не используемые для осуществления страховой деятельности, в том числе автомобильного транспорта, для перевозки документов и материальных ценностей;

Для определения финансовых результатов на основании специальных расчетов устанавливается сумма отчислений в страховые резервы, а также суммы возврата страховых резервов, отчисленных в предыдущие периоды.

## **6.2. ПРАВООТНОШЕНИЯ ПО РЕГУЛИРОВАНИЮ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЦЕННЫХ БУМАГ**

В настоящее время законодательство в области налогообложения ценных бумаг становится все более сложным. Налогообложение ценных бумаг является частью общего процесса налогообложения прибыли (дохода) и на него распространяется действие Налогового кодекса Республики Узбекистан от 24 апреля 1997 года: Налог на доходы (прибыль) юридических лиц» в части, когда доходы от ценных бумаг становятся базой для налогообложения прибыли.

Операции с ценными бумагами и начисление дивидендов представляют собой новые объекты налогообложения для акционерных обществ, на которые распространяется действие большого числа законодательных и нормативных актов, касающихся вопросов налогообложения доходов физических и юридических лиц, имущества, сделок с ценными бумагами. Так, акционерное общество, выступающее в качестве эмитента, регистрирующего органа при совершении сделок с его ценными бумагами, осуществляемых без посредников, является источником выплаты доходов по акциям и облигациям. Выполнение данных функций, влечет за собой появление соответствующего объекта налогообложения. В соответствии с действующим законодательством акционерное общество является агентом по сбору налога на доходы от дивидендов у источника — при их выплате акционерам. Удержание налога с акционеров, не являющихся работниками общественного производства, осуществляется по ставке за дивиденды и проценты 15% (Статья 30 НК РУз) гласит, что доход (прибыль) нерезидента, полученный из источника выплаты в Республике Узбекистан, не связанный с постоянным учреждением, подлежит налогообложению у источника без вычетов.

При исчислении подоходного налога с акционеров работников,

занятых в общественном производстве, размер причитающегося им дивиденда добавляется к сумме полученного с начала года дохода по основному месту работы, и налог исчисляется по соответствующей ставке. С дивидендов, получаемых работающими, являющимися плательщиками алиментов, удерживаются алименты.

При выплате дивидендов акционерам—юридическим лицам с них удерживается налог по ставке 15%, а с акционеров банков—18%.

Если часть акций общества находится в собственности государства, причитающиеся по ним дивиденды перечисляются в бюджеты по принадлежности пакета акций—республиканский (государственный) или местный.

Директивными актами предусмотрено, что начисление дивидендов по акциям и расчет по налогу на доходы по дивидендам представляются в налоговые органы в десятидневный срок после объявления общим собранием окончательного размера дивидендов, а уплата налога осуществляется в пятидневный срок после представления отчета.

Общее собрание (совет директоров) может объявить дату выплаты дивидендов, например, через два месяца после общего собрания акционеров—этот срок не регламентируется законодательством.

Сроки уплаты подоходного налога определены законодательством о налогообложении физических лиц и не согласуются с акционерным законодательством. Поэтому такое требование правомерно для перечисления дивидендов по привилегированным акциям типа Б, поскольку прямо предусмотрено уставом акционерного общества, созданного в процессе приватизации. Перечисление дивидендов по обыкновенным акциям может быть осуществлено не ранее официально объявленной акционерным обществом даты выплаты дивидендов. Важным источником доходов акционеров является прирост курсовой стоимости принадлежащих им акций:

Статья 47 Налогового кодекса Республики Узбекистан в части «Налог на доходы физических лиц» предусматривает, что объектом налогообложения является налогооблагаемый доход, исчисленный как разница между совокупным годовым доходом и вычетами, определяемыми в соответствии с НК РУз.

Доходы физических лиц от прироста курсовой стоимости облагаются подоходным налогом в том случае, если совокупный размер дохода, полученный от продажи принадлежащего акционеру имущества, превышает пятидесятикратный установленный законом размер минимальной заработной платы.

При определении налогооблагаемой базы учитываются доходы, полученные от продажи всех видов имущества, за исключением квартир, дач, жилых домов, садовых домиков, автомобилей и других транспортных средств, драгоценностей и произведений искусств.

Нормализация положения с подоходным налогом с физических лиц в части операций с ценными бумагами лишает несогласованность подходов к налогообложению акций, дополнительно выдаваемых акционерам, при увеличении уставного капитала. Так, одни считают, что при получении акционерами дополнительных акций безвозмездно, в том числе акций, выпускаемых и первично размещаемых в процессе увеличения уставного капитала в связи с переоценкой основных фондов, их стоимость должна включаться в совокупный годовой доход физического лица—акционера. Другие различают обложения подоходным налогом в зависимости от характера увеличения уставного капитала:

— в результате распределения полученной прибыли или в связи с переоценкой основных фондов. Получение дополнительных акций во втором случае не рассматривается как доход, подлежащий к налогообложению при их выдаче.

Регистрация всех видов сделок осуществляется в специальном учетном регистре, в котором указывается сумма сделки и сумма уплаченного налога на операции с ценными бумагами, а также форма платежа.

Ведение такого учетного регистра даст возможность налоговым органам контролировать правильность налогов и своевременность перечисления налоговых платежей в бюджет; для акционерных обществ присвоение регистрационных номеров договорам купли-продажи акций позволит упростить процедуру внесения изменений в реестр акционеров.

Эмитент (акционерное общество) является агентом по сбору налога, за исключением случаев, когда одной из сторон сделки выступают профессиональные участники рынка ценных бумаг (кроме инвестиционных консультантов) или банки. В этом случае они регистрируют сделку и взимают налог на операции с ценными бумагами.

При осуществлении операций на вторичном рынке ценных бумаг, налог уплачивает и продавец, и покупатель. При новых выпусках ценных бумаг эмитент уплачивает налог в размере 0,8% с суммы увеличения уставного капитала при регистрации проспекта эмиссии. При продаже акций их первым владельцем, с

при осуществлении операций на первичном рынке налог уплачивает только инвестор (покупатель). В этом случае налог должен уплачиваться при регистрации договоров купли-продажи и мены акций, облигаций, а также производных ценных бумаг.

Переоформление прав собственности на ценные бумаги по договорам дарения и в порядке наследования осуществляется нотариусом, при этом взимается налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

Оценка стоимости ценных бумаг осуществляется экспертами. Следует учитывать, что в соответствии с действующим законодательством наследуемое имущество и имущество, переданное в порядке дарения, может быть продано, подарено, обменено собственником только после уплаты им налога, что подтверждается справкой налогового органа.

Стоимость ценных бумаг, полученных в дар или по наследству, включается в состав налога с имущества, переходящего в порядке наследования дарения, а не совокупного налогооблагаемого дохода.

Налог с имущества, переходящего в порядке наследования, исчисляется от его стоимости (оценки) на день открытия наследства, даже если бы стоимость этого имущества в момент выдачи свидетельства превышала его оценку на день открытия наследства. Налог с имущества, переходящего в порядке дарения, исчисляется с цены, указанной сторонами, участвующими в сделке; при отсутствии указанной оценки — со стоимости, определенной по свободным (рыночным) ценам.

Оценка стоимости ценных бумаг осуществляется экспертами. Принимая во внимание, что вексель одновременно сочетает свойства ценной бумаги, долгового обязательства и расчетного средства, можно говорить о специфике участия векселя в гражданско-правовых отношениях и налогообложения вексельных операций.

Налогообложения вексельных операций приобретает, наряду с другими видами налогообложения ценных бумаг, особую актуальность. Это связано не только со сложностью института вексельного оборота и налога с него, но и с неурегулированностью многих вопросов в этой сфере гражданским и налоговым законодательством.

Вексель является платежным документом, который используется для осуществления безналичных расчетов. Одной из основных причин многих вопросов, возникающих при налогооб-

ложении и бухгалтерском учете вексельных операций, является смещение сущности и функций векселя, допущенное в большинстве нормативных документов. По существу, вексель представляет собой ценную бумагу, используемую для оформления финансовых долговых обязательств. При выплате процентного дохода по векселям источник выплаты удерживает подоходный налог по ставке 15% и сообщает об этом в налоговую инспекцию по месту жительства налогоплательщика. Полученные проценты включаются в совокупный доход физического лица, и если он превышает минимальный уровень, то необходимо сделать перерасчет налога.

При получении дохода по векселю в виде дисконта налогоплательщиком по векселю обычно не удерживается и взимается налоговой инспекцией по месту жительства физического лица при заполнении налоговой декларации.

Если гражданин в течение года перебрал вексель, то доход от продажи включается в состав совокупного налогооблагаемого дохода от продажи имущества, принадлежащего ему на праве собственности, за исключением сумм от продажи квартир, дач, жилых домов, садовых домиков и земельных участков. Налог с граждан взимается при условии выдачи органами, уполномоченными совершать нотариальные действия, свидетельства о праве на наследство или оформления ими договоров дарения и только в случае, если общая стоимость имущества, переходящая в собственность гражданина, на день открытия наследства или оформления договора дарения превышает установленные законом размеры минимальной месячной оплаты труда.

Вексель — один из видов гражданско-правовых сделок, форма и сроки которых установлены общими нормами гражданского законодательства. Поскольку вексель оформляется при заключении кредитных и иных финансовых отношений и выступает финансовым ресурсом, то фактически всё чаще его оборот подпадает под налог на добавленную стоимость. Переводной вексель (тратта) представляет собой ценную бумагу, содержащую письменное безусловное указание векселедержателя (трассанта) плательщику (трассату) уплатить определенную сумму денег предъявителю векселя или лицу, указанному в векселе, либо тому, кого оно укажет по истечении установленного срока и по требованию.

Отличие переводного векселя от простого состоит в том, что плательщиком по тратте является не векселедатель (как в простом

векселе), а другое лицо, которое посредством акцепта принимает на себя обязательство оплатить переводной вексель в срок. В случае, если продавец поставляет свои товары без предоплаты, под вексель, такие векселя называются товарными, момент кредитования должен быть учтен у них процентной ставкой или разницей между стоимостью векселя и стоимостью поставляемой продукции.

Для покупателя — это плата за коммерческий кредит, и она относится на себестоимость продукции, причем в полном размере, в отличие от банковского кредита, который относится на прибыль.

Вексель сроком «по предъявлению» не может быть предъявлен к платежу ранее определенного срока. Вексель представляет собой весьма перспективный вид ценной бумаги как в торговой, так и в банковской сфере, поскольку:

- устанавливает гарантии исполнения обязательств путем залога ценной бумаги (векселя), выпущенного банком;

- при использовании векселя банк существенно меньше теряет, так как средства, удержанные в виде дисконта или процентной ставки по кредитам, остаются в итоге у банка, эти средства в полном объеме относятся на себестоимость (проценты же по ссудам Центрального банка Республики Узбекистан выплачиваются из прибыли);

- вексельная форма кредита более гибкая и надежная, поскольку в зависимости от финансовой ситуации полученные векселя можно переучесть и зложить в Центральном банке Р.Уз. под невысокий процент, ибо для этого банка, торговый вексель есть показатель потребностей хозяйственного оборота в ликвидности;

- вексель можно заложить в другом банке в обеспечение корреспондентских операций;

- товарный вексель появляется в банке уже после совершения хозяйственной сделки, что свидетельствует об обоснованности кредита, его надежности, кредитоспособности заемщика.

Налогообложение доходов от реализации государственных казначейских обязательств является, вместе с другими видами налогообложения ценных бумаг, немаловажной статьей дохода бюджета разного уровня.

Рынок государственных казначейских бескупонных облигаций (ГКО) получил довольно широкую популярность. Однако недоработка ряда налоговых аспектов при появлении альтернативы может отрицательно сказаться на дальнейшем расширении рынка ГКО.

ложении и бухгалтерском учете вексельных операций, является уменьшение сущности и функций векселя, допущенное в большинстве нормативных документов. По существу, вексель представляет собой ценную бумагу, используемую для оформления безусловных долговых обязательств. При выплате процентного дохода по векселям источник выплаты удерживает подоходный налог по ставке 13% и сообщает об этом в налоговую инспекцию по месту жительства налогоплательщика. Полученные проценты включаются в совокупный доход физического лица, и если он превысил минимальный уровень, то необходимо сделать перерасчет по налогу.

При получении дохода по векселю в виде дисконта налог плательщиком по векселю обычно не удерживается и взимается налоговой инспекцией по месту жительства физического лица при заполнении налоговой декларации.

Если гражданин в течение года перепродал вексель, то доход от продажи включается в состав совокупного налогооблагаемого дохода от продажи имущества, принадлежащего ему на праве собственности, за исключением сумм от продажи квартир, дач, жилых домов, садовых домиков и земельных участков. Налог с граждан взимается при условии выдачи органами, уполномоченными совершать нотариальные действия, свидетельства о праве на наследство или оформления ими договоров дарения и только в случае, если общая стоимость имущества, переходящая в собственность гражданина, на день открытия наследства или оформления договора дарения превышает установленные законом размеры минимальной месячной оплаты труда.

Вексель — один из видов гражданско-правовых сделок, форма и сроки которых установлены общими нормами гражданского законодательства. Поскольку вексель оформляется при заключении кредитных и иных финансовых отношений и выступает финансовым ресурсом, то фактически всё чаще его оборот подпадает под налог на добавленную стоимость. Переводной вексель (тратта) представляет собой ценную бумагу, содержащую письменное безусловное указание векселедержателя (трассанта) плательщику (трассату) уплатить определенную сумму денег предъявителю векселя или лицу, указанному в векселе, либо тому, кого оно укажет по истечении установленного срока и по требованию.

Отличие переводного векселя от простого состоит в том, что плательщиком по тратте является не векселедатель (как в простом

том векселе), а другое лицо, которое посредством акцепта принимает на себя обязательство оплатить переводной вексель в срок. В случае, если продавец поставляет свои товары без предоплаты, под вексель, такие векселя называются товарными, момент кредита должен быть учтен у них процентной ставкой или разницей валюты векселя и стоимости поставляемой продукции.

Для покупателя — это плата за коммерческий кредит, и она относится на себестоимость продукции, причем в полном размере, в отличие от банковского кредита, который относится на прибыль.

Вексель сроком «по предъявлении» не может быть предъявлен к платежу ранее определенного срока. Вексель представляет собой весьма перспективный вид ценной бумаги как в торговой, так и в банковской сфере, поскольку:

— устанавливает гарантии исполнения обязательств путем залога ценной бумаги (векселя), выпущенного банком;

— при использовании векселя банк существенно меньше теряет, так как средства, удержанные в виде дисконта или процентной ставки по кредитам, остаются в итоге у банка, эти средства в полном объеме основаны на себестоимости (проценты же по ссудам Центрального банка Республики Узбекистан выплачиваются из прибыли);

— вексельная форма кредита более гибкая и надежная, поскольку в зависимости от финансовой ситуации полученные векселя можно переучесть и заложить Центральном банке Р.Уз. под невысокий процент, ибо для этого банка, торговый вексель есть показатель потребностей хозяйственного оборота в ликвидности;

— вексель можно заложить в другом банке в обеспечение корреспондентских операций;

— товарный вексель появляется в банке уже после совершения хозяйственной сделки, что свидетельствует об обоснованности кредита, его надежности, кредитоспособности заемщика.

Налогообложение доходов от реализации государственных казначейских обязательств является, вместе с другими видами налогообложения ценных бумаг, немаловажной статьей дохода бюджетов разного уровня.

Рынок государственных казначейских бескупонных облигаций (ГКО) получил довольно широкую популярность. Однако недоработка ряда налоговых аспектов при появлении альтернативы может отрицательно сказаться на дальнейшем расширении рынка ГКО.

Поскольку генеральным агентом по размещению ГКО является Центральный банк, то именно на него потенциально распространяется льгота по налогу на прибыль в части дохода от размещения государственных ценных бумаг. Уполномоченные же банки должны включать комиссионные от размещения ГКО за счет и поручению клиентов в облагаемый оборот не только по налогу на прибыль, но и по налогу на добавленную стоимость.

Доход по государственным ценным бумагам можно получить несколькими способами:

- в виде суммы долга, причитающегося по ценной бумаге при её погашении;
- в виде процентного (купонного) дохода;
- в виде разницы между ценой покупки и ценой погашения;
- в виде разницы между ценой покупки и ценой перепродажи;
- в виде оплаты за оказание услуг по размещению ценных бумаг;
- в виде брокерского вознаграждения от инвесторов и вознаграждения за хранение ценных бумаг.

В зависимости от способа дохода лицо, совершающее действие с государственными ценными бумагами, платит разные налоги. Кроме этого, следует различать доходы юридических и физических лиц.

Юридические лица платят следующие налоги, связанные с операциями с ГКО: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог на имущество, налог на операции с ценными бумагами.

Налогом на добавленную стоимость (НДС) облагаются только операции с ГКО по хранению, изготовлению и брокерским (посредническим) услугам. Таким образом, если юридическое лицо получает вознаграждение за выполнение функций депозитария по государственным ценным бумагам или принимает их на хранение, то его услуги облагаются НДС. облагается этим налогом и вознаграждение дилеров на рынке ГКО по договорам, заключенным с инвесторами.

Налог на прибыль уплачивается в зависимости от вида полученного дохода. Он не берется:

- с сумм основного долга, причитающегося по государственным ценным бумагам при их погашении, при получении процентного дохода, (ни у источника, ни у получателя);



- с разницы между ценой покупки и ценой погашения;
- с услуг по размещению государственных ценных бумаг и резервов и государственного казначейства Республики Узбекистан.

В последнем случае не облагаются подоходным налогом услуги любого юридического лица, а не только банков. У банков освобождаются от налогов на прибыль доходы от депозитарных услуг по размещению казначейских обязательств и вознаграждение за выполнение функций платежного агента по ним. С брокерских услуг и услуг по хранению государственных ценных бумаг, лицо оказывающее их, также платит налог на прибыль.

Не включается в совокупный годовой доход физических лиц и не подлежат налогообложению: сумма долга, причитающаяся по государственным ценным бумагам при их погашении, процентные выплаты по ним, разница между ценой покупки и ценой погашения.

В случае перепродажи государственных ценных бумаг сумма выручки включается в доход, полученный от продажи принадлежащего физическому лицу на праве собственности имущества, за исключением сумм продажи квартир, дач, жилых домов, садовых домиков и земельных участков.

Ситуация на рынке государственных ценных бумаг осложняется ещё и тем, что до сих пор не решена проблема разработки инструктивных материалов, позволяющих однозначно трактовать законодательные нормы их налогообложения.

Унификация налоговой ставки существенно ускорила бы поступление средств в бюджет, так как держатель реестра (эмитент или регистратор) таким образом был бы освобожден от обязанности в короткий срок выяснить точный состав владельцев бумаг, подчас скрытых за номинальными владельцами, сумму дивиденда и соответственно налог по каждому из них. Эмитент мог бы сразу, направить её в бюджет не дожидаясь полной выверки реестра. При этом налогообложение балансовой прибыли различных эмитентов может быть различным в зависимости от экономической политики правительства, но ставка налогообложения доходов инвесторов этих эмитентов, возникающих и подвергающихся налогообложению у этих эмитентов, должна быть одинакова.

На практике авансовые платежи по налогу на прибыль инвестиционных фондов не выплачиваются, поскольку фирмы, профессионально занимающиеся операциями на рынке ценных бумаг, не могут реально просчитать будущую прибыль.

При существующем же порядке налогообложения брокер вынужден покупать ценные бумаги на себя и лишь затем продавать их конечному инвестору. В результате неоправданно повышается стоимость ценных бумаг, так как брокер закладывает в их стоимость и свой инвестиционный риск, снижая тем самым инвестиционную привлекательность ценных бумаг, что в свою очередь, отрицательно сказывается на развитии рынка ценных бумаг.

Для стимулирования инвестиций в экономику Налоговый кодекс РУз, предусматривает ряд мер для юридических лиц, приобретающих ценные бумаги в качестве долгосрочных финансовых вложений, отражаемых на соответствующем счете в бухгалтерском учёте.

Так статья 29 Налогового кодекса Республики Узбекистан предусматривает, что от налогообложения освобождаются дивиденды и проценты по государственным облигациям и иным ценным бумагам.

Юридическое лицо—резидент, получившее дивиденды и проценты, ранее обложенные налогом у источника выплаты в Республике Узбекистан, имеет право на вычет из их совокупного дохода при наличии документов, подтверждающих уплату налога источником выплаты.

Проценты, выплачиваемые банкам и иным финансово—кредитным организациям—резидентам, не подлежат налогообложению у источника выплаты, а подлежат налогообложению у банка и иной финансово—кредитной организации—резидента в установленном порядке.

## ТЕМА 7.

### 7.1 ПРАВООТНОШЕНИЯ ПО РЕГУЛИРОВАНИЮ СОСТАВА ЗАТРАТ ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ БАЗЫ.

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и в порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, принято Налоговым кодексом Республики Узбекистан и утверждено последующими постановлениями Кабинета Министров Республики Узбекистан.

В соответствии с этим документом основные средства (фонды) предприятий и хозяйственных организаций представляют собой совокупность средств труда, действующих в неизменной натуральной форме в течение длительного периода

как в сфере материального производства, так и в непроду-  
ственной сфере.

К основным средствам (фондам) относятся: здания, соору-  
жения, передаточные устройства, машины и оборудование,  
транспортные средства, измерительные и регулирующие при-  
боры и устройства, вычислительная техника, инструмент, про-  
изводственный инвентарь и принадлежности, хозяйственный  
инвентарь, сельскохозяйственные машины и орудия, взрослый  
рабочий и продуктивный скот (включая и мелкий), много-  
летние насаждения, и прочие основные фонды (библиотеч-  
ные фонды, сценические постановочные средства и др.), а  
также производимые за счет капитальных вложений затраты  
по улучшению земель, не связанные с созданием сооружений,  
и капитальные затраты в арендованные основные средства  
(фонды.)

Расходы по перемещению не требующего монтажа инвен-  
таря и оборудования (транспортные подвижные средства,  
свободно стоящие станки, сельскохозяйственные машины,  
строительные механизмы и т. п.), числящиеся на действующи-  
х предприятиях в основных средствах (фондах), учиты-  
ваются соответственно в издержках производства или обращения.

Расходы по перемещению оборудования, требующего монта-  
жа, числящегося на действующих предприятиях в основных сред-  
ствах (фондах), отражаются в порядке, установленном для уче-  
та частичной ликвидации объектов. Затраты по монтажу переме-  
щенных объектов и устройству фундамента на новом месте их  
эксплуатации производятся за счет средств финансирования ка-  
питальных вложений и отражаются в учете капитальных вложе-  
ний в общем порядке с соответствующим увеличением первоначальной стоимости объекта. По передвижным строительным ма-  
шинам и механизмам (экскаваторы, канавокопатели, подъемные  
краны, камнедробилки, бетономешалки и т.п.), числящиеся в  
составе основных средств (фондов), расходы по доставке на строй-  
ку, по монтажу и демонтажу, предусматриваются в составе рас-  
ходов по эксплуатации машин и механизмов и их первоначальную  
стоимость не входят. Расходы по демонтажу и доставке машин,  
возвращаемых потребителями по окончании срока эксплуатации,  
также относятся на счета учета расходов по эксплуатации ст-  
роительных машин и механизмов.

В настоящее время увеличивается зависимость и в взаимодейст-  
вие содержания различных видов гражданско—правовых догово-

ров и документов финансовой отчетности при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

С принятием Налогового кодекса РУз от 24 апреля 1997 года в соответствии со ст. 36—43 эта зависимость приобрела конкретные правовые основания. В соответствии с законодательством первичные учетные документы, оформляющие хозяйственные операции, в том числе и договоры, являются основанием ведения бухгалтерского учета. Договоры отражают содержание хозяйственной операции, правовые основы которой определяются гражданским законодательством.

Денежное выражение, расчеты, финансовые отчеты по любой хозяйственной операции регулируются финансовым законодательством:

Бухгалтерский учет имеет определенную информационную ограниченность, поскольку финансовые отчеты представляют только ту информацию, которая необходима для денежного измерения, в то время как некоторые существенные характеристики хозяйственной деятельности не могут быть выражены только в деньгах.

Так, из финансовых отчетов нельзя получить информацию о направленности маркетинговых исследований, о перспективах переустройства управления фирмы, переоборудовании, основных фондов, характере опытно-конструкторских работ. Но именно эти типы хозяйственной деятельности получают все большее распространение в узбекистанских предприятиях, большинство из которых находятся в стадии поиска своего места на рынке.

Печень затрат, включаемых в себестоимость продукции, в соответствии с Положением о составе затрат (с изменениями и дополнениями), предоставляет большие возможности для развития инвестиций и совершенствования производства, так как многие виды хозяйственной деятельности относятся на затраты.

Однако неясность экономических и законодательных границ правомерности отнесения, того или иного типа хозяйственной деятельности к затратам вызывает немалые трудности при применении этого Положения на практике.

Содержание гражданско-правовых договоров, учетная политика предприятия и его финансовая отчетность часто рассматривается налоговыми органами, как попытка уменьшить налогооблагаемую базу и необоснованно отнести на затраты многие виды хозяйственных операций.

Такой подход объясняется как несовершенством законодательства о собственности продукции, так и замедленным переходом республиканской налоговой системы и бухгалтерского учета на мировые стандарты. Органы налогового контроля неохотно принимают во внимание международные нормы и принципы анализа финансовой отчетности, обычаи делового оборота, международные финансово-правовые акты, принцип гибкости учетной политики, обязательность разъяснения налоговыми органами условий оптимизации налогообложения предприятия и др.

В частности, это касается трактовки консультационных услуг, капитального ремонта, оптимизации управления производством, установки систем безопасности и других видов деятельности. Маркетинговые консультационные договоры и операции, сделки по переоборудованию требуют длительного периода для своего завершения и определения результатов. Основные средства имеют длительный срок использования, и чем он продолжительнее, тем более условными, предварительными должны быть оценки их предельных сроков службы, амортизации, капитального ремонта. Уровень инвестиций и затрат, например, на переоборудование международного делового и торгового центра на уровне мировых стандартов, может быть определен только после завершения работ, т. е. эти вложения невозможно определить в течение длительного времени, пока ведутся работы.

При долгосрочных контрактах приходится прибегать к большим условностям в процессе оценки результатов финансовой и хозяйственной деятельности. Действующим налоговым и бухгалтерским законодательством не установлены строгие юридические рамки для содержания договоров об оказании консультационных услуг.

Тем не менее имеют место случаи, когда налоговые органы рассматривают такие консультационные услуги как затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управления. С этим нельзя согласиться, поскольку договоры не включают инвестиционную деятельность, что является правовым основанием для отнесения таких затрат по договорам к капитальным.

Инвестиционная деятельность—это вложение инвестиций, или инвестирование и совокупность практических действий по реализации инвестиций. Инвестирование с созданием и воспроизводство основных фондов осуществляется в форме капитальных вложений.

Консультационные договоры связаны с оказанием услуг, и не с созданием продукции. Эти договорные правоотношения имеют различные юридические составы. Капитальные затраты по созданию новой продукции (в том числе и научно-исследовательской, куда входит совершенствование систем управления), требуют технического задания, графика очередности сдачи работ, акта-приемки, сертификата по качеству и количеству, установления гарантийных сроков, материальной ответственности сторон и др.

Чтобы стоимость услуг по договору относилась на состав затрат при исчислении налогооблагаемой базы, необходимо обеспечить строгое соответствие содержания договора характеру консультационной деятельности, а не доверительного управления или подряда. Для этого необходимо в тексте соглашения подчеркнуть, что все виды услуг носят исключительно консультационный характер. Договоры возмездных консультационных услуг не являются договорами об инвестиционной деятельности, которая облагается налогом на прибыль по предмету договора. Затраты по договору не носят капитального характера.

Консультационные договоры определяются по сути включенных в договор отношений, а не только по названию. Данные договоры не имеют такого пункта, как стоимость услуг договора, поскольку цена для данного типа договора не имеет обязательного значения. Этот тип возмездного оказания услуг, за которые стороны, рассчитываются на условиях, установленных ими самостоятельно, закреплен как законодательством Республики Узбекистан, так и законодательством западных стран.

Договоры по оказанию консультационных услуг, заключенные между узбекистанской и иностранной фирмой, и их правовое содержание регулируются как Гражданским кодексом Республики Узбекистан, так и иностранным гражданским правом на основе обычаев делового оборота.

Положение о составе затрат не раскрывает подробно гражданско-правовое содержание консультационных услуг как вида договорных имущественных отношений, что дает основание исходить из норм гражданского законодательства.

Часто целью деятельности фирм, в том числе иностранных, преследующих исследование рынка, оценку, анализ экономико-финансовых показателей, соответственно, предметом договоров об оказании консультационных услуг является не извлечение доходов, а возмездное оказание консультационных услуг в сфере

равления (причем, оплатой часто является компенсация расходов по питанию и проживанию). Таким образом, партнеры осуществляют фактически зачет договорных требований и встречную компенсацию — через обмен услугами, которые относятся к затратам.

Другой пример неясностей в толковании экономико-правовых понятий в сфере затрат касается подрядных договоров на капитальный ремонт. Такой договор имеет несколько уровней и типов гражданско-правовых отношений: проектирование, поставку оборудования, монтаж и пуск, наладку оборудования. Важным аспектом при отнесении стоимости договора на состав затрат является его направленность на переоборудование (капитальный ремонт) основных фондов, чтобы отнести его на затраты при соответствующей сбалансированности (идентичности) сумм износа основных фондов с суммами затрат на проектирование, монтаж, пуск-наладку.

В целях налогообложения содержание подрядного договора на капитальный ремонт должно соответствовать как гражданскому законодательству, так и бухгалтерским счетам. Точное определение юридической и финансовой природы предмета и стоимости договора обеспечит защиту сторон при отнесении расходов по договору на состав затрат при исчислении налогов. Особенности отдельных видов производства, режима эксплуатации оборудования, естественных условий и влияние агрессивной среды, которые вызывают повышенный или пониженный износ основных средств (фондов), эксплуатируемых в цехе или на предприятии, учитываются посредством применения соответствующих поправочных коэффициентов, установленных к нормам амортизационных отчислений.

Учтенная на бухгалтерских счетах первоначальная стоимость основных средств (фондов) не подлежит изменению, за исключением следующих случаев:

а) переоборудование объекта (расширение, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, произведенное как правило в порядке капитальных вложений;

б) переоценка основных средств (фондов) по решениям правительства.

Нормы амортизационных отчислений установлены по группам основных средств (фондов) или по отдельным объектам, они являются едиными для всех предприятий и организаций и дифференциации не подлежат.

Нормы амортизационных отчислений по группам основных средств (фондам) и по отдельным объектам установлены отдельно на полное восстановление и на частичное восстановление (капитальный ремонт и модернизация). Изменение этой нормы за счет, другой не допускается. Поправочные коэффициенты применяются, как правило, лишь в отношении норм амортизационных отчислений на капитальный ремонт, кроме случаев, когда сроки службы основных средств (фондов) непосредственно зависят от интенсивности их использования (по двигателям внутреннего сгорания, автомобильному транспорту и т.п.).

Для отдельных видов машин и оборудования и других основных средств (фондов) предусмотрены также поправочные коэффициенты к нормам амортизационных отчислений на полное восстановление или же к общим нормам амортизационных отчислений. В тех случаях, когда поправочные коэффициенты даны к общей норме амортизационных отчислений, расчет новой скорректированной нормы с применением указанных коэффициентов производится отдельно как на полное восстановление, так и на капитальный ремонт.

Нормы амортизационных отчислений установлены, как правило, в процентах к первоначальной стоимости основных средств (фондов). Начисление амортизации по установленным нормам производится исходя из первоначальной стоимости отдельных инвентарных объектов. На сумму выплат (выплаты по районным коэффициентам, надбавки к заработной плате за непрерывный стаж работы в районах высокогорья и приравненных к ним местностях) увеличивается нормируемая величина расходов на оплату труда при определении сумм превышения этих расходов для целей налогообложения.

Что касается предусмотренных законодательством о труде выплат за непроработанное на производстве (неявочное) время (оплата очередных и дополнительных отпусков, стоимости проезда к месту отдыха работниками предприятий, расположенных в труднодоступных условиях высокогорья и приравненных к ним местностях, доплаты работникам в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка), то они относятся к составу затрат на оплату труда, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).



В состав затрат, включаемых в себестоимость, по различным отраслям и сферам деятельности включаются отчисления в следующие фонды по нормативам:

— фонд научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ — 1,5% от производственной себестоимости продукции (работ, услуг) для финансирования работ по созданию и освоению новой техники, эффективных и безопасных технологий;

— страховой фонд — 1% от объема товарной продукции для поддержания устойчивости финансового положения предприятий энергетики при изменении условий хозяйствования по причинам, не зависящим от их деятельности (снижение уровня потребления электро-и теплоэнергии, непрогнозируемые изменения метеорологических условий), и для страхования экономических рисков из-за случай аварии технологического и производственного оборудования, пожара, взрыва и стихийного бедствия;

— инвестиционный фонд — пользование высоковольтными передающими сетями (для финансирования капитального строительства энергетических объектов и мероприятий, связанных с новым строительством, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением производства, повышением надежности и экологической безопасности энергообъектов комплексно с объектами инфраструктуры и социальной сферы).

Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью — это затраты предприятия по приёму и обслуживанию представителей других предприятий, организаций и учреждений (включая иностранных), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседание совета (правления) предприятия и ревизионной комиссии.

К предпринимательским расходам относятся затраты, связанные с проведением официального приёма (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия) представителей (участников), их транспортным обеспечением, посещением культурно-зрелищных мероприятий, буфетным обслуживанием во время переговоров и проведением мероприятий культурной программы, с оплатой услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия.

Указанные расходы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах утвержденных советом (правлением) смет предприятия на отчетный год. Общая сумма расходов по смете и фактические расходы, относимые на себестоимость про-

роэкономике и статистике РУз. Правильность исчисления налога на прибыль зависит от учетной политики предприятия. В этой связи к ней предъявляется ряд требований:

- полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (в том числе, приносящих прибыль);
- осмотрительность, т. е. большая готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов и пассивов), чем возможных доходов и активов (не допуская создания скрытых резервов);
- приоритет содержания над формой, т. е. отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но из экономического содержания фактов, условий хозяйствования, получения прибыли;
- непротиворечивость или тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;
- рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия.

Если система бухгалтерского учета не устраивает способа проведения учета по доходам (активам, прибыли), то при формировании учетной политики осуществляется разработка предприятием соответствующего способа, не противоречащего законодательству. Налогообложение прибыли предприятия осуществляется на основе соответствующей организационно-распорядительной и бухгалтерской документации предприятия. Способы ведения бухгалтерского учета, отобранные предприятием при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом издания соответствующего организационно-распорядительного документа. Выбранные способы применяются всеми структурными подразделениями предприятия, включая выделенные на отдельный баланс независимо от их места расположения.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики предприятия и подлежащим раскрытию в составе бухгалтерской отчетности для целей налогообложения, относятся способы:

- погашение стоимости основных средств; нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов товаров, де-

завершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от реализации продукции (товаров, услуг, работ) и другие способы.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в составе бухгалтерской отчетности информации об учетной политике предприятия по конкретным вопросам бухгалтерского учета, связанного с получением прибыли, устанавливаются соответствующими актами по бухгалтерскому учету. В случае публикации неполной бухгалтерской отчетности информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам по полученной прибыли.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета по доходной и расходной части подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности предприятия за отчетный год.

Бухгалтерская отчетность, представляемая в течение отчетного года, может не содержать информации об учетной политике предприятия, если в последней не произошли изменения со времени составления предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, раскрывшей учетную политику. Изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей—бухгалтерской отчетности при налогообложении прибыли в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным, а также причины этих изменений и оценка последствий их в стоимостном выражении, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Изменения в учетной политике предприятия могут иметь место в случае:

- реорганизации предприятия (слияния, разделения, присоединения);
- смены собственников;
- изменений в законодательстве Республики Узбекистан или в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- разработки новых способов бухгалтерского учета.

## 7.2. ПРАВООТНОШЕНИЯ ПО ОСВОБОЖДЕНИЮ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ

Льготы по налогам устанавливаются в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. В соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан от 24 апреля 1997 года введены следующие налоговые льготы:

- необлагаемый минимум объекта;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- понижение налоговых ставок;
- вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);
- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);
- прочие налоговые льготы;

Порядок определения расходов обязательных платежей, затрат и отчислений, подлежащих вычету из совокупного дохода, устанавливается Кабинетом Министров Республики Узбекистан. Президент Республики Узбекистан обращает внимание на необходимость фактического уменьшения налогового бремени при сохранении стабильных основ действующей налоговой системы. Предполагается провести ряд законодательных мер, направленных на создание льготных условий налогообложения прибыли для стимулирования инвестиций в приоритетные направления структурной перестройки экономики. Эти меры включают:

- 1) совершенствование механизмов инвестиционного налогового кредита;
- 2) существенное упрощение налоговых процедур, особенно для малого бизнеса;
- 3) расширение прав плательщиков налога на прибыль и на другие налоги;

Налоговым кодексом Республики Узбекистан предусмотрены меры по урегулированию налогово—бюджетных отношений на уровне и бюджеты субъектов республики — местные бюджеты. Налог на прибыль, отчисляемый в бюджеты субъектов Республики Узбекистан, должен использоваться в программах развития,

реализуемых на местном уровне. Изъятие из обложения определенных элементов объекта налога часто используется в законодательной практике налогообложения.

В статье 32 Налогового кодекса Республики Узбекистан установлено, что налогооблагаемый доход (прибыль юридических лиц) уменьшается на сумму:

— взносов на экологические, оздоровительные и благотворительные фонды, учреждения культуры, народного образования, здравоохранения, социального обеспечения, физической культуры и спорта, но не более одного процента налогооблагаемого дохода (прибыли);

— затрат, направляемых на инвестиции (развитие, расширение и реконструкцию основного производства), а также на погашение кредитов, полученных на инвестиции, при условии полного использования начисленного износа, но не более пятидесяти процентов налогооблагаемого дохода (прибыли);

— отчислений от дохода (прибыли) предприятий находящихся в собственности религиозных и общественных объединений (кроме профессиональных союзов, политических партий и движений), благотворительных фондов, направляемых на осуществление уставной деятельности этих объединений и фондов;

— тридцати процентов затрат на проведение природоохранных мероприятий;

— средств, направляемых на содействие развитию футбола, укрепление материально—технической базы футбольных клубов и школ, но не более пяти процентов от налогооблагаемого дохода (прибыли).

Также исключаются от уплаты налога из доходов (прибыль) юридические лица в соответствии со ст. 31 Налогового кодекса Республики Узбекистан:

1) в общей численности работников которых учащиеся средних школ и профессионально—технических училищ составляют не менее семидесяти пяти процентов;

2) специализированные на производстве протезно ортопедических изделий, инвентаря, а также по оказанию услуг для инвалидов—по основному виду деятельности;

3) в общей численности которых работает не менее пятидесяти процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941—1945 годов, кроме занимающихся торговой, посреднической, снабженческо—сбытовой и заготовительной деятельностью;

4) лечебно-производственные мастерские при лечебных учреждениях;

5) учреждения по исполнению наказания;

6) некоммерческие, получающие за счет бюджета предприятия, организации и учреждения, — кроме доходов (прибыли), полученных ими от предпринимательской деятельности;

7) городского пассажирского транспорта (кроме такси, в том числе маршрутного) по услугам, связанным с перевозкой пассажиров;

8) по доходам (прибыли) от осуществления работ по реставрации и восстановлению памятников истории и культуры;

9) по доходам (прибыли) от осуществления работ по содержанию, ремонту и строительству автомобильных дорог общего пользования;

10) по доходам (прибыли), используемым на приобретение жилья по договорам с Узжилсбербанком для своих работников;

11) вновь созданные, дехканские (фермерские) хозяйства и частные предприятия по доходам (прибыли), полученным от производства и переработки сельскохозяйственной продукции, выпуска товаров народного потребления, производства строительных материалов, сроком на два года с момента их регистрации;

12) вновь созданные, организации, занимающиеся туристической деятельностью в городах Самарканде, Бухаре, Хиве и Ташкенте, на период с момента создания до получения первой прибыли, но на срок не более трех лет с момента их регистрации;

13) по доходам (прибыли), полученным:

а) патентовладельцем (лицензиаром) от использования объектов промышленной собственности в собственном производстве, а также от продажи на них лицензии — с даты начала использования в пределах срока действия;

— изобретения и селекционного достижения по патенту — в течение пяти лет;

14) вновь создаваемые производственные предприятия с иностранными инвестициями, производящие экспортоориентированную и импортозамещающую продукцию;

— сроком на пять лет с момента начала производства, если в объеме производства более двенадцати пяти процентов составляют товары детского ассортимента; в последующие годы налог взимается по ставке, сниженной в два раза против действующей;

— сроком на два года с момента начала производства, если доля иностранного капитала в уставном фонде предприятия составляет пятьдесят процентов и более;

15) производственные предприятия с иностранными инвестициями с долей иностранного капитала в уставном фонде пятьдесят процентов и более — по доходу (прибыли), направляемому на развитие и расширение производства;

16) производственные предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие капитальные вложения в проекты, включенные в инвестиционную программу Республики Узбекистан, в первые семь лет с момента регистрации;

17) с иностранными инвестициями, доля иностранного капитала в уставном фонде которых более тридцати процентов, специализирующиеся на производстве и переработке сельскохозяйственной продукции (кроме виноградных и плодово-ягодных вин, крепких напитков), товаров народного потребления и строительных материалов, медицинского оборудования, машин и оборудования для сельского хозяйства, легкой и пищевой промышленности, заготовке, переработке вторсырья и бытовых отходов, — в течение двух лет с момента регистрации;

18) сроком на три года с момента начала производства вновь создаваемые на территории поселков, кишлаков, аулов предприятия по переработке сельскохозяйственной продукции и производству товаров народного потребления. В последующие годы налог взимается по ставке, сниженной в два раза против действующей;

19) вновь созданные (кроме занимающихся торговой, посреднической, снабженческо—сбытовой и заготовительной деятельностью) уплачивают налог в первый год с момента создания (регистрации) в размере двадцати пяти процентов и второй год — в размере пятидесяти процентов от установленной ставки. В последующие годы налог на доходы (прибыль) уплачивается в полном размере по установленной ставке.

По итогам отчетного года освобождаются от уплаты налога на доходы (прибыль) сумма, эквивалентная выручке в свободно конвертируемой валюте, полученной предприятиями от прироста объемов экспорта товаров (работ, услуг).

Данная льгота не распространяется на посреднические организации, а также предприятия, производящие экспортные сырьевые товары: хлопковое волокно, линит, нефть, нефтепродукты, элек-

троэнергию, газовый конденсат, природный газ, драгоценные, цветные и черные металлы, хлопчатобумажную пряжу.

Договор о предоставлении налогового кредита должен содержать положения, в соответствии с которыми налогоплательщик не вправе в течение срока действия договора продавать либо передавать во владение, пользование или распоряжение другим юридическими и физическим лицам основные фонды (здания, сооружения, оборудование и т. д.), приобретенные за счет средств налогового кредита.

Договор о предоставлении налогового кредита должен содержать положения, дающие право городской и районным налоговым инспекциям:

— требовать и получать от налогоплательщика информацию о характере использования средств, получаемых в результате предоставления налогового кредита;

— проводить проверку обоснованности использования средств налогового кредита непосредственно у налогоплательщика;

— расторгнуть договор по основаниям, предусмотренным законодательством субъекта Республики Узбекистан о налоговом кредите.

В случае невыполнения налогоплательщиком требований, налоговый орган может расторгнуть договор и по месту его учета взыскать в бесспорном порядке причитающиеся к уплате суммы, включая проценты и пени. При недостаточности денежных средств на счетах налогоплательщика налоговый орган использует другие предусмотренные законодательством меры по обеспечению поступления средств в местный бюджет. Взыскание платежей, по которым изменен срок исполнения налогового обязательства, осуществляется в сроки, предусмотренные договором о предоставлении налогового кредита.

Начисление и взыскание процентов за пользование налоговым кредитом осуществляется налоговым органом в соответствии с положениями, предусмотренными договором о его предоставлении. Налогоплательщик, пользующийся налоговым кредитом, обязан обеспечить ведение учета движения полученных в связи с этим денежных средств на отдельных субсчетах соответствующих счетов бухгалтерского учета.

Правительственные меры по поддержке малого предпринимательства предусматривают постепенное внесение в налоговое законодательство следующих налоговых льгот:



— освобождение от налогообложения суммы прибыли, накопленной за определенный период времени и используемой для развития собственного производства;

— установление льготных ставок налога на прибыль малых предприятий в третий и четвертый годы работы с момента их регистрации;

— освобождение от налога на прибыль средств негосударственных юридических лиц и от подоходного налога — физических лиц, направляемых в местные бюджеты для поддержки предпринимательства;

— предоставление льгот по налогообложению доходов коммерческих банков, предоставляющих кредиты малым предприятиям, занимающимся производственной деятельностью;

— сохранение налоговых льгот для малых предприятий при их приватизации;

— зачисление налога на прибыль малых предприятий, работающих по приоритетным направлениям, полностью в местные бюджеты.

Инвестиционный налоговый кредит является одной из налоговых льгот. Для получения налогового кредита предприятие заключает кредитное соглашение с налоговым органом по месту регистрации предприятия. При этом налоговый орган не вправе требовать от предприятия:

— начала возврата кредита ранее, чем через два года после даты подписания соглашения, а также погашения налогового кредита в срок менее пяти лет, если иной срок не согласован с предприятием;

— установления процентов на сумму взятого налогового кредита свыше сложного процента инфляции, признаваемого правительством Республики Узбекистан в качестве официального индекса инфляции, определяемого для периода кредитного соглашения соответствующим органом.

Для арендных предприятий, созданных на основе аренды имущества государственных предприятий и их структурных подразделений, сумма налога на прибыль, исчисленная по установленным ставкам, уменьшается на сумму арендной платы (за вычетом амортизационных отчислений входящих в её состав, подлежащей в установленном порядке взносу в бюджет. Органы государственной власти, Республики Каракалпакстан и областей помимо льгот, предусмотренных республиканским законодательством, могут с устанавливать для отдельных категорий плательщи-

ков дополнительные льготы по налогу в пределах сумм налоговых платежей, направляемых в их бюджеты.

В соответствии ст. 71 Налогового кодекса Республики Узбекистан от налога на добавленную стоимость освобождаются:

1) операции по страхованию и перестрахованию, включая услуги, связанные с этими операциями, осуществляемые посредниками и агентами по страхованию;

2) выдача и передача ссуд;

3) операции, касающиеся денежных вкладов, текущих счетов, платежей, перечислений, чеков и прочих ценных бумаг;

4) операции, касающиеся обращения иностранной валюты и денег, являющихся законными средствами платежа, за исключением тех, которые используются в гуманизматических целях;

5) операции, касающиеся обращения ценных бумаг, за исключением операций по их изготовлению и хранению;

6) действия, выполняемые специально на то уполномоченными органами, за которые взимаются государственная пошлина, сборы;

7) услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, по уходу за больными и престарелыми;

8) ритуальные услуги похоронных бюро и кладбищ;

9) патентные пошлины, регистрационные сборы и лицензионные платежи за приобретение прав на объекты интеллектуальной собственности;

10) продукция предприятий, специализированных на производстве протезно-ортопедических изделий, инвентаря для инвалидов и оказании услуг инвалидам по ортопедическому протезированию, продукция лечебно-производственных мастерских при лечебных учреждениях;

11) товары, импортируемые физическими лицами в пределах норм беспошлинного ввоза, утвержденных таможенным законодательством;

12) реализация сельскохозяйственной продукции собственного производства;

13) продажа почтовых марок (кроме коллекционных), маркированных открыток, конвертов;

14) услуги организаций связи по выплате пенсий и пособий;

15) научно-исследовательские и инновационные работы, выполняемые по государственным контрактам, в рамках научно-технических программ Государственного комитета Республики Узбекистан по науке и технике;

16) услуги городского пассажирского транспорта (кроме такси, в том числе маршрутного), а также услуги по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении железнодорожным и автомобильным транспортом общего пользования;

17) жилищно-коммунальные и эксплуатационные услуги, оказываемые населению;

18) услуги в сфере народного образования, связанные с учебно-производственным процессом, а также плата за обучение в высших и средних специальных учебных заведениях;

19) обороты по реализации драгоценных металлов уполномоченному государственному органу по хранению;

20) услуги по проведению обрядов и церемоний религиозными организациями и объединениями;

21) медицинские, санаторно-курортные, и оздоровительные, туристско-экскурсионные услуги, услуги учреждений физической культуры и спорта по основной (профильной) деятельности, детских лагерей и отдыха;

22) стоимость приватизируемого государственного имущества;

23) гидрометеорологические и аэрологические работы;

24) геологические и топографические работы;

25) выручки от объема выполненных работ по эксплуатации и ремонту дорог общего пользования;

26) продукция и услуги по основной деятельности издательства, редакций газет и журналов, предприятий полиграфии и книжной торговли, телерадиокомпаний, Национального информационного агентства Узбекистана;

27) стенографические услуги;

28) услуги по экологической экспертизе, проводимые уполномоченными государственными организациями;

29) услуги по научно-технической обработке, реставрации, переплету и использованию архивных документов, совершенствованию делопроизводства;

30) услуги по обучению государственному языку и делопроизводству на государственном языке;

31) строительные материалы, производимые в республике и реализуемые индивидуальным застройщикам;

32) выполненные объемы работ: подрядных, ремонтно-строительных, спецмонтажных организаций, осуществляющих строительство и спецмонтажные работы в частном жилищном строительстве;

33) выполненные объемы работ в жилищном строительстве по договорам, заключенным с Узжилбербанком по строительству жилья для физических и юридических лиц;

34) услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров, а также иностранных грузов через территорию Республики Узбекистан (транзитные перевозки);

35) юридические лица, в общей численности которых работает пятьдесят процентов инвалидов, кроме занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью;

36) имущество ввозимое для оказания помощи в результате стихийных бедствий, вооруженных конфликтов, несчастных случаев или аварий, а также товары, ввозимые в качестве гуманитарной помощи.

Налог на добавленную стоимость, начисляемый на товары (работы, услуги) предприятий общества Красного Полумесяца Республики Узбекистан, Союза театральных деятелей Узбекистана, Международного благотворительного фонда «Соғлом авлод учун», Фонда «Нуроний», не уплачивается в бюджет при условии использования высвобождаемых средств на выполнение уставных задач, обществ, союза и фондов.

## Т Е М А 8

### ПРАВООТНОШЕНИЯ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

Роль международных соглашений в обеспечении условий минимизации налогообложения предприятий с иностранным капиталом определена Налоговым кодексом Республики Узбекистан статьями 33—43.

Статья 35 Налогового кодекса Республики Узбекистан гласит, что иностранные юридические лица подлежат налогообложению на территории Республики Узбекистан в соответствии с Налоговым кодексом с учетом особенностей, установленных международными договорами Республики Узбекистан.

Взымание налогов и сборов с иностранных юридических лиц может быть прекращено или ограничено на основе взаимности в случаях, когда в соответствующем иностранном государстве такие же меры осуществляются по отношению к юридическим лицам Республики Узбекистан.

При заключении сделок с иностранными юридическими лицами не разрешается включение в условия этих сделок налоговых оговорок, в соответствии с которыми налогоплательщики и иные

лица, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан, обязуются нести расходы иностранных юридических лиц по уплате налогов и сборов. В дополнение к налогу на доход (прибыль) постоянное учреждение юридического лица — нерезидента подлежит налогообложению с дохода (прибыли) этого постоянного учреждения, переводимого за рубеж, в размере десяти процентов.

В соответствии со статьей 36 Налогового Кодекса Республики Узбекистан доходы и вычеты, касающиеся долгосрочных контрактов, учитываются в течение финансового года в части фактического их исполнения.

Фактическое исполнение долгосрочного контракта определяется посредством сопоставления расходов, понесенных до конца финансового года, с совокупными расходами по данному контракту.

Правовые нормы, касающиеся государственной поддержки внедрения новых технологий, содержатся в соглашениях о торговле и займах с международными организациями. Это — Соглашение между Республикой Узбекистан и Европейским банком реконструкции и развития о займе для финансирования проекта поддержки предприятий и развития сельского хозяйства и другие соглашения с Международным банком реконструкции и развития.

При определении прибыли иностранных юридических лиц учитываются следующие особенности её формирования:

1) Согласно статей 33 и 34 Налогового кодекса Республики Узбекистан установлено, что налогоплательщик — нерезидент, осуществляющий деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение, является плательщиком налога по доходам (прибыли) из источников в Республике Узбекистан, связанных с постоянным учреждением, уменьшенным на сумму вычетов, предусмотренных Налоговым кодексом Республики Узбекистан в отношении такого дохода (прибыли). Доход (прибыль) нерезидента, не связанный с постоянным учреждением, подлежит налогообложению у источника выплаты по совокупному доходу без осуществления вычетов, если источник дохода (прибыли) находится в Республике Узбекистан, по ставкам, предусмотренным статьей 30 НК РУз, т. е. на дивиденды и проценты — 15 процентов, на страховые премии, выплаченные на страховку или перестраховку рисков 10 процентов, на телекоммуникации или транспортные услуги для международной связи при перемещении между Республикой Узбекистан и другими государствами (доходы от фрахта), 6 процентов, на роялти, доходы по аренде, доходы от оказания услуг, включая услуги по управлению, консультированию и

другие доходы, кроме доходов, которые уже облагались налогом на доходы (прибыль) — 20 процентов.

Налогообложение у источника выплаты применяется независимо от того, произведен платеж внутри или за пределами Республики Узбекистан.

б) в случае, когда иностранное юридическое лицо осуществляет деятельность не только в Республике Узбекистан, но и за её пределами, и при этом ведет отдельный учет прибыли, позволяющий определить прибыль от деятельности, осуществляемой им через постоянное представительство, сумма прибыли может быть определена на основе расчета, согласованного с налогоплательщиком с налоговым органом, контролирующим его платежи в бюджет;

в) в случае, если не представляется возможным прямо определить прибыль, полученную иностранным юридическим лицом от деятельности в Республике Узбекистан, налоговый орган вправе рассчитывать её на основании валового дохода или произведенных расходов.

Налогообложение прибыли иностранных юридических лиц является предметом специального налогового регулирования, установленного в соответствии с национальными и международными налоговыми нормами.

Основными правовыми актами, регулирующими налогообложение доходов иностранных юридических лиц являются: Налоговый кодекс Республики Узбекистан, главы «Налог на доходы (прибыль) юридических лиц», «Налогообложение доходов (прибыли) нерезидентов и иностранных юридических лиц» от 24 апреля 1997 года, Закон Республики Узбекистан (О земельном налоге» от 6 мая 1993 года, а также разъяснение Госналогслужбы Республики Узбекистан и Министерства финансов Республики Узбекистан по отдельным вопросам, связанным с применением налогового законодательства о налогообложении прибыли (дохода) юридических лиц, договоры между Республикой Узбекистан с отдельными государствами о защите взаимных капиталовложений и предотвращении двойного налогообложения.

В соответствии с перечисленными законодательными актами объектом налогообложения для иностранных юридических лиц, действующих в Республике Узбекистан через постоянное представительство, является часть прибыли иностранного юридического лица, полученная в связи с деятельностью в Узбекистане (ставка на прибыль юридических лиц подлежит обложению налогом по предельной ставке тридцать пять процентов—ст 28 НК РУз),

однако Кабинетом Министров Республики Узбекистан могут быть установлены пониженные ставки налога на доходы (прибыли) для юридических лиц:

- производящих сельскохозяйственную продукцию — по основной деятельности;
- с иностранными инвестициями;
- производящих товары детского ассортимента и художественных промыслов;

Плательщиками налога на прибыль являются компании, фирмы, любые другие организации (в том числе товарищества), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на территории Республики Узбекистан через постоянные представительства.

Иностранные юридические лица, получающие доход, не связанный с деятельностью в Узбекистане через постоянные представительства, являются плательщиками налога только с дохода получаемого из источников в Республике Узбекистан. Доходы и расходы по посредническим операциям и сделкам для целей исчисления налога на прибыль иностранного юридического лица учитываются отдельно. К посредническим операциям и сделкам относится деятельность иностранного юридического лица, выступающего в роли комиссионера или поверенного в договоре комиссии или поручения.

Много разногласий возникает между иностранными инвесторами и налоговыми службами из-за коллизии налогового и валютного законодательства. Гражданско-правовая природа валютных средств, как имущества и объекта специального валютного оборота (требующего банковской лицензии), при налогообложении прибыли в иностранной валюте от совместной деятельности ещё не ясна в законодательстве. В связи с этим встает вопрос: имеют ли право предприятия с иностранными инвестициями, созданные и действующие в соответствии с законодательством Республики Узбекистан, осуществлять перевод денежных средств в иностранной валюте, полученной в качестве дохода от совместной деятельности, резиденту — участнику совместной деятельности без предварительного получения лицензий Центрального банка Республики Узбекистан на проведение валютных операций. Перевод дивидендов и прибыли от ведения совместной деятельности является текущей валютной операцией,

Закон четко разделяет валютные операции на два типа — «текущие валютные операции» (осуществляемые без ограничений) и «валютные операции, связанные с движением капитала» (осуществляемые по лицензии Центрального банка Республики Узбекистан).

При проведении текущих операций по переводу денежных средств в иностранной валюте стороны — резиденты могут руководствоваться Гражданским кодексом Республики Узбекистан, из которого следует, что если валютные отношения, основанные на совместной деятельности, носят имущественный, а не властный характер, то на них распространяется положения ГК РУз, о самостоятельном выборе сторонами формы и валюты расчетов, исходя из принципа свободы договорных отношений.

Если же валютные отношения основаны на властном подчинении одной стороны другой, на них положения Гражданского кодекса не распространяются. Под постоянным представительством иностранного юридического лица в Республике Узбекистан для целей налогообложения понимаются: бюро, контора, агентство, любое другое постоянное место регулярного осуществления деятельности (связанное с представлением своих интересов или интересов других юридических лиц, а также с разработкой природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ, по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, с эксплуатацией игровых автоматов и осуществлением иных видов деятельности) по извлечению дохода на территории Республики Узбекистан или за границей, а также любые организации и физические лица, уполномоченные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в Республике Узбекистан.

Налогообложению подлежит прибыль, образуемая за счет выручки от реализации продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость и акцизов, иных материальных ценностей и доходов от внереализационных операций за вычетом затрат, непосредственно связанных с осуществлением деятельности в Республике Узбекистан через постоянное представительство, включая управленческие и общеадминистративные расходы, понесенные как на территории Узбекистана, так и за границей. В состав доходов от внереализационных операций включаются также суммы средств, полученные безвозмездно от других предприятий при отсутствии совместной деятельности (за исключением средств, зачисляемых в уставные фонды предприятий его учредителями).



Состав затрат, учитываемых при исчислении налога на прибыль, определяется в том же порядке, что и для предприятий, являющихся юридическими лицами по законодательству Республики Узбекистан.

В каждом конкретном случае для этих целей принимается один из следующих показателей:

— удельный вес валовой выручки от реализации продукции (работ, услуг) в Республике Узбекистан в общей выручке иностранного юридического лица от всей его деятельности;

— удельный вес связанных с деятельностью на территории Республики Узбекистан расходов в общей сумме расходов иностранного юридического лица;

— удельный вес численности персонала, занятого осуществлением деятельности на территории Республики Узбекистан, в общей численности персонала иностранного юридического лица.

Иностранские юридические лица, получающие доходы не в денежной, а в натуральной форме (в виде продукции и имущества), уплачивают налог на прибыль, исходя из рыночных цен на такую же или аналогичную продукцию или имущество.

При исчислении налога облагаемая прибыль иностранного юридического лица при фактически произведенных затратах и расходах уменьшается на суммы:

а) прибыли, направленной в Республике Узбекистан на финансирование капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения (эта льгота предоставляется предприятиям, осуществляющим развитие собственной производственной и непроизводственной базы, при условии полного использования сумм начисленного износа (амортизации) на последнюю отчетную дату;

б) в размере тридцати процентов затрат по проведению природоохранных мероприятий;

в) взносов в Республике Узбекистан на благотворительные цели, взносов в экологические, оздоровительные фонды, учреждения культуры, народного образования, здравоохранения, социального обеспечения, физической культуры и спорта, но не более одного процента налогооблагаемого дохода (прибыли);

— затрат, направляемых на инвестиции (развитие, расширение и реконструкцию основного производства), а также на погашение кредитов, полученных на инвестиции, при условии полного использования начисленного износа, но не более пятидесяти процентов налогооблагаемого дохода (прибыли);

— по доходам предприятий с иностранными инвестициями налогооблагаемая база уменьшается на сумму отчислений в резервный фонд в размере до двадцати процентов дохода (прибыли), до достижения размеров этого фонда двадцати пяти процентов уставного фонда.

Иностранные юридические лица, не связанные с деятельностью через постоянное представительство в Республике Узбекистан, также выплачивают налог на прибыль.

Налогом на доход (прибыль) нерезидента полученный из источника выплаты в Республике Узбекистан, не связанный с постоянным учреждением, подлежит налогообложению у источника без вычетов, по следующим ставкам:

— дивиденды и проценты — 15 процентов;

— страховые премии, выплаченные на страховку и перестраховку рисков,—10 процентов;

— телекоммуникации или транспортные услуги для международной связи при передвижении между Республикой Узбекистан и другими государствами (доходы от фрахта) — 6 процентов;

— роялти, доходы по аренде, доходы от оказания услуг, включая услуги по управлению, консультации и другие доходы, кроме доходов, которые уже облагались налогом на доходы (прибыль) — 20 процентов;

Арбитражная практика по спорам о налогообложении иностранных инвестиций показывает определенные недостатки правового регулирования. Особенно это касается налогообложения иностранных юридических лиц, не имеющих постоянного представительства в Республике Узбекистан, но работающих вместе с узбекистанскими хозяйствующими субъектами. Они касаются вопроса о том, кто несет ответственность за неправильное исчисление налога с доходов.

В соответствии со статьей 131 Налогового кодекса Республики Узбекистан ответственность за нарушение налогового законодательства несет налогоплательщик. Но в том случае, когда обязанность исчислять и уплачивать налог в бюджет, лежит на предприятии, выплачивающем доход, субъектом ответственности за неправильное исчисление и удержание налога, а также за несвоевременное перечисление его в бюджет является предприятие — источник выплат. На практике были сделаны выводы, что такой порядок можно применять и при нарушении налогового законодательства узбекистанским предприятиям, выплачивающим доходы иностранным юридическим лицам, не имеющим постоянного представительства в Республике Узбекистан.

В целях упорядочения таких случаев, статья 35 Налогового кодекса Республики Узбекистан об особенностях налогообложения иностранных юридических лиц гласит, что взимание налогов и сборов с иностранных юридических лиц может быть прекращено или ограничено на основе взаимности в случаях, когда в соответствующем иностранном государстве такие же меры осуществляются по отношению к юридическим лицам Республики Узбекистан.

При заключении сделок с иностранными юридическими лицами не разрешается включение в условия этих сделок налоговых оговорок, в соответствии с которыми налогоплательщики и иные лица, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан, обязуются нести расходы иностранных юридических лиц по уплате налогов и сборов. В дополнение к налогу на доход (прибыль) постоянное учреждение юридического лица — нерезидента подлежит налогообложению с дохода (прибыли) этого постоянного учреждения, переводимого за рубеж, в размере десяти процентов.

Иностранное юридическое лицо, имеющее в соответствии с международными договорами право на льготное обложение налогом доходов от источников в Республике Узбекистан, в течение года со дня получения дохода подает заявление о снижении или отмене налога в порядке, установленном Госналогслужбой Республики Узбекистан. Заявления, поданные по истечении указанного срока, к рассмотрению не принимаются. Налог с доходов иностранных юридических лиц от источников в Республике Узбекистан удерживается предприятием, выплачивающим доход иностранному юридическому лицу, в валюте выплаты с полной суммы дохода при каждом перечислении платежа.

Сумма налога зачисляется в бюджет в порядке, установленном Налоговым кодексом Республики Узбекистан. Иностранные юридические лица, получающие доходы из источников, находящихся на территории Республики Узбекистан, подлежат обложению налогом на доходы у источника выплаты. К таким доходам, получаемым из источников в Республике Узбекистан, в частности относятся:

— дивиденды, выплачиваемые узбекистанскими резидентами, а также доходы от распределенной в пользу иностранного участника прибыли созданного в Узбекистане предприятия с иностранными инвестициями;

— доходы, получаемые от долевого участия иностранных партнеров в деятельности товариществ;

— дополнительные вознаграждения акционеров в денежной или иной форме; прибыль, распределяемая чековыми инвестиционными фондами (специализированными инвестиционными фондами) приватизации;

— процентный доход от:

а) долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях компании и конвертируемые облигации;

б) премий, выплачиваемых при погашении ценных бумаг, ранее реализованных с дисконтом, страховых премий и премий по перестрахованию;

в) штрафов и пени за нарушение договорных и долговых обязательств;

— доходы от использования авторских прав:

а) вознаграждения за использование авторских прав; включая право на издание произведений литературы, искусства и науки, право на использование киноматографического произведения, в том числе художественных фильмов и видеокассет как для просмотра в кинотеатрах, так и на телевидении, а также записей для радиовещания;

б) доходы от использования изобретения, полезной модели, промышленного образца, торговой марки, товарного знака, знака обслуживания и других аналогичных активов, а также от использования деловой репутации (престижа), контактов клиентов и кадров компании. Иностранное юридическое лицо уплачивает налог с доходов от использования имущества и участия на рынке капиталов и услуг. К таким доходам относятся:

— доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося на территории Республики Узбекистан;

— доходы от прироста стоимости имущества, полученные в результате отчуждения;

— доходы от недвижимого имущества, расположенного на территории Республики Узбекистан;

— доходы от акций и других ценных бумаг;

— доходы от долговых требований;

— доходы от имущества постоянного представительства и другого обособленного подразделения, которое иностранное юридическое лицо имеет на территории Республики Узбекистан;

— доходы от морских, речных и воздушных судов, железнодорожного транспорта и автотранспортных средств, используемых в международных перевозках и движимого имущества, относящегося к таким перевозкам;

— другие доходы, получение которых не связано с деятельностью через постоянное представительство, в частности, за работы и любого рода услуги, выполненные и предоставленные на территории Республики Узбекистан, в их числе:

а) выдача компании лицензии на производство или продажа товаров или услуг под фирменным наименованием данной компании;

б) право на использование программ для ЭВМ и баз данных;

в) использование технической, организационной или коммерческой информации («шоу-хау»);

г) управленческие услуги;

д) оказание содействия, необходимого для эффективного использования имущества или пользования предоставленными правами;

е) оказание содействия, необходимого для установки и эксплуатации оборудования, линий, механизмов и приспособлений;

ж) консультации, содействие и услуги, связанные с осуществлением управления любым научным, промышленным или коммерческим проектом, планом, процессом или совместным предприятием;

з) услуги и консультации, оказываемые иностранной компанией своим дочерним компаниям в связи с осуществлением последними предпринимательской деятельности в Узбекистане, а также услуги и консультации, предоставляемые в пользу представительства головной конторой иностранного юридического лица;

и) доходы от услуг по эмиссии (включая доходы от проведения самостоятельной эмиссии и доходы от услуг по её обслуживанию) и размещению акций любого лица—резидента Узбекистана;

к) перевозка груза (фрахт);

Экспортно-импортная деятельность иностранных юридических лиц облагается налогом на прибыль с соблюдением гарантий, защиты иностранных инвестиций.

Облагаются налогом доходы от реализации на территории Республики Узбекистан ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров торгового посредничества с узбекистанскими предприятиями. При этом доходом, источник которого находится

на территории Республики Узбекистан, считается доход, выплачиваемый иностранному юридическому лицу в виде разницы или части разницы между назначенной им ценой реализации и той, более выгодной ценой, по которой предприятие — посредник осуществило продажу поставленных для реализации товаров.

При отсутствии документов, свидетельствующих о ввозе иностранным юридическим лицом товаров из—за граница для их реализации на территории Республики Узбекистан, доходом, источник которого находится на территории Республики Узбекистан, считается валовая выручка, выплаченная иностранному юридическому лицу за реализованный товар.

Доходы иностранного юридического лица, полученные по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени данного иностранного юридического лица, и связанные с экспортом в Республику Узбекистан товаров, налогообложению у источников не подлежат.

Налоговые льготы иностранным юридическим лицам не должны ущемлять внешнеэкономические интересы Республики Узбекистан, что контролируется государственными органами. Для получения налоговых льгот иностранное юридическое лицо обязано предоставить в органы Госналогслужбы РУз официальное подтверждение факта постоянного местонахождения данного лица в стране, с которой имеются действующие межправительственные (межгосударственные) соглашения по налоговым вопросам заключенные Республикой Узбекистан. Подтверждение о постоянном местонахождении иностранного юридического лица в стране, с которой Республика Узбекистан имеет действующее межправительственное (межгосударственное) соглашение по налоговым вопросам, может быть предоставлено в налоговые как до уплаты налога, так и течение года со дня переезда прибыли.

При подаче заявления о возврате сумм налоговый орган рассматривает заявление и осуществляет возврат излишне взысканных и уплаченных налогов через банки и иные финансово-кредитные учреждения.

Заявления, поданные по истечении года со дня уплаты начем те, которые содержатся в законе, то применяются правила лоба, к рассмотрению не принимаются. Если международным договором Республики Узбекистан установлены иные правила, международного договора. Закон не затрагивает налоговых привилегий, установленных общепризнанными нормами международного права и специальными соглашениями Республики Узбекистан с другими государствами.

Не разрешается включать в договоры и контракты налоговые оговорки, в соответствии с которыми предприятие или иностранное юридическое лицо берет на себя обязательство нести расходы по уплате налога других плательщиков налога. Применение правил международного договора определяется общими принципами соотношения международного и национального права, установленными республиканским законодательством.

Международный договор применяется, если им установлены более льготные ставки налога, чем в национальном праве Республики Узбекистан.

Иностранное юридическое лицо в этом случае обязано представить Госналогслужбу РУз, заявление о своем праве на налоговые льготы по международному договору и подтверждение факта постоянного пребывания в Республике Узбекистан. Компетентные органы сотрудничающих государств должны стремиться решать по взаимному согласию следующие вопросы применения и толкования налогового регулирования: одинаковое отнесение доходов, вычетов, зачетов или льгот к постоянным представителям хозяйственных субъектов своих государств, одинаковая характеристика отдельных статей доходов, одинаковое применение правил определения источника конкретных статей доходов, общее понимание терминов национального налогового законодательства каждой страны.

Сумма прибыли (дохода), полученная за пределами Республики Узбекистан, включается в общую сумму прибыли, подлежащую налогообложению в республике, и учитывается при определении размера налога на прибыль (доход), полученная за пределами Республики Узбекистан и уплаченная предприятиями за границей в соответствии с законодательством других государств, засчитывается при уплате налога на прибыль в Республике Узбекистан. Размер засчитываемой суммы не может превышать суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в Республике Узбекистан по прибыли (доходу), полученной за границей. Международные договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов на доходы и капитал являются условием сбалансирования взаимных интересов двух или нескольких стран, заинтересованных во взаимной защите капиталовложений и обеспечении идентичного налогового режима для хозяйственных субъектов договаривающихся стран. Такие договоры применяются к любым по существу налогам на

прибыли и доходы, которые будут взиматься после даты подписания договора в дополнение к существующим налогам или вместо них, включая налоги, по существу аналогичные тем, которые уже установлены одним государством, но не установленным другим и которые в последующем будут введены.

Компетентные органы договаривающихся государств уведомляют друг друга о любых существенных изменениях в их налоговых законах и о любых официальных налоговых разъяснениях и инструкциях (касающихся взаимных интересов государств).

В соответствии с положениями законодательства Республики Узбекистан об устранении двойного налогообложения для иностранных инвесторов государство гарантирует устранение положения когда два государства, в лице их налоговых органов, заявляют свои юридические притязания на одних и тех же юридических лиц. В тех случаях, когда место пребывания и место извлечения дохода различны, может возникнуть двойное налогообложение. В соответствии с положениями и с учетом ограничений законодательства каждого государства (которые время от времени могут меняться с сохранением основного принципа) каждое договаривающееся государство разрешает лицам с постоянным местопребыванием в нем использовать в качестве зачета против налога на прибыль такой же налог на прибыль (доходы), уплаченный другому договаривающемуся государству такими же лицами с постоянным местопребыванием.

Иностранное юридическое лицо, действующее на территории Республики Узбекистан в соответствии с международным договором о защите капиталовложений и предотвращения двойного налогообложения и на основе законодательства Республики Узбекистан о налогообложении, не ограничивается в применении его национального законодательства для корректировки дохода, вычетов, льгот, предоставляемых в форме зачета или других льгот в случаях, когда это необходимо для предотвращения уклонения от налогообложения или четкого отражения доходов иностранных юридических лиц. Толкование методик и содержания иностранных прав должно быть представлено официальным зарубежным органом в налоговые органы Республики Узбекистан. В международных соглашениях о предотвращении двойного налогообложения устанавливается содержание основных терминов, необходимых при осуществлении налогообложения.

Термин «компания» означает любое образование, рассматриваемое как корпоративное объединение для целей налогообло-



жения. Применительно к Узбекистану термин «компания» означает акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью или любое юридическое лицо или другую организацию, которая подлежит обложению налогом на прибыль.

Термин «международная перевозка» означает любую перевозку морским или воздушным судном, кроме случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, расположенными на территории одного из договаривающихся государств.

Термин «капитал» означает движимое и недвижимое имущество и включает (но не ограничивается) наличные денежные средства, акции и другие документы, подтверждающие имущественные права, векселя, облигации или другие долговые обязательства, а также патенты, торговые марки, авторские права или другие подобные права или имущество.

Термин «компетентный орган» означает в Узбекистане Министерство финансов Республики Узбекистан или его уполномоченного представителя в США — министра финансов или его уполномоченного представителя.

Термин «лицо с постоянным местопребыванием в договариваемом государстве» означает любое лицо, которое по законам этого государства, подлежит в нем налогообложению на основе своего местожительства, постоянного местопребывания гражданства, места регистрации в качестве юридического лица или любого другого критерия аналогичного характера.

Термин «постоянное представительство» применяемое в международных соглашениях о предотвращении двойного налогообложения, означает постоянное место деятельности, через которое лицо с постоянным местопребыванием в одном договариваемом государстве, являющееся или не являющееся юридическим лицом, осуществляет коммерческую деятельность в другом договариваемом государстве.

Постоянное представительство, в частности включает:

- а) место управления;
- б) отделение;
- в) контору;
- г) фабрику;
- д) мастерскую;
- е) рудник, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов.

Строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный объект, установка, буровая установка, судно, используемые для разведки и разработки природных ресурсов, образуют постоянное представительство только в случае, если действует более 18 месяцев.

Не рассматриваются в качестве постоянного представительства следующие виды деятельности лица:

а) использование сооружений исключительно для хранения, демонстрации или поставки товаров или изделий, принадлежащих этому лицу;

б) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих этому лицу, исключительно для целей переработки другим лицом;

в) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или изделий или для сбора информации для этого лица;

г) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей осуществления любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера в интересах этого лица;

д) содержание постоянного места деятельности этим лицом исключительно для целей подготовки к заключению или простого подписания контрактов от имени этого лица относительно займов, или поставки товаров или изделий, или предоставления технических услуг.

Если лицо с постоянным местопребыванием в иностранном государстве осуществляет деятельность в Республике Узбекистан через агента, то считается, что лицо имеет постоянное представительство в том государстве, в отношении любой деятельности, которую агент осуществляет для этого лица, если агент имеет полномочия заключать контракты в Узбекистане от имени представляемого иностранного лица.

Иностранная компания (лицо) с постоянным местопребыванием в Республике Узбекистан не считается имеющей постоянное представительство, если она осуществляет коммерческую деятельность через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом, при условии, что эти лица действуют в рамках своей обычной коммерческой деятельности.

Республика Узбекистан согласовывает в своих международных налоговых договорах основные юридические и экономические аспекты налогообложения относительно;

а) одинакового отнесения доходов, вычетов, зачетов или льгот лица с постоянным местопребыванием в одном договариваемом государстве к его постоянному представительству, находящемуся в другом договариваемом государстве;

б) одинакового распределения доходов, вычетов, зачетов или льгот между лицами;

в) одинаковой характеристики отдельных статей дохода;

г) одинакового применения правил определения источника в отношении конкретных статей дохода;

д) общего понимания какого-либо термина;

е) применения положений национального законодательства, касающегося штрафов, пени и процентов, таким образом, чтобы они находились в соответствии с целями договора.

В соглашениях оговариваются также меры, которые не могут использоваться в налоговых отношениях с иностранным налогоплательщиком, в частности, запрещается:

а) проводить административные меры, противоречащие законодательству и административной практике этого или другого договариваемого государства;

б) предоставлять информацию, которую нельзя получить по законодательству или в ходе обычной административной практики этого или другого договариваемого государства;

в) предоставлять информацию, которая раскрывает промышленную, коммерческую, производственную, торговую или профессиональную тайну или производственный процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы национальным интересам.

Инструкция Минфина Республики Узбекистан № 37, Государственного налогового комитета РУз, № 98-105 от 13 июля 1998 года», «О порядке налогообложения доходов (прибыли) иностранных юридических лиц в Республике Узбекистан» регулируют правовые отношения иностранных юридических лиц, в частности:

а) о плательщиках налога;

б) учет постоянных учреждений иностранных юридических лиц в органах государственной налоговой службы;

в) бухгалтерский учет в постоянных учреждениях иностранных юридических лиц на территории Республики Узбекистан;

г) порядок исчисления налогооблагаемой базы иностранного юридического лица, получающего доходы (прибыль) на территории Республики Узбекистан;

— прямым методом, когда налогообложению подлежит доход (прибыль) постоянного учреждения из источников в Респуб

лики Узбекистан, определяемый в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан как разница между совокупным доходом и вычетами по ним, непосредственно связанными с осуществлением деятельности иностранного юридического лица в Республике Узбекистан; включая управленческие и общеадминистративные расходы, полученные как на территории РУз, так и за границей.

— расчетным методом при определении облагаемого дохода (прибыли) следует учитывать следующие особенности его формирования:

а) налогообложению подлежит только та часть дохода (прибыли) иностранного юридического лица, которая получена в связи с деятельностью в РУз. Для целей налогообложения учитывается доход (прибыль) иностранного юридического лица, полученный по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени данного иностранного юридического лица и связанным с закупкой продукции (работ, услуг) в РУз, а также операциям по экспорту в РУз продукции (работ, услуг), при которой юридическое лицо по законодательству Республики Узбекистан становится собственником продукции (работ, услуг) до пересечения ею государственной границы Республики Узбекистан, за исключением дохода, полученного от продажи продукции с расположенных на территории Республики Узбекистан и принадлежащих иностранному юридическому лицу или арендуемых им складов;

б) в случаях, когда иностранное юридическое лицо осуществляет деятельность не только в Республике Узбекистан и при этом не ведет отдельного учета, позволяющего определить доход от деятельности, осуществляемой им через постоянное учреждение на территории Республики Узбекистан, сумма налогооблагаемого дохода (прибыль) может быть определена на основе расчета, согласованного налогоплательщиком с налоговым органом, исходя из уровня рентабельности иностранного юридического лица.

В каждом конкретном случае принимается один из следующих критериев:

— удельный вес дохода от реализации продукции (работ, услуг) в Республике Узбекистан, в общей выручке иностранного юридического лица; от всей деятельности;

— удельный вес расходов, связанных с деятельностью в РУз, в общей сумме расходов иностранного юридического лица;

— удельный вес численности персонала, занятого осуществлением деятельности в РУз, в общей численности персонала иностранного юридического лица.

Принятый метод исчисления облагаемого дохода (прибыли) на основе расчета одним из вышеприведенных методов за отчетный год официально извещается плательщикам в предоставляемой декларации о доходах и расходах в орган налоговой службы. Налог на доход (прибыль) исчисляется органом государственной налоговой службы в национальной валюте «сум» и уплачивается постоянным учреждением иностранного юридического лица или самими иностранным юридическим лицом суммами перечислением в сроки, указанные в платежном извещении.

По желанию плательщика данный налог может быть уплачен и в иностранной валюте, покупаемой банками РУз, в пересчет в суммы по официальному курсу Центрального банка Республики Узбекистан на день уплаты налога.

Налогооблагаемый доход (прибыль) иностранного юридического лица, осуществляющего деятельность в РУз, через постоянное учреждение, подлежит обложению налогом по ставке 35 процентов. В дополнение к исчислениям и подлежащим уплате в бюджет суммам налога на доход (прибыль) постоянное учреждение иностранного юридического лица обязано с каждой суммы дохода (прибыли), непосредственно переводимого за рубеж, исчислять и уплачивать в бюджет налог в размере 10 процентов от суммы перевода.

Исчисление и уплата налога в размере 10 процентов от переводимой суммы дохода (прибыли) за рубеж, постоянным учреждением иностранного юридического лица не производится, если средства за рубеж за экспортную продукцию (работу, услуги) переведены резидентом Республики Узбекистан напрямую непосредственно иностранному юридическому лицу.

Иностранное юридическое лицо, имеющее право на налоговую льготу согласно международному соглашению (договору), обязано предоставить в орган государственной налоговой службы официальное подтверждение факта постоянного местопребывания данного лица в стране, с которой Республика Узбекистан имеет международное соглашение (договор) по налоговым вопросам. Налоговые органы могут обязать иностранные юридические лица предоставить бухгалтерские записи, а также документацию для пропорционального распределения доходов и расходов, касающихся деятельности в РУз. Учетная информация, которую органы

государственной налоговой службы считают важной для контроля за налоговым учетом, может быть затребована ими с переводом на доступный проверяющему язык.

## ТЕМА 9.

### ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ НАЛОГОВЫХ НОРМ И НОРМ ДРУГИХ ОТРАСЛЕЙ ПРАВА В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ.

#### 9.1. Взаимодействие налоговых и гражданско—правовых норм.

Налоговое законодательство Узбекистана становится сферой активного взаимодействия административно — правового и гражданско-правового методов разрешения имущественных споров между субъектами налоговых отношений. Налицо актуальная для рыночного хозяйства проблема соотношения частного и публичного в сфере экономики.

Определенное взаимоотношение и взаимодействие налогового и гражданского законодательства, а также соответствующих правоотношений неизбежно, поскольку предпосылками возникновения налоговых обязательств, часто являются имущественные отношения, регулируемые Гражданским кодексом Республики Узбекистан.

Как справедливо отмечено в книге В. В. Витрянского и С. А. Герасименко «Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс», контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей практически невозможен без определенного контроля за предпринимательской деятельностью...

Налоговый закон в ряде случаев по—разному определяет налоговые последствия различных предпринимательских действий. Поэтому возникает еще и проблема гражданско-правовой квалификации этих действий для правильного определения налоговых последствий.

Примером может служить различное регулирование статуса филиала (как плательщика или неплательщика налога на прибыль акционерным законодательством и актами государственных налоговых органов. Обособленные структурные подразделения юридического лица — филиалы не являются юридическими лицами, обладают имуществом на праве пользования и оперативного управления, не имеют отдельного баланса, а составляют свой внутренний баланс в консолидированном балансе. В соот-

ветствии с положением о филиалах, утвержденным юридическим лицом, они являются плательщиками налога на прибыль, а платят самостоятельно только местные налоги. Требования районных госналоговинспекций об уплате филиалами налога на прибыль только исходя из того, что они являются налогоплательщиками вообще, неправомерны по следующим основаниям.

В договоре собственник, юридическое лицо, ограничил имущественные права, филиалов пользованием и оперативным управлением, тем самым опеределил, что филиалы не могут в полной мере распоряжаться своим имуществом, отчуждать это имущество (прибыль) по своему усмотрению. Поэтому их внутренний баланс не отражает всех затрат, а используется для планирования и управления в контексте общей хозяйственной деятельности юридического лица. Филиалы юридического лица, не будучи собственниками имущества, действуют по генеральной доверенности, выданной им с ограниченными правами по распоряжению прибылью. Ограничение прав собственности означает ограничение на распоряжение доходами.

Гражданским кодексом Республики Узбекистан установлено, что поступления, полученные в результате использования имущества (плоды, продукция, доходы), принадлежат лицу, использующему это имущество на основаниях, установленных законом или договором об использовании этого имущества. Поэтому филиалы не вправе отчуждать свою прибыль (без разрешения юридического лица, их учредителя) и быть самостоятельными на прибыль, так как это не предусмотрено договором о данном акционерном обществе и положением о филиалах. Госналоговинспекции руководствуются нормами ст. 13 и ст. 14 Налогового кодекса Республики Узбекистан, где записано, что плательщиками налога на доходы (прибыль) являются юридические лица, имеющие налогооблагаемый доход (прибыль) в финансовом году. Расчеты с бюджетом по налогу на доходы (прибыль) юридических лиц отдельных отраслей расчеты с бюджетом могут производить в централизованном порядке по решению Кабинета Министров Республики Узбекистан. Юридическое лицо, учрежденное или зарегистрированное в Узбекистане, а также зарегистрированное за пределами Республики Узбекистан, головное предприятие которого находится в Узбекистане, является резидентом Республики Узбекистан.

Юридические лица — резиденты Республики Узбекистан облагаются по доходам (прибыли), полученным из источников

их деятельности как в Республике Узбекистан, так и за её пределами.

Юридические лица, не являющиеся резидентами Республики Узбекистан, облагаются налогом по доходам (прибыли), полученным от деятельности на территории Узбекистана.

Однако юридические определения отдельного баланса, расчетного счета, текущего счета, консолидированного баланса финансовым и акционерным законодательством четко не регламентированы.

В Гражданском кодексе Республики Узбекистан установлено, что юридические лица свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора. К исключительной компетенции общего собрания акционеров относится утверждение бухгалтерских балансов, счетов прибылей, распределение общества прибылей и убытков акционерного общества. Учредители акционерного заключают между собой договор, определяющий порядок осуществления между ними совместной деятельности. В этом случае юридическое лицо передает филиалам имущество в оперативное управление на основании устава и определяет порядок учета их прибыли в консолидированном балансе.

Количество и стоимость имущества, находящегося в собственности юридических лиц, не ограничиваются. Следовательно, госналоговая инспекция не вправе ограничивать прибыль юридического лица путем объявления несобственников филиалов плательщиками налога на прибыль только на основании налоговых норм, без учета уставной правоспособности, содержащейся во внутренних нормах юридического лица (уставах).

Территориально обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного счета, расположенные на разных территориях, имеющих свои ставки налога на прибыль, зачисляемого в республиканской бюджет, являются плательщиками налога на прибыль.

Приостановление операций по счетам юридического лица в финансово-кредитных учреждениях за непредоставление бухгалтерской отчетности неправомерно, поскольку филиалы не обязаны предоставлять бухгалтерскую отчетность по форме № 1. В соответствии статьи 41 Налогового кодекса Республики Узбекистан юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, предоставляют налоговым органам по месту налоговой регистрации расчеты по налогу на доходы (прибыль) нарастающим итогом в сроки предоставления квартальной и годовой



финансовой отчетности, если иное не установлено законодательством. При ликвидации юридического лица налоговый орган может потребовать от налогоплательщика предоставить отчеты, расчеты по налогу на доходы (прибыль) за меньший период путем вручения письменного уведомления, в котором указываются причина и дата, когда и за какой период должны быть предоставлены отчеты, расчеты по налогу на доходы (прибыль). При принятии решения в установленном порядке о ликвидации юридического лица, ликвидационная комиссия (ликвидатор) в течение пятидневного срока письменно сообщает об этом в налоговый орган.

В течение пятнадцати дней после принятия решения о ликвидации юридического лица налогоплательщик обязан предоставить в налоговый орган отчеты и расчеты по налогу на доходы (прибыль). Отчеты, расчеты по налогу на доходы (прибыль) предоставляются по форме и в порядке, установленном законодательством. Налоговые органы вправе приостанавливать операции налогоплательщиков в случае непредоставления в налоговый орган документов, связанных с исчислением и уплатой налогов.

Филиалы в данном случае платят только местные налоги, поэтому госналоговые инспекции могут требовать только документы в связи с уплатой местных налогов.

Сложными для практики оказались проблемы применения норм налогового и гражданского законодательства по вопросам разграничения финансовой и юридической ответственности:

- определение экономического и правового содержания налоговых обязательств;
- исчисление ущерба, причиненного незаконно изъятыми налоговыми средствами;
- правопреемства налоговых долгов;
- уплата налогов на имущество, находящееся в общей собственности, и др.

Концепция ответственности за нарушение налоговых обязательств перед государством и за причинение ущерба налогоплательщику в налоговых отношениях — это сложный экономический и публично правовой институт. Она включает обязанность соблюдать нормы налоговых взаимоотношений государством и налогоплательщиком с целью рационального сочетания интересов бюджета и обеспечения грантии прав частной собственности и предпринимательской деятельности.

Налоговые обязательства имеют две формы — финансово-экономических обязательств и юридических обязательств из

причинения ущерба. Первые базируются на правомерной деятельности, регулируются налоговыми законами и вытекают из общего принципа взаимоотношений хозяйствующих субъектов рынка и государства: «получатель доходов платит». Вторые вытекают из неправомерных действий и регулируются не только налоговым законодательством но и административным, уголовным, гражданским законодательством. Институт регулирования налоговых обязательств не является чисто правовым, а представляет собой сочетание различных экономических и правовых методов. Экономические налоговые нарушения в отличие от юридических которые возникают по факту умышленного нарушения налоговых обязательств или из причинения вреда, могут возникать, как финансовые ошибки, порожденные несовершенством налогового или другого связанного с ним законодательства, как неправомерности налоговой отчетности, т. е. без наличия вины и умысла.

В налоговом законодательстве установление прав и обязанностей заключается в «обязывании», в то время как в гражданском праве таким приемом является «дозволение». На практике же в налоговом отношении применяются и элементы «дозволения» с определенной свободой в действиях налогоплательщика. Размер налоговых обязательств может корректироваться как хозяйствующими субъектами самостоятельно, так и государственными методами через налоговые льготы. Налогоплательщики выбирают между различными вариантами осуществления деятельности юридического лица и размещения его активов такой, который направлен на достижение возможно более низкого уровня возникающих налоговых обязательств.

Субъекты налоговых отношений имеют право на защиту своих прав собственности всеми известными способами, включая административно—правовые и гражданско—правовые.

Гражданско—правовой принцип восстановления нарушенного права и его судебной защиты закреплен в Гражданском кодексе Республики Узбекистан, согласно которому незаконное взыскание налоговых средств и нарушение при этом прав собственности юридического и физического лица порождает гражданско-правовые отношения. Поэтому статьи Гражданского кодекса Республики Узбекистан, содержащие публично-правовые элементы, могут применяться к налоговым отношениям из причинения ущерба.

Например, статья «Ответственность за неисполнение денежного обязательства» применима при исчислении ущерба, причиненного налогоплательщику незаконным изъятием денежных средств в части удовлетворения требований кредитора при взыска-

вании долга, исходя из учетной ставки банковского процента на день предъявления иска. Это означает, что налогоплательщик (кредитор) вправе руководствоваться учетной ставкой Центрального банка Республики Узбекистан при исчислении ущерба, поскольку эта ставка определяет стоимость кредитных ресурсов на рынке, которые должен «купить» налогоплательщик из-за потери денежных средств по вине государственных органов.

В этой связи необходимо различать уклонение от налогов и минимизацию налоговых платежей в пределах, установленных законом. Налоговым правонарушением может считаться только доказанная попытка уклонения от налогов и её умышленный характер.

Законодательством разграничивается юридическая природа гражданских и налоговых имущественных отношений. Гражданское законодательство не применяется к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям.

Правовые нормы прямого действия о правопреемстве налоговых обязательств разработаны в Налоговом кодексе Республики Узбекистан. На практике по-разному решаются вопросы рассмотрения споров о правопреемстве налоговых долгов при реорганизации предприятия. Тем не менее действующее налоговое законодательство позволяет сделать вывод об освобождении правопреемников от невыявленных налоговых долгов ликвидированного предприятия.

Налоговый кодекс Республики Узбекистан устанавливает, что налог взимается за определенный законом период налогообложения, что в случае «ликвидации юридического лица в судебном порядке или по решению собственника, обязанность по уплате недоимки по налогу возлагается на ликвидационную комиссию. Контроль за правильностью и своевременностью взимания в бюджет налогов осуществляется налоговыми органами. Поэтому выявление полноты выполнения налоговых обязательств перед бюджетом при реорганизации предприятия является обязанностью государственных органов и ответственность за невзысканные налоги по вине государственных органов несут их должностные лица. Созданное в результате реорганизации (приватизации) предприятие не должно полностью отвечать за налоговые нарушения предприятия, прекратившего свою деятельность по гражданско-правовым статьям. Требования по уплате правопреемником доначисленного налога и штрафных

санкций за нарушение налогового законодательства бывшим предприятием противоречат юридическому содержанию гражданского права вого института правопреемства.

Налоговые обязательства перед государством имеют властную природу и не могут приходить в порядке правопреемства на основе норм гражданского законодательства, которое прямо не применяется к налоговым отношениям. Новое предприятие, не выявленное государственными органами, уполномоченными проводить реорганизацию (ликвидацию) и государственными органами, зарегистрировавшими его как новое юридическое лицо.

## **9 2 ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ НОРМ НАЛОГОВОГО И ТАМОЖЕННОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА.**

Если нормы налогового законодательства нуждаются в дополнительном разъяснении по смыслу и объему, необходимо рассматривать их с точки зрения цели толкуемого акта и общих принципов права. Поскольку многие налоговые понятия переплетаются и вызывают действительную неясность норм, следует исходить из конституционных основ налогообложения, из принципа неухудшения положения налогоплательщиков, из принципа охраны частной собственности и запрета отчуждать имущество иначе как по решению суда.

При импорте товаров из стран СНГ исчисление и уплата налога на добавленную стоимость, производится в порядке, установленном для российских товаров: НДС не уплачивается таможенными органами. Идентичный режим устанавливается ст. 28 Основ таможенных законодательств государств—участников СНГ (утвержденных решением Совета глав государств Содружества независимых государств 10 февраля 1995 г.), где определяется, что транзит товаров между двумя таможенными органами государств СНГ осуществляется без взимания таможенных пошлин, налогов, а также без применения к товарам мер экономической политики. Например, при реализации оптовыми партиями товаров, не облагаемых НДС на таможне, НДС, подлежащей внесению в бюджет, начисляется налоговыми органами, с полного оборота, т. е. с продажной цены этих товаров, что не соответствует установленному законодательством порядку определения оборота, облагаемого НДС. Ссылка на то, что налог взимается «с полного оборота», фактически сделана на основе норм об объектах налогообложения, включающих обороты по реализации товаров.

Положение ст. 67 «Объект обложения налогом на добавленную стоимость» НК РУз. раскрывает общее экономическое содержание НДС, но не устанавливает порядок определения облагаемого оборота. Размер облагаемого оборота по реализации определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) исходя из применяемых цен и тарифов, с учетом акцизного налога без включения в них налога на добавленную стоимость. При обмене товарами (работами, услугами) или при их передаче безвозмездно, размер облагаемого оборота определяется исходя из уровня цен, без включения в них налога на добавленную стоимость, сложившегося у налогоплательщика на момент и передачи, но не ниже фактически сложившихся затрат. В случае возврата покупателями товаров после оплаты расчетных и проездных документов, а также отказа заказчиками от ранее оплаченных работ или услуг, на сумму налога на добавленную стоимость по таким операциям производится корректировка оборотов по реализации товаров (работ, услуг) при условии соблюдения годичного срока исковой давности.

Если товары, на которые установлен гарантийный срок службы, возвращаются в пределах этого срока предприятию—изготовителю, зачет или возврат налога на добавленную стоимость по таким товарам производится независимо от срока первоначальной оплаты расчетных документов покупателями и поступления налога в бюджет. В размер облагаемого импорта товаров (работ, услуг) включается таможенная стоимость товаров (работ, услуг), определяемая в соответствии с таможенным законодательством, а также сумма акцизного налога, таможенных пошлин, подлежащих уплате при импорте товара (работ, услуг) в Республику Узбекистан.

Следует отметить, что проблемы возникают из-за того, что в законе по-разному толкуются юридические понятия «облагаемый оборот» и «налогооблагаемая база». При исчислении расчетной базы для уплаты НДС Госналоговой службы РУз. руководствуется понятием «налогооблагаемая база», которая в отличие от «облагаемого оборота» включает таможенную стоимость товара и таможенные пошлины, в результате с юридического лица часто взимается завышенная сумма налога. Конституция РУз устанавливает: что каждый имеет право свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской деятельности. Таким образом, налогообложение, парализующее реализацию гражданина

ми их конституционных прав, должно быть признано несо-  
размерным. Использование конституционных подходов поз-  
воляет в случае интересам предпринимательства, правам и  
свободам граждан, защищает частную собственность.

При применении отдельных элементов налогового регулиро-  
вания следует ссылаться на конкретные нормы налогового закона,  
которые непосредственно относятся к определенной стадии налого-  
обложения НДС.

Так, при исчислении суммы налога, подлежащего взно-  
су в бюджет, необходимо руководствоваться Налоговым ко-  
дексом Республики Узбекистан «О налоге на добавленную  
стоимость», положениями о порядке определения облагаемого  
оборота. При осуществлении предприятиями посреднических  
услуг облагаемым оборотом является сумма дохода, получен-  
ная в виде надбавок, вознаграждений и сборов. У предприя-  
тий розничной торговли облагаемый оборот при реализации  
товаров определяется в виде разницы между ценами их реали-  
зации и ценами, по которым они производят расчеты с постав-  
щиками, включая (суммы налога на добавленную стоимость).  
В таком же порядке определяется облагаемый оборот при  
аукционной продаже товаров, а также по ценам, превышаю-  
щим цену покупки.

При реализации заготовительными, снабженческо—сбыто-  
выми, оптовыми и другими организациями (предприятиями,  
занимающимися продажей и перепродажей товаров; в том чис-  
ле по договорам комиссии и поручения) товаров, освобожден-  
ных от уплаты налога на добавленную стоимость при тамо-  
женном оформлении, сумма налога, подлежащая взносу в  
бюджет, определяется в виде разницы между суммой налога,  
начисленной по установленной ставке к продажной цене этих  
товаров, уменьшенной на величину таможенной стоимости,  
таможенной пошлины, сборов на таможенное оформление и сум-  
мой налога, уплаченной поставщиками материальных ресурсов,  
стоимость которых относится на издержки обращения. Часто имеет  
место нарушение прав налогоплательщика, юридического лица, из-  
за неправильного исчисления налогов по причине необоснованного  
применения и толкования отдельных норм налогового законодатель-  
ства налоговой инспекцией и из—за несовершенства ряда норм  
законодательства, регулирующих отношения по исчислению НДС.

В научных трудах Пепеляева С. Г. «Элементы налогового  
закона» и «Основы налогового права» обращается внимание  
на необходимость устранения имеющихся пробелов и про-

творений в налоговом законодательстве, особенно в его понятийном аппарате.

Из-за смещения и неурегулированности стадий и понятий налогообложения в налоговых законах, на практике часто возникают коллизии, споры, нарушения прав участников налоговых отношений. Целям предотвращения возможных убытков для государства при возврате излишне взысканных налогов и возмещения ущерба налогоплательщикам может служить принятие кодифицированного налогового акта, включающего полный понятийный аппарат терминов бухгалтерского учета, ценообразования, финансовой отчетности, экономического и торгового оборота, используемых при налогообложении.

Смещение в действующем законодательстве понятий «налоги», «сборы», «платежи» привело к тому, что НДС регулируется одновременно и таможенным и налоговым законодательством. Создалось положение, когда к одному объекту применяются методы двух отраслей законодательства с различными целями и регулирующими функциями. Таможенный кодекс Республики Узбекистан регулирует отношения в сфере таможенного дела и таможенной политики, а Налоговый кодекс Республики Узбекистан регулирует обязательные взносы в бюджет налогов, сборов, пошлин и других платежей, образующих налоговую систему. Налицо коллизия норм таможенного и налогового законодательства, когда неясно, что же такое НДС по действующему законодательству — налог или таможенный платеж?

Основой для исчисления таможенных платежей является таможенная стоимость товаров, а основой для исчисления НДС является разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Требует решения вопрос о правомерности бесспорного списания таможенными органами налога на добавленную стоимость и специальных налогов с физических лиц, предпринимателей без образования юридического лица.

В Налоговом кодексе Республики Узбекистан в ст. 132, 134 об ответственности субъектов налоговых отношений и о порядке взыскания недоимок по налогам и сборам, указано, что за нару-

шение налогового законодательства к налогоплательщикам применяются финансовые санкции, предусмотренные НК РУз, а физические лица и должностные лица юридических лиц привлекаются также к административной, гражданско-правовой и уголовной ответственности в соответствии с законодательством.

Привлечение налогоплательщика к ответственности не освобождает его от обязанности уплаты налогов и сборов.

Взыскание с физических лиц недоимок по налогам, сборам и неуплаченных штрафов осуществляется по решению суда.

Взыскание с юридических лиц недоимок по налогам и сборам, а также сумм финансовых санкций и суммы пени производится налоговыми органами в бесспорном порядке.

Статья подтверждает конституционный принцип защиты прав и свобод человека и гражданина. Права человека определяют смысл, содержание и применение законов и обеспечиваются правосудием. По ст. 13 и ст. 44 Налогового кодекса РУз, плательщики и физические лица, на которых в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налоги. Поэтому круг плательщиков НДС и СН может устанавливаться только республиканскими законодательными актами, а не нормативными актами министерств и ведомств. Вследствие этого взимание НДС и СН с предпринимателей без образования юридического лица является неправомерным.

Сравнительный анализ таможенного и налогового законодательства позволяет сделать вывод о том, что таможенные органы не должны взимать НДС с физических лиц, в том числе и с предпринимателей без образования юридического лица, поскольку это ужесточает налоговое бремя граждан, недопустимо Конституцией Республики Узбекистан.

Актуальной является проблема: считать уклонение от уплаты НДС при ввозе товаров на территорию Республики Узбекистан нарушением налогового законодательства или преступлением?

В законодательстве четко не регламентировано понятие «уклонение». Налоговый кодекс РУз, в ст. 135 устанавливает са



сокрытие, занижение дохода, непредоставление документов, нарушение правил ведения бухгалтерской отчетности и за другие нарушения, штрафные и имущественные санкции.

Уклонение от уплаты налогов не может считаться преступлением, поскольку метод налогового права включает процедуру защиты интересов налогоплательщиков и опротестования ими действий налоговых органов. Противоречивое законодательство, находящееся в стадии реформирования, предполагает помощь налоговых органов в организации ичисления налогов и толковании законов в пользу налогоплательщиков на основе принципа соблюдения прав человека. Налоговое нарушение может считаться преступлением, если будет доказан преступный умысел, направленный на умышленное причинение ущерба государству. Уголовное наказание возможно только за общественно опасное деяние, изначально противоречащее интересам общества и человека.

Высший Арбитражный суд Республики Узбекистан указывает на возможность ущерба налогоплательщику, исходя из того, что излишне взысканные налоги должны быть возвращены ему из бюджета. Налогоплательщику должны уплачиваться проценты на сумму незаконно удержанных средств, размер которых определяется учетной ставкой банковского процента в соответствии ГК РУз, устанавливающей материальную ответственность за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удерживания.

Несмотря на богатый опыт Высшего Арбитражного суда в решении налоговых споров о возврате незаконно взысканных налогов и об ответственности участников налоговых отношений за нарушения налоговых норм, на практике часто не анализируется рассмотрение арбитражными судами споров, связанных с уплатой таможенным органам НДС предпринимателями без образования юридического лица.

Исследование условий взимания таможенными органами НДС с физических лиц, смещение таможенного (внешнеэкономического) и налогового (внутреннего) режимов, представляет практический интерес и может быть предметом рассмотрения Высшего Арбитражного суда РУз. и Конституционного суда РУз. Особое значение это имеет в условиях приведения налогового и таможенного законодательства Республики Узбекистан, в соответствии с требованиями международных стандартов.

### 9.3 ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ НАЛОГОВЫХ НОРМ С ПРАВОВЫМ РЕГУЛИРОВАНИЕМ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ

Действующее налоговое законодательство включает особый режим налогообложения таких областей общественной деятельности, как образование, культура, наука, здравоохранение и другие.

Однако налоговые нормы не всегда четко эти специальные налоговые режимы и на практике возникают разного рода коллизии налогового законодательства и законодательства об образовании, здравоохранении, культуре, нормы которого часто независимо от налоговых законов устанавливают систему мер финансового стимулирования. Пример с образовательным учреждением наглядно показывает, как это происходит на практике. Юридический статус образовательного учреждения определяется лицензией (государственным свидетельством) на право заниматься образовательной деятельностью в порядке, установленном законодательством об образовании. При составлении актов документальной проверки налоговые службы часто необоснованно лишают налоговых льгот образовательные учреждения, неправильно истолковывают характер предпринимательской деятельности в области образования с точки зрения налогообложения, не содействуют налогоплательщику в правильном составлении отчетности и исчислении налогооблагаемой базы. Налоговый кодекс РУз в части «Налога на добавленную стоимость» в статье 71 устанавливает, что от налога на добавленную стоимость освобождаются услуги в сфере народного образования, связанные с учебно—производственным процессом, а также плата за обучение в высших и средних учебных заведениях. Под услугами в сфере образования следует понимать услуги, оказываемые образовательными учреждениями в части их уставной предпринимательской деятельности.

Товары (работы, услуги), вырабатываемые и реализуемые учебными предприятиями образовательных учреждений освобождены от налога на добавленную стоимость только в том случае, если доход, получаемый от этой деятельности, направляется в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса в этом образовательном учреждении.

Образовательные учреждения освобождены от налога на

имущество предприятия в соответствии со ст. 92 НК РУз, где записано: «налогом не облагается имущество юридических лиц, используемое для нужд учреждений народного образования и культуры».

Деятельность образовательных учреждений, не является предпринимательской в смысле гражданского законодательства, поскольку направлена на реализацию государственных конституционных прав граждан на образование.

Конституционная формулировка о поддержке образования во всех его формах подтверждает конституционную обязанность государственных органов устанавливать льготное налогообложение. Средства, полученные от образовательной деятельности, не могут считаться прибылью или доходами в экономическом и социальном смысле, так как образовательная деятельность не идентична предпринимательской. Принципиальное отличие образовательной деятельности от предпринимательской, состоит в базовых критериях. Предпринимательская деятельность является самостоятельной, осуществляемой на свой риск деятельностью, направленной на систематическое получение прибыли.

Образовательная деятельность осуществляется на основе государственных стандартов, имеет целью реализацию конституционных прав граждан на образование, проводится в соответствии с государственными задачами развития образования, а суммы полученные образовательными учреждениями, идут на развитие образования. На размер и характер налоговых льгот влияет вид оказания спонсорства, поскольку существуют различные налоговые режимы, относящиеся к бесплатной передаче имущества (услуг). Закон прямо не регламентирует режим налогообложения иль льгот при передаче имущества юридическому лицу в порядке дарения, наследования, спонсорства, благотворительности. Если имущество передается учреждению культуры (например, музею Искусства Узбекистана) в порядке дарения, то оно не облагается налогом, так как относится к имуществу государственных научных центров и научно-исследовательских учреждений.

Если имущество передается Музею безвозмездно, как добровольный взнос, направленный на общественную пользу, то оно облагается налогом на имущество и прибыль. НК РУз. определено, что средства (основные средства, нематериальные активы, дру-

гое имущество и денежные средства, включая выделяемые из бюджета), безвозмездно полученные предприятиями, организациями и учреждениями (к которым относится Государственный музей) от союзов, ассоциаций, межотраслевых, региональных и других объединений, в состав которых входят предприятия, учреждения, на капитальные вложения по развитию их собственной производственной и непроизводственной базы, при налогообложении не учитываются.

Стоимость основных средств и другого имущества, безвозмездно переданных их собственниками (независимо от форм собственности) предприятиям и организациям на цели, связанные с обслуживанием объектов социально-культурной сферы, водопроводных и канализационных сетей и насосных станций, кабельных и воздушных линий электропередачи, внутриквартальных и тепловых сетей и котельных, объектов озеленения и благоустройства и специализированного оборудования по их эксплуатации, газовых сетей не включается в налогооблагаемую базу.

В этой связи важно, чтобы юридические формы отношений музея со спонсорами не только фиксировали обязательства со стороны музея, но и сохраняли льготы спонсора.

При получении спонсорами налоговых льгот существенным является наличие юридически оформленных обязательств музея перед спонсором. Любые отношения по передаче собственности должны быть оформлены договорами, но формы договорных отношений существенно влияют на объем предоставляемых налоговых льгот, хотя могут скорректировать, внести дополнительную ясность в отношении спонсоров и музея, что не даст налоговым органам возможность двусмысленно толковать условия льготного налогообложения. Если передача имущества совершается под условием, т. е. возмездно, то это не договор дарения, а договор о совместной деятельности или договор об оказании рекламных услуг, или договор аренды. Дарение нельзя смешивать с другими видами возмездных отношений. При налогообложении имущества и доходов научных центров по инновациям действует комплекс льгот и законо-установленных форм минимизации налогообложения.

Минимизация налогообложения при определении юридического статуса научной (инновационной) организации, центра зависит не только от его удобной и выгодной формы создания, но

и от правильного определения правовых условий хозяйственной деятельности. Практически необходимо сделать выбор среди различных законодательных вариантов с использованием всех функциональных, организационных, договорных преимуществ, установленных для предприятий с иностранными инвестициями, участников внешнеэкономической деятельности и участников инновационной деятельности. Такой центр может иметь статус: регионального центра распространения новых технологий, инновационного центра энергетического центра, инновационного инженеринга и другие формы с использованием всех видов государственной поддержки, содержащихся в действующем законодательстве.

Особая модель финансирования научного центра предполагает как прямую финансовую помощь республики и субъектов республики (займы, субсидии, стимулирование рискованного капитала и т. д.), направленную на определенные фазы в инновационном процессе в энергетике, так и налоговые, кредитные таможенные и иные льготы.

Все это может быть четко определено в специальном правовом акте субъекта республики, на территории которого находится конкретный научный, инновационный центр.

Такой акт может устанавливать освобождение от налогов субъектов республики, которые имеют право предоставлять финансовые гарантии участника внешнеэкономической деятельности, зарегистрированной на их территории, гарантии и льготы, не противоречащие международным обязательствам Республики Узбекистан. Законным способом уменьшения налогового бремени может быть расширение производства. При определении налога облагаемой прибыли исключается прибыль, направленная на строительство, реконструкцию и обновление основных производственных фондов научных центров, освоение новой техники и технологии. При этом обновлении основных производственных фондов следует считать замену действующего оборудования другим на новой технической основе, а также его замену в связи с внедрением новых прогрессивных технологических процессов производства продукции (работ, услуг). От налога на прибыль освобождаются средства, направленные на проведение предприятиями и организациями научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, а также изобретения и селекционного достижения по патенту, изобретения по предварительному патенту, селекционного

достижения по свидетельству, промышленного образца по патенту, в течение от двух до пяти лет.

Практика показывает, что налоговые органы часто смешивают с предпринимательской всякую оплачиваемую деятельность

Например, деятельность подразделений вневедомственной охраны, входящих в систему МВД, не является предпринимательской в смысле действующего законодательства, поскольку они осуществляют функции охраны имущества собственников на базе возмездных ведомственных договоров, участвуют в реализации конституционных полномочий исполнительной власти по охране частной собственности, выполняют иные государственные функции, обеспечивающие охрану имущества.

Поэтому нельзя соглашаться с мнением о том, что средства, получаемые подразделениями вневедомственной охраны по договорам от собственников, являются доходами и подлежат обложению налогом на прибыль. Договоры такого рода заключаются властными структурами с гражданами, являются возмездными, ведомственными, а не чисто гражданско-правовыми в них нет, например, равенства сторон и вневедомственная охрана не имеет права самостоятельно устанавливать тарифы оказываемых услуг. Договоры исполнительных органов с субъектами хозяйственного оборота используется в практике реализации исполнительными органами своих функций, но строго в рамках своей компетенции и установленных экономических нормативов.

Подразделения вневедомственной охраны МВД осуществляют договорные обязательства и используют суммы, полученные по этим договорам, в рамках установленных тарифов на оказываемые услуги, установленного фонда оплаты труда, утвержденного перечня расходов сметы содержания, нормативов материально-технического обеспечения.

Договоры вневедомственной охраны МВД с собственниками имущества об охране собственности касаются реализации МВД функций исполнительной власти и не преследует цели получения прибыли.

Денежные суммы, полученные по этим договорам, являются не доходами (прибылью в экономическом и юридическом смысле, а платежами государству за выполнение им функций защиты имущественных прав граждан и не подлежат

обложению налогом на прибыль. Такие платежи в соответствии с законодательными и ведомственными нормативными актами направляются на развитие вневедомственной охраны МВД, т.е. на исполнение государством охранных функций и поддержание общественного порядка.

Правовое содержание прибыли от предпринимательской деятельности с точки зрения Гражданского кодекса Республики Узбекистан предполагает свободное распоряжение ею. Доходы вневедомственной охраны являются фактически экономией по смете, так как используются на текущие нужды вневедомственной охраны в соответствии с установленным порядком. Собственником платежей и другого имущества вневедомственной охраны является государство, и только оно может своими актами устанавливать условия и режим использования полученных доходов.

Важное значение имеет Указ Президента Республики Узбекистан от 10 октября 1998 года «О введении единого земельного налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей» предусматривающий повышение эффективности использования сельскохозяйственных угодий, усиления экономической заинтересованности сельскохозяйственных товаропроизводителей в конечных результатах труда, упрощения и унификации системы налогообложения.

Данным указом определено, что единый земельный налог вводится взамен уплаты совокупности всех действующих общегосударственных (кроме акцизного налога на алкогольную продукцию) и местных налогов и сборов, установленных для сельскохозяйственных товаропроизводителей:

- налога на доходы (прибыль);
- налога на добавленную стоимость;
- экологического налога;
- налога за пользование водными ресурсами;
- налога за пользование недрами;
- налога на имущество;
- земельного налога;
- налога на развитие социальной инфраструктуры;
- иных местных налогов и сборов;

Сохранен для сельскохозяйственных товаропроизводителей, являющихся плательщиками единого земельного налога,

действующий порядок уплаты таможенных пошлин, государственных пошлин, лицензионных сборов, отчислений во внебюджетные фонды.

Установлено что: плательщиками единого земельного налога являются сельскохозяйственные кооперативы (ширкаты), фермерские хозяйства, агрофирмы, а также другие производители сельскохозяйственной продукции, за исключением дехканских хозяйств. На дехканские хозяйства распространяются условия налогообложения, предусмотренные Законом Республики Узбекистан «О дехканском хозяйстве»:

— объектом налогообложения единым земельным налогом является площадь земельного участка, предоставленного во владение, пользование или в аренду для ведения сельского хозяйства;

— размер единого земельного налога устанавливается в виде фиксированного платежа на единицу земельной площади, определяемого исходя из базовых ставок и поправочных коэффициентов, учитывающих местоположение, качество (балл, бонитет) и водообеспеченность земельного участка. Размер единого земельного налога зависит от результатов хозяйственной деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей;

— единый земельный налог зачисляется в местный бюджет.

В связи с этим образуется республиканская комиссия по координации работы, связанной с введением единого земельного налога, возложив на нее следующие задачи:

— координация работы по учету земельных участков, облагаемых единым земельным налогом;

— проведение мониторинга по кадастровой оценке земель, имея в виду обеспечение соответствия размеров единого земельного налога качеству земельных участков;

— контроль за введением единого земельного налога;

— анализ действия базовых ставок единого земельного налога и поправочных коэффициентов к нему на результаты деятельности сельскохозяйственных предприятий;

— изучение эффективности предоставленных налоговых льгот отдельным плательщикам единого земельного налога;

— подготовка предложений по совершенствованию системы исчисления и уплаты единого земельного налога с учетом реализации мер по проведению кадастровой оценки земель.

Определено, что:



— льготы по уплате земельного налога, а также налога на доходы (прибыль), предоставленные отдельным сельскохозяйственным, товаропроизводителям до введения в действие данного указа, распространяются на уплату единого земельного налога до истечения срока, на который они были предоставлены;

— при исчислении единого земельного налога из налогооблагаемой базы исключается площадь земельных участков, не подлежащих обложению земельным налогом в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан;

— вновь созданные сельскохозяйственные товаропроизводители освобождаются от уплаты единого земельного налога сроком на два года с момента государственной регистрации.

В заключение следует отметить, что становление правового регулирования налогообложения тесно связано с совершенствованием общего законодательства в сфере финансов, имущественных отношений, государственного управления, охраны прав граждан, участия государства как хозяйствующего субъекта в инвестиционной и торговой деятельности и т.д., которое должно распространяться и на налоговые отношения. Это соответствует все возрастающему влиянию налогового законодательства на другие области права.

Таким образом, специальной налоговой регламентации должно предшествовать адекватное урегулирование всего комплекса правовых норм.

# СОДЕРЖАНИЕ

## ТЕМА 1 ПРЕДМЕТ, ПРИНЦИПЫ И ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА.

- 1. 1. Понятие, предмет и метод налогового права . . . . . 3
- 1. 2. Конституционные основы налогообложения, принципы и источники налогового права . . . . . 14
- 1. 3. Источники налогового права . . . . . 19

## ТЕМА 2 СИСТЕМА НАЛОГОВОГО ПРАВА

- 2. 1. Понятие системы налогового права . . . . . 22
- 2. 2. Указы Президента Республики Узбекистан и законодательство субъектов республики о налогообложении. . . . . 31
- 2. 3. Основные направления совершенствования налогового законодательства и его кодификация . . . . . 39

## ТЕМА 3. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРАВ И ОБЯЗАННОСТЕЙ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

- 3. 1. Понятие и виды налоговых обязательств. . . . . 43
- 3. 2. Ответственность налогоплательщиков за невыполнение налоговых обязательств. . . . . 51

## ТЕМА 4. ЗАЩИТА ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ.

- 4. 2 Государственное управление налогообложением и налоговый контроль . . . . . 73

## ТЕМА 5. ПРАВООТНОШЕНИЯ ПО РЕГУЛИРОВАНИЮ ОБЪЕКТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

- 5. 1 Правотношения по регулированию объекта обложения налогом на добавленную стоимость. . . . . 81
- 5. 2. Правотношения по регулированию объекта обложения налогом на прибыль предприятия и организаций. . . . . 92

**ТЕМА 6**

- 6.1. Правоотношения по налогообложению прибыли банков и страховых организаций . . . . . 101
- 6.2. Правоотношения по регулированию налогообложения ценных бумаг . . . . . 116

**ТЕМА 7**

- 7.1. Правоотношения по регулированию состав затрат при исчислении налогооблагаемой базы . . . . . 124
- 7.2. Правоотношения по освобождению от налогообложения, налоговые льготы . . . . . 136

**ТЕМА 8. ПРАВООТНОШЕНИЯ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ . . . . . 144**

**ТЕМА 9. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ НАЛОГОВЫХ НОРМ И НОРМ ДРУГИХ ОТРАСЛЕЙ ПРАВА В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ.**

- 9.1. Взаимодействие налоговых и гражданско-правовых норм . . . . . 162
- 9.2. Взаимодействие норм налогового и таможенного законодательства . . . . . 168
- 9.3. Взаимодействие налоговых норм с правовым регулированием некоммерческих отношений . . . . . 174

Научно—методическое издание

Ю. Т. Долобоев, М. С. Мухторов, Х. И. Ибрагимов,  
Ю. Абдуллаев, М. Осмонов, Т. Шарипов, К. Мамажонов.

## НАЛОГОВОЕ ПРАВО

(учебное пособие)

Редактор:	А КАМБАРАЛИЕВ.
Тех. редактор:	Б ЮЛЧИЕВ.
Корректор:	Ю. ЕФИМОВ.
Художник:	А. МАМАТОВ.

Сдано в набор 20.09.99. Подписано в печать 1.11.99. Формат 60X84 1/16. Бумага газетная. Объем 11,5 п. л. Отпечатано высочьям способом. Заказ № 1148. Тираж № 1000 экз. Цена договорная.

Издательство «Фаргона», г. Фергана, 712014, ул. С. Темура, 28.

---

Цнд. 717200. Типография г. Чуста, ул. Сўфизода, 6