

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО  
СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

**КУВАСАЙСКИЙ УЧЕБНЫЙ НАУЧНО-  
ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ  
ЦЕНТР ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

**Ю. Т. ДОДОБАЕВ, Т. М. КОННОВА**

# **НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

**(УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ)**

**Ташкент — 2003 г.**

05  
D-55  
МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО  
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

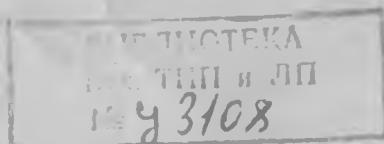
КУВАСАЙСКИЙ УЧЕБНЫЙ НАУЧНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ  
ЦЕНТР ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Ю.Т. ДОДОБАЕВ, Т.М. КОННОВА

# НАЛОГОВОЕ ПРАВО

(УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ)

Ташкент – 2003 г.



**Додобаев Ю.Т., Коннова Т.М.**

**Налоговое право: Учебное пособие.-Т., 2003 г.**

Учебное пособие написано на основании Закона Республики Узбекистан «Об образовании», Национальной программы подготовки кадров, Постановления Олий Мажлиса Республики Узбекистан от 29 августа 1997 г. № 466-1 «О национальной программе повышения правовой культуры в обществе», а также программы, утвержденной Институтом проблем высшей и средней специальной школы Министерства высшего и среднего специального образования Республики Узбекистан по подготовке бакалавров.

**Рекомендовано Министерством высшего и среднего специального образования Республики Узбекистан в качестве учебного пособия для высших учебных заведений**

**Рецензенты: доктор экономических наук, профессор А.Г. Гафуров,  
кандидат юридических наук, доцент Сиддиқов Н.С.,  
кандидат юридических наук Тухтасинов А.**

## ВВЕДЕНИЕ

Налоговое право Республики Узбекистан представляет собой отрасль правовой системы республики, 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.

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.

Налоговый кодекс Республики Узбекистан, принятый Олий Мажлисом 24 апреля 1997 года с изм. и доп. от 1 июня 1999 г., 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. 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:

- обложение хозяйствующих субъектов (юридических лиц) как приоритетное направление по налоговым изъятиям;
- достаточно высокий удельный вес (по сравнению с зарубежными странами) доли косвенных налогов и относительно более низкий - прямых;
- 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;
- широкий перечень разнообразных льгот, установленный законодательством субъектов Республики Узбекистан и направленных преимущественно на стимулирование производства;
- установление жестких санкций на различные нарушения налогового законодательства, включая меры финансовой, административной и уголовной ответственности;
- 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;
- первоочередность направления средств, имеющихся у предприятий на счетах, на уплату налогов по сравнению с остальными расходами предприятия;
- 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.

Налоговое право оказывает регулятивное воздействие на налоговые отношения, придавая им тем самым упорядоченный, т.е. соответствующий интересам государства и общества, характер. В центре

внимания налогового права находятся общественные отношения, которые непосредственно возникают в связи с практической реализацией задач и функций налогообложения.

Налоговое право регулирует отношения, которые складываются по поводу осуществления соответствующими субъектами исполнительной власти возложенных на них налоговых функций, т.е. практически реализующие им юридически властные налоговые полномочия. Без этих полномочий налоговый орган не может выступать в роли субъекта исполнительной власти и осуществлять управленческие функции.

Основой данного учебного пособия послужили фундаментальные общепризнанные труды Президента Республики Узбекистан, академика И. А. Каримова. Также в работе широко использованы обработанные и ранее опубликованные источники как отечественных так и зарубежных авторов, малодоступных для широкого круга читателей по проблемам налогового права.

# ГЛАВА 1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ТЕОРИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

## 1.1. Понятие и роль налогов

В период существования социальной экономики многие всерьез считали, что налоги с населения и прежде всего подоходный налог с рабочих и служащих не имеют политической и социальной почвы и не слишком важны как источник бюджета. На самых разных уровнях высказывалось мнение о необходимости ограничиться взиманием в бюджет платежей с доходов предприятий, объединений, организаций.

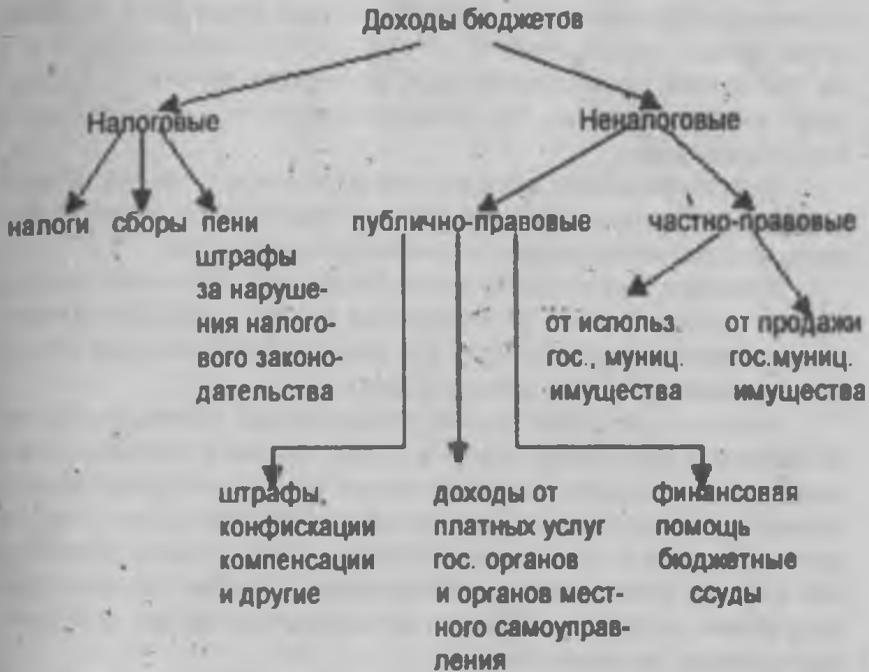
Подобные действия абсолютно не приемлемы в современных условиях. Экономическая реформа предполагает не только сохранение налогов с предприятий и населения, но также и коренное их преобразование, расширение их финансовой и социальной роли.

Налоги заменили прежнюю систему планового распределения прибыли социальных предприятий, когда в бюджет изымалась её часть, оставшаяся после формирования различных производственных фондов в соответствии с установленными нормативами. При многообразии форм собственности такая система неприменима, поскольку не обеспечивает равных условий хозяйствования предприятий различных форм собственности. Налогообложение прибыли лишено этого недостатка и не препятствует рыночной конкуренции.

Значительная доля доходов населения в настоящее время формируется в частном секторе экономики. Возможности государственного регулирования этих доходов ограничена, а практика изъятия их части в административном порядке для финансирования государственных расходов, в принципе, исключена. Только посредством налогов население участвует в формировании доходов государственного бюджета.

Бюджет формируется за счет налоговых и неналоговых доходов, а также за счет безвозмездных перечислений (схема 1).

## Виды доходов бюджетов



Неналоговые доходы – это в основном платежи, имеющие частно-правовую природу: доходы от использования, продажи или иного возмездного отчуждения имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, от оказания услуг организации государственной власти, местного самоуправления, бюджетными учреждениями и др. К неналоговым доходам относятся также штрафы, конфискации, компенсации, иные принудительные изъятия в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности.

Налоги – основной источник доходов государственного бюджета. В Республике Узбекистан за счет налогов формируется 90% бюджета. Так, во Франции налоги приносят 95% доходов государственного бюджета, в США – свыше 90%, в ФРГ – около 80%, в Японии – 76%.

В условиях рыночной экономики у государства остается меньше возможностей влиять на развитие тех или иных процессов в обществе путем прямых предписаний, запретов и т.п. Такое влияние все больше приобретает характер косвенного и осуществляется в т.ч. посредством налогообложения. При этом преследуются –экономические и социальные цели.

Налоги оказывают влияние и на социальную структуру общества в целом. Налоги, особенно прямые, приобретают значение контрольного института, института конституционного права.

В соответствии с Конституцией Республики Узбекистан «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 (взнос), 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.

Известны государства, обходящиеся без прямых налогов с населения. Например, в ст. 33 Конституции Северной Кореи предусмотрено, что государство полностью ликвидирует систему налогов, оставшуюся от прежнего общества. Отсутствуют прямые налоги с населения в ряде арабских стран – Брунее, Бахрейне, Катаре, Кувейте. Хотя экономическое и политическое положение этих стран различно, однако у них есть общая черта - участие населения в управлении государством минимально. При этом ощущается прямая связь политической системы с системой налогообложения: косвенные налоги скрывают от налогоплательщика сумму, которую он платит государству, подавляют стремление к самоуправлению. Прямые налоги, наоборот, побуждают каждого налогоплательщика контролировать расходование правительством сумм, уплаченных в виде налогов.

Итак, необходимость налоговой реформы диктуется не только происходящими экономическими преобразованиями, но и ломкой политических отношений, становлением демократического общества (схема 2).

## Доходы от государственных regalлий

### Регалия

Промышленная

судебная

монетная

таможенная

бесхозяйная

платежи за регистрацию

судебные пошлины

доходы от эмиссии денег

таможенные платежи

доходы от кладов

платежи за выдачу лицензий, разрешений

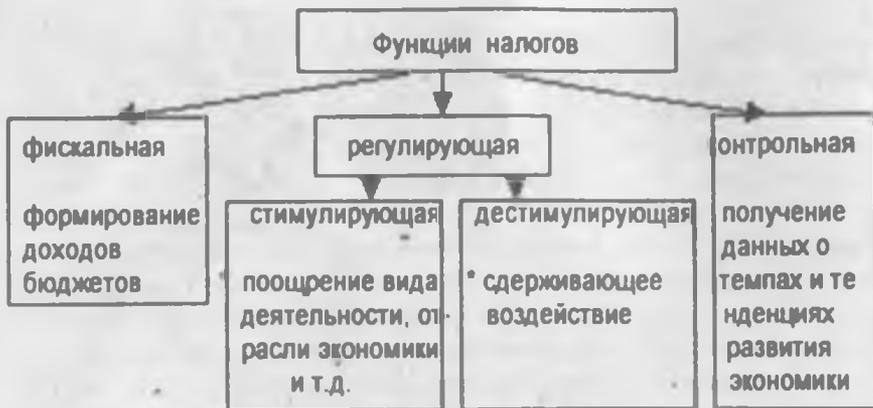
исполнительские сборы

доходы от штрафов, конфискации

доходы от бесхозяйного, выморочного имущества

доходы от монопольного производства

доходы от штрафов конфискации



### Появление и развитие налогов

В ряду государственных доходов налогам принадлежит важнейшее место. Само существование государства неразрывно с налогами.

Однако налог не только не единственная форма аккумуляции денежных средств в бюджете и государственных фондах, но и не его первая форма в историческом ракурсе. Налог предполагает достаточно высокий уровень развития правосознания, экономики, систем контроля.

Старейшим источником государственных доходов (не считая военной добычи) являлись домены, или государственное имущество, казенные земли и леса. Первоначально они были собственностью государя, доходы которого одновременно являлись и доходами государства. Это были частно-правовые, а не публично-правовые доходы.

Другим важным источником государственных доходов были регалии, т.е. доходные прерогативы казны. Определенные отрасли производства, виды деятельности поступали в исключительное владение казны, изымались из гражданского оборота, из сферы деятельности населения. По сути, они представляли переходную ступень к налогам.

Способы извлечения средств из регалий различны. Государство могло самостоятельно эксплуатировать ту или иную отрасль произ-

водства и сбывать товары по монополюно высокой цене (например, соляная монополия). Доходы могли быть получены и в виде платы за предоставление аренды. И сейчас широко используется такой способ извлечения доходов, как взимание сборов за право использования регалий (например, лицензионные платежи за право добычи полезных ископаемых).

Регалий существовало множество (схема 3).

**Бесхозяйная регалия.** Все, что не имело хозяина или не могло никому принадлежать в принципе, объявлялось принадлежащим казне.

Регалиями объявлялись определенные природные явления, например ветер, что влекло установление государственной монополии на ветряные мельницы. Типичные примеры регалий – вода и недра.

До сих пор являются государственной регалией клады, содержащие вещи, относящиеся к памятникам истории и культуры (ст. 196 ГК Республики Узбекистан).

**Таможенная регалия** реализовывалась установлением сборов за право провоза по территории и явилась прообразом современных таможенных пошлин.

**Судебная регалия.** Отправление правосудия всегда осуществлялось государством. Судебные штрафы, пошлины, доходы от конфискации в разные периоды были большим или меньшим доходным источником государства. Особенно значительными эти поступления были в периоды социальных потрясений.

Порой денежные штрафы устанавливались не для пресечения какого-либо правонарушения, а действие объявлялось правонарушением лишь для того, чтобы взыскать как можно большую сумму. В этих случаях государство было заинтересовано в том, чтобы законы как можно чаще нарушались и больше средств поступало в бюджет.

**Монетная регалия.** Право чеканить монету – одно из проявлений суверенитета государства. Однако история не знает и более крупного фальшивомонетчика, чем государство. Чеканка неполновесной монеты или выпуск обесцененных денег – наиболее распространенный способ извлечения доходов из монетной регалии.

Существует и множество других регалий. Так, регалией могла быть объявлена промышленность в целом и установлена обязанность платить пошлины при регистрации предприятия или при выборе патента.

Регалиями объявлялись новые товары (табак, кофе, какао), человеческие страсти (карты, шахматы), предметы роскоши (при Петре I, например, даже изготовление дубовых гробов).

Со временем монопольное положение государства в промышленности стало существенным тормозом развития экономических отношений. Получила признание точка зрения, что «казна не для того существует, чтобы дела делать». С течением времени сохранились только те регалии, которые оправдывались общественной необходимостью, невозможностью допустить частную инициативу. При этом их фискальные цели не должны были быть сколько-нибудь значительными.

Государство и до настоящего времени не отказалось от влияния на хозяйственную жизнь, но эта деятельность больше относится к сфере управления, а не финансов.

Вместо регалий все чаще стали применяться пошлины, которые имели целью лишь покрытие издержек государственного учреждения, а не извлечение дохода.

Исторически налоги как главный источник доходов государственного бюджета не насчитывают и двухсот лет. Хотя они взимались и древнем мире, но тогда они служили признаком несвободного человека. Такое отношение к налогам сохранялось вплоть до начала XX столетия. Высказывались идеи, что люди объединились в общественные союзы для того, чтобы сохранить свое имущество, а не отдавать его. Эти идеи находили практическое выражение в законодательстве. Так, прусский закон 1893 г. предусматривал, что городские и сельские общины могут прибегать к налогам лишь субсидиарно, поскольку не хватало поступлений от имуществ, пошлин и др. В некоторых кантонах Швейцарии и в 20-х годах 20 в. расходы, которые не покрывались доходами от домен, относились к рубрике «дефицит».

В европейских странах налоги развились из различных подарков, подносимых государям, пошлин за пользование услугами государственных учреждений. Различные налоги, вернее приношения, которые на многих языках назывались «помощь», взимались в силу обычая, как правило, в трех случаях: при пленении сюзерена; при посвящении в рыцари сына сюзерена; при выходе замуж его дочери.

Борьба за право вводить новые налоги – это тот центр, вокруг которого складывались гражданские права, развивался парламентаризм. Представительные органы в странах Европы возникли из союзов, образованных для защиты от произвольных податей, и созыва-

лись в основном для решения вопросов о вводе временных налогов и с определенной целью. Для истории парламента характерна борьба за осуществление полномочий в области финансов; они были тем ядром, вокруг которого постепенно складывались современные конституционные системы.

О том, какой подоходный налог - прогрессивный или пропорциональный - справедливее и нужнее, спорят и экономисты, и юристы, и политики. А между тем, в самом конце XIX века Верховный суд США решил эту проблему просто и быстро: он признал подоходный налог неконституционным в принципе.

Подоходный налог никогда не был любим американцами. Он был для них неприятным напоминанием о поборах, установленных в начале XVIII века алчными англичанами. Это закончилось в 1776 г. Бостонским чаепитием, когда жители Бостона, разгневанные новым налогом на любимый ими чай, затопили в гавани несколько английских судов, груженных тем же злосчастливым чаем.

После завоевания независимости американцы твердо решили, что вмешиваться в свою личную жизнь они не позволят никому. Поэтому подоходный налог при взимании которого у каждого спрашивали, сколько он получает, считался в Новом Свете вопиющим неприличием.

Однако федеральный бюджет имел свои проблемы. Сначала большинство доходов государство получало от поимущественных налогов на граждан и корпорации. Потом прибавился налог на прибыль, но при этом база для поимущественного налога стала уменьшаться, поскольку с развитием экономики земля и недвижимость начали составлять все меньшую часть богатства граждан. Появились не только такие, чье имущество состояло в основном из движимости, но и те, кто приобрел богатство исключительно благодаря долгам своих соседей (ростовщики, предприниматели, рантье).

К середине XIX века преимущественный налог естественным образом выродился в земельный, а недоборы в казну с переменным успехом пытались покрыть налогами на виды сделок и корпорации. Но вскоре началась Гражданская война и правительству стало не до политеса. В 1864 году Линкольн провел через парламент самый строгий в тогдашнем мире налоговый закон: прогрессивная система предусматривала обложение доходов свыше \$ 600 в год по ставке 5 %, постепенно повышавшейся и при \$ 10 000 составлявшей неслыхан-

ные по тем временам 10% (не надо забывать, что доллар в те времена был по меньшей мере в 60-70 раз дороже нынешнего).

Но вскоре все стало на свои места, последствия войны были преодолены, и подоходный налог умер своей смертью. Сначала никто не стал его платить указывая в декларациях мизерные суммы, а в 1872 году налог был отменен конгрессом.

Этот период дал Америке интересные воспоминания о «налоговых инквизиторах» – частных фирмах, которые занимались расследованием действительного имущественного положения граждан, заподозренных в сокрытии значительных сумм налога. Пойманных неплательщиков ждал штраф в 50 % от суммы должного к уплате, который государство честно делило с «инквизиторами». Именно эти «налоговые инквизиторы» стали прообразом американской налоговой полиции.

Второе возвращение налога произошло в 1894 году. Тогда американцам было предложено уплатить 2 % с доходов более \$ 4000. Такой необлагаемый минимум делал подоходный налог «удовольствием» для верхушки общества. Она в принципе была не против. Особенно ковбойский Запад (там богачей не было вовсе) и аграрный Юг, несший все бремя протекционистских пошлин, обогащавших промышленников Северо-Востока.

Но в следующем году Верховный суд своим решением отменил новорожденный налог. Он принял довольно спорное решение, ссылаясь на норму Конституции, разрешавшую устанавливать прямые налоги только пропорционально населению штатов.

Подоходный налог окончательно пришел в США только в 1913 году после внесения соответствующей поправки в Конституцию. Была введена прогрессия от 1% при \$ 3000 до 6% при \$ 500 000. У Англии США переняли систему обложения у источника выплат (то есть у плательщика средств). Впрочем доверительные отношения с плательщиками правительство пыталось сохранить долго, позволяя взимающим налог самостоятельно определять применима ли налоговая льгота к конкретному лицу.

Но на этом перипетии подоходного налога в США не закончилось.

Основное в финансовых полномочиях парламента лежит в праве народного представительства соглашаться или не соглашаться не взимание налогов. Все остальное по сравнению с этим правом су-

ждения о налогах представляется собранием формальных аксессуаров.

Таким образом, само появление и развитие налогового права связаны с демократизацией общества, с идеей правового государства. Налоговому праву как части современной правовой системы не чужды идеи социальной справедливости, принципы демократии. С точки зрения правовой природы налогообложение есть мера упорядочения, введения в определенные границы имущественных отношений участников общественного производства и государства.

Налог может быть рассмотрен с позиции не только его правовой природы, но и юридической техники. Между этими двумя подходами не может быть кардинальных противоречий, т.к. законы не должны противостоять праву, быть «беззаконными».

Однако есть объективные условия, которые определяют различие этих двух позиций.

Право парламента утверждать налог есть выражение права народа соглашаться на уплату налога. С этой позиции исследуется правовая природа налога.

Главная юридическая черта налога – односторонний характер его установления. Поскольку налог взимается в целях покрытия общественных потребностей, которые обособлены от индивидуальных потребностей конкретного налогоплательщика, налог является индивидуально безвозмездным. Уплата налогоплательщиком налога не порождает встречной обязанности государства совершить что-либо в пользу конкретного налогоплательщика.

Налог взыскивается на условиях безвозвратности. Возврат налога возможен лишь в случае его переплаты или в качестве льготы, что не противоречит принципу безвозвратности, поскольку эти условия определяются государством в одностороннем порядке и не влияют на характер платежа в целом.

Так как налог представляет собой одностороннее движение средств и его принципы прямо противоположны принципам гражданского оборота, приводным механизмом налогообложения может быть только принуждение. Принудительный характер налога не мешает рассматривать налог как способ защиты частной собственности от незаконных притязаний казны и ее агентов, как средство поддержания баланса прав и законных интересов граждан и их объединений – с одной стороны, общества и государства как выразителя интересов общества – с другой.

Налог – единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти.

Определение исходит из того, что плательщиком налога является собственник, а не гражданин. Уплата налога – социальная обязанность, вытекающая из права частной собственности. Облагая собственности, государство распространяет свой налоговый суверенитет, как правило, на доходы любых лиц, полученные в связи с их деятельностью на территории государства, на имущество, находящееся на его территории, на товарный спрос, возникающий на его территории.

Налог устанавливается с целью получения дохода. Воздействие на поведение налогоплательщика для получения социально значимого результата не может быть основной целью налога. Любой налог способен выполнять регулируемую роль. Для этого чаще всего используется способ установления льгот либо же, наоборот, ужесточений. Принципиальное отличие платежей, воздействующих на поведение плательщика (иногда их называют «регулирующими налогами»), состоит в том, что они побуждают его отказаться от занятия деятельностью и, следовательно, подрывают собственную базу, сокращают число плательщиков, снижают доходы бюджета.

Налог исходит из платежеспособности лица, оставляя ему свободу действий за пределами налогового обязательства. Налог не побуждает зарабатывать, он лишь претендует на долю заработанного. Регулирующие налоги нарушают этот принцип.

Налоги поступают в пользу субъектов публичной власти – органов государственной власти или местного самоуправления. Этим они отличаются от платежей, взимаемых на тех же условиях, но установленных в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными или местными органами государственной власти, административными учреждениями. Это неналоговые сборы, иначе называемые парафискалитетами.

Такие платежи взыскиваются, например, в пользу различных технических и профессиональных организаций, коммерческих и социальных предприятий также на основе принуждения, поэтому их ус-

тановление, как и установление налогов, возможно только законодательным путем.

Целью взимания налога является обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода. Основные статьи государственных расходов не могут зависеть от того или иного источника. Задача налогового законодательства – изыскать денежные средства на покрытие общих расходов и справедливо распределить необходимые платежные обязанности.

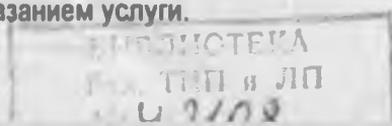
Налог как юридический механизм не имеет непосредственной цели собрать конкретную сумму, необходимую для покрытия расходов. Эти расходы могут заранее планироваться, но их предполагаемая сумма не оказывает императивного воздействия на налогообложение. Размер собираемых налогов зависит правил, установленных в Законе о налоге, а не в Законе о бюджете, и в принципе, не ограничен.

Предлагаемое выше определение налога позволяет отделить налоги от сборов и пошлин. При уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель (за что уплачивается пошлина) и специальные интересы (плательщик в той или иной мере непосредственно ощущает возмездность платежа). Налоги тоже могут иметь специальную цель (целевые налоги) однако они никогда не бывают индивидуально (непосредственно) возмездным.

Пошлины и сборы не имеют финансового значения, присущего налогам. Цель взыскания пошлины или сбора (пошлинный принцип) состоит лишь в покрытии без убытка, но и без чистого дохода, издержек учреждений; в связи с деятельностью которого взимается пошлина. Пошлины и сборы, хотя и взимаются в связи с оказанием индивидуальных услуг, не могут рассматриваться как платежи по обязательствам, договорные платежи. Это – денежные повинности, взимаемые в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера.

Пошлина не обеспечивает существование государственного органа, т.к. он может финансироваться и из других источников. Наоборот, взимание пошлины обусловлено реализацией каким-либо государственным органом своих функций.

Размер пошлины или сбора определяют исходя из характера и размера услуги (принцип эквивалентности) и устанавливают, как правило, в конкретной сумме. Денежная сумма может быть неэквивалентна расходу, понесенному в связи с оказанием услуги.



При определении суммы пошлины или сбора нельзя исходить лишь из финансовых соображений – размеры сумм необходимо сопоставлять с целями, ради которых установлены платежи.

Размер пошлины или сбора не должен ограничивать возможность граждан использовать основные конституционные права, возможность получать от государственных органов те или иные услуги, поскольку эти права предоставляются гражданам вне всякой зависимости от внесения каких-либо платежей.

Виды пошлин различны. Выделяют пошлины, взимаемые в связи с предоставлением административных услуг; пошлины, взимаемые за предоставление какого-либо права; пошлины, взимаемые как компенсация за определенные расходы общества в интересах конкретных лиц.

Государственная пошлина взимается за ряд услуг в пользу плательщика – принятие исковых заявлений и других документов судом, совершение нотариальных действий, регистрация актов гражданского состояния, выдача документов и др.

Регистрационные пошлины взимаются при обращении лица с заявкой о выдаче патентов на изобретение, промышленный образец, полезную модель.

Таможенные пошлины взимаются при совершении экспортно-импортных операций.

В законодательстве Германии в понятие «пошлина» входят платежи, устанавливаемые либо в связи с индивидуальным получением выгоды, либо с целью выравнивания расходов, финансовую ответственность, за которые несет лицо. Пошлина имеет целью покрытие расходов, связанных не только с конкретным лицом, но и с группой лиц, к которой принадлежит плательщик пошлины.

Близкие к пошлинам платежи членов корпораций публичного права на финансирование нужд объединения в Германии называют взносами. Например, в силу традиции регулирование отчислений на социальное страхование относится к налоговому праву. Сборами называются платежи не за оказание услуг, а за предпочтение при оказании услуг государственным органом.

Иначе проводит разграничение понятий пошлин и сборов, например, французское законодательство: пошлина взыскивается без установления определенного соотношения со стоимостью оказанных услуг, а размер сбора коррелируется со стоимостью услуги.

В Республике Узбекистан право регулирует отношения, которые складываются по поводу осуществления соответствующими субъектами исполнительной власти возложенных на них налоговых функций, т.е. практически реализующие им юридически властные налоговые полномочия. Без этих полномочий налоговый орган не может выступать в роли субъекта исполнительной власти и осуществлять управленческие функции.

Ориентируясь на действующее налоговое законодательство и концепцию Налогового кодекса Республики Узбекистан можно выделить несколько типов отношений, регулируемых налоговым правом:

а) отношения между субъектами государственной власти, находящимися на различных уровнях и выступающими носителями полномочий по реализации совместной компетенции республики и ее субъектов в области налогообложения (раздел Налогового кодекса Республики Узбекистан «Об общих положениях налогообложения и сборов»);

б) отношения между государственными органами налогового регулирования и контроля и налогоплательщиками при определении экономической эффективности налогооблагаемой базы по конкретному виду налога (раздел Налогового кодекса Республики Узбекистан «Налог на доходы (прибыль) юридических лиц»);

в) отношения между различными видами налогоплательщиков и органами налогового регулирования и контроля при реализации прав и обязанностей этих участников налоговых правоотношений (раздел Налогового кодекса Республики Узбекистан «Налог на доходы физических лиц»);

г) отношения, связанные с определением сроков, места, источников получения доходов (разделы Налогового кодекса Республики Узбекистан «налог на добавленную стоимость», «Акцизный налог», «Земельный налог», «Налог за пользование недрами», «Экономический налог», «Налог за пользование водными ресурсами»);

д) отношения между субъектами налогового контроля и налогоплательщиками по осуществлению налогового контроля (раздел Налогового кодекса Республики Узбекистан Общая часть «О правах и обязанностях налогоплательщиков», Закон Республики Узбекистан от 29 августа 1997 г. «О государственной налоговой службе»);

е) отношения между налоговыми органами и их должностными лицами и налогоплательщиками по порядку обжалования действий или бездействия налоговых органов (раздел Налогового кодекса Рес-

публики Узбекистан «Заключительные положения о рассмотрении споров в налоговых отношениях»);

ж) отношения в области применения мер ответственности со стороны налоговых, судебных органов, органов государственной власти и местного самоуправления за нарушение норм налогового законодательства (раздел Налогового кодекса Республики Узбекистан «Права и обязанности налогоплательщиков» и Закон Республики Узбекистан «О государственной налоговой службе»);

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

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 ее 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;

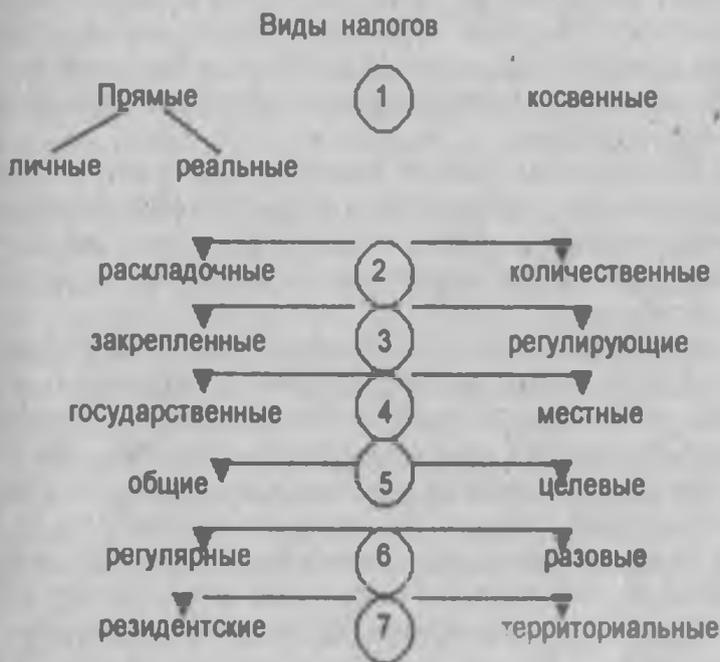
6) межотраслевая – влияние налоговых отношений на возникновение условий для согласования и взаимодействия различных финансовых и правовых сфер в интересах развития современного права в сфере экономики и финансов;

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 режима иностранных инвестиций, обеспечивающих внешнеэкономическую безопасность государства.

## 1.2. Виды налогов

Возможны различные виды налогов в зависимости от основания заложенного в их сравнение (схема 4).



Выделяют налоги подоходно-поимущественные (прямые) и налоги на потребление (косвенные). Первые взимаются в процессе приобретения и накопления материальных благ, вторые – в процессе их расходования. Так, подоходный налог взимается при получении дохода; налог на имущество уплачивают собственники определенных видов имущества (сбережений). Это – примеры прямых налогов. Акции

зы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины, хотя и по-разному поступают в бюджет, в конечном итоге оплачиваются потребителем товаров, в стоимость которых включаются эти налоги. Это – примеры косвенных налогов. Подходно-поимущественные налоги в свою очередь делятся на личные и реальные.

Личные налоги уплачиваются с действительно полученного налогоплательщиком дохода (прибыли). Так, предприятия уплачивают налог с суммы прибыли, подсчитанной на основе полученной выручки и произведенных расходов. Эти налоги учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика.

Реальными налогами облагается не действительный, а предполагаемый средний доход налогоплательщика, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения (недвижимой собственности, денежного капитала и т.п.). Реальными налогами облагается прежде всего имущество. Во многих случаях невозможно определить доход, который получен от имущества либо вида деятельности, или проконтролировать правильность объявленного плательщиком дохода.

Другой причиной взимания реальных налогов является стремление уравнивать лиц, использующих имущество производительно и непроизводительно. Налогообложение доходов освободило бы от налогов лиц, использующих имущество, например, земельный участок, только для отдыха.

Примером реального налога является единый налог на вмененный доход. Этим налогом облагается потенциально возможный валовой доход плательщика за вычетом потенциально необходимых затрат, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе данных статистических и иных исследований, независимых оценок и т.д.

Налог на вмененный доход назван единым, поскольку его уплата освобождает плательщика от уплаты ряда других налогов (прежде всего подоходного, налога на прибыль, платежей в социальные фонды).

Раскладочные налоги широко применялись на ранней стадии развития налогообложения. Их размер определяли исходя из потребности совершить конкретный расход. Суммы расхода распределялись между налогоплательщиками.

В настоящее время раскладочные налоги используются в местном налогообложении. Например, размер местного целевого сбора на

благоустройство территории и другие цели вполне может быть определен по раскладочной системе исходя из конкретной потребности и числа жителей.

При установлении количественных (долевых, квотативных) налогов в противоположность раскладочным, исходят не из потребности покрытия расхода, а из возможности налогоплательщика заплатить налог. Эти налоги непосредственно или косвенно учитывают имущественное состояние (доходность) налогоплательщика.

**Закрепленные** – налоги, которые на длительный период полностью или частично закреплены как доходный источник конкретного бюджета.

**Государственные** – установление и введение этих налогов осуществляется решением высшего представительного органа государства. Они обязательные к уплате на всей территории Республики Узбекистан.

**Местные** налоги устанавливаются и вводятся нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих образований.

**Общие** – налоги, не предназначенные для финансирования конкретного расхода. Как правило, налог не имеет цели покрыть какой-нибудь конкретный расход. Это обосновывается необходимостью избежать подчинения совершаемых расходов поступлению отдельных видов. Но в ряде случаев представляется целесообразным введение целевых налогов, собираемых для финансирования конкретных расходов бюджета.

Установление целевых налогов должно быть обусловлено конституционно значимыми целями. Для введения целевого налога следует обосновать с конституционных позиций необходимость финансирования того или иного расхода именно за счет целевых поступлений.

Целевые налоги предназначаются непосредственно для покрытия определенных расходов. Установление целевого налога требует особого механизма обособления поступающих средств. Для этого учреждаются дополнительный бюджет и специальные счета учета сумм налога.

**Регулярные** (систематические, текущие) налоги взимаются с определенной периодичностью в течение всего времени владения имуществом либо занятия плательщиком каким-либо видом деятель-

зы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины, хотя и по-разному поступают в бюджет, в конечном итоге оплачиваются потребителем товаров, в стоимость которых включаются эти налоги. Это – примеры косвенных налогов. Подходно-поимущественные налоги в свою очередь делятся на личные и реальные.

Личные налоги уплачиваются с действительно полученного налогоплательщиком дохода (прибыли). Так, предприятия уплачивают налог с суммы прибыли, подсчитанной на основе полученной выручки и произведенных расходов. Эти налоги учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика.

Реальными налогами облагается не действительный, а предполагаемый средний доход налогоплательщика, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения (недвижимой собственности, денежного капитала и т.п.). Реальными налогами облагается прежде всего имущество. Во многих случаях невозможно определить доход, который получен от имущества либо вида деятельности, или проконтролировать правильность объявленного налогоплательщиком дохода.

Другой причиной взимания реальных налогов является стремление уравнивать лиц, использующих имущество производительно и непроизводительно. Налогообложение доходов освободило бы от налогов лиц, использующих имущество, например, земельный участок, только для отдыха.

Примером реального налога является единый налог на вмененный доход. Этим налогом облагается потенциально возможный валовой доход плательщика за вычетом потенциально необходимых затрат, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе данных статистических и иных исследований, независимых оценок и т.д.

Налог на вмененный доход назван единым, поскольку его уплата освобождает плательщика от уплаты ряда других налогов (прежде всего подоходного, налога на прибыль, платежей в социальные фонды).

Раскладочные налоги широко применялись на ранней стадии развития налогообложения. Их размер определяли исходя из потребности совершить конкретный расход. Суммы расхода распределялись между налогоплательщиками.

В настоящее время раскладочные налоги используются в местном налогообложении. Например, размер местного целевого сбора на

благоустройство территории и другие цели вполне может быть определен по раскладочной системе исходя из конкретной потребности и числа жителей.

При установлении количественных (долевых, квотативных) налогов в противоположность раскладочным, исходят не из потребности покрытия расхода, а из возможности налогоплательщика заплатить налог. Эти налоги непосредственно или косвенно учитывают имущественное состояние (доходность) налогоплательщика.

**Закрепленные** – налоги, которые на длительный период полностью или частично закреплены как доходный источник конкретного бюджета.

**Государственные** – установление и введение этих налогов осуществляется решением высшего представительного органа государства. Они обязательны к уплате на всей территории Республики Узбекистан.

**Местные** налоги устанавливаются и вводятся нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих образований.

**Общие** – налоги, не предназначенные для финансирования конкретного расхода. Как правило, налог не имеет цели покрыть какой-нибудь конкретный расход. Это обосновывается необходимостью избежать подчинения совершаемых расходов поступлению отдельных видов. Но в ряде случаев представляется целесообразным введение целевых налогов, собираемых для финансирования конкретных расходов бюджета.

Установление целевых налогов должно быть обусловлено конституционно значимыми целями. Для введения целевого налога следует обосновать с конституционных позиций необходимость финансирования того или иного расхода именно за счет целевых поступлений.

Целевые налоги предназначаются непосредственно для покрытия определенных расходов. Установление целевого налога требует особого механизма обособления поступающих средств. Для этого учреждаются дополнительный бюджет и специальные счета учета сумм налога.

**Регулярные** (систематические, текущие) налоги взимаются с определенной периодичностью в течение всего времени владения имуществом либо занятия плательщиком каким-либо видом деятель-

ности, приносящей доход. Например, подоходный налог с физических лиц и земельный налог взимаются ежегодно, налог на добавленную стоимость – ежемесячно или поквартально.

Уплата разовых налогов связывается с событиями, не образующими системы. Например, уплата таможенной пошлины зависит от факта импорта или экспорта товара. К разовым относится также налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

Существуют и другие основания деления налогов на виды. Некоторые из них рассмотрены в теме 4 «Элементы юридического состава налога».

### 1.3. Принципы налогообложения

Общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина.

Направленность общих принципов налогообложения и сборов – ограничение свободы государства в области финансов. Они на конституционном уровне ставят препоны налоговому произволу, создают основы справедливого, умеренного и соразмерного налогообложения.

В Конституции Республики Узбекистане закреплены общие начала, которые должны быть реализованы в любой отрасли законодательства. Речь идет о закрепленных в Конституции равенстве прав и свобод человека и гражданина, запрете на их ограничение, единстве экономического пространства, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств, признании и защите государством всех форм собственности, свободе экономической деятельности и др.

Принципы налогообложения и сборов содержат наиболее общие конституционные начала и в то же время развивают эти начала, наделяя их конкретным смыслом и содержанием. Поэтому говоря о нарушениях общих принципов налогообложения и сборов, есть все основания одновременно говорить о нарушении соответствующих базовых конституционных положений.

Основные принципы налогообложения и сборов существенны для налоговой системы в целом или для нескольких ее элементов.

Иные принципы, не относящиеся к основным, лежат в основе правового регулирования конкретных элементов налоговой системы.

Так, принцип однократности налогообложения устанавливает только стандарты системы налогов, в то время как основной принцип единства налоговой политики подлежит учету и при установлении конкретных налогов, и при решении вопроса о компетенции органов власти и управления различных уровней, и при учреждении налоговых органов.

Помимо общих принципов налогообложения, выделяют также специальные принципы, характеризующие отдельные институты налогового права, например, принципы налоговой ответственности, принципы ведения налогового учета.

Общие принципы налогообложения и сборов одинаково обязательны для соблюдения и Республикой, и ее субъектами, и органами местного самоуправления. Это отражено и в их названии. Устанавливая эти принципы, Республики не может предусмотреть для себя более льготные условия.

Основные принципы налогообложения и сборов подлежат применению независимо от того, закреплены они в законе или нет.

Конституция Республики Узбекистан не только определяет основные принципы налогообложения и сборов, но и содержит основы интерпретации применительно к налогообложению начал, которые имеют общеправовое значение. Например, принцип равенства обязанностей граждан не является специфическим принципом налогообложения. Однако равенства в налоговом праве реализуется по-особому: не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков (учет возможности уплатить налог).

Законодательным органам основные принципы, во-первых, задают направления нормотворчества: в конкретных законах эти принципы должны развиваться и конкретизироваться. Законодатель не может отказаться от воплощения в законе того или иного основного принципа. Во-первых, основные принципы выступают критериями оценки законодательных актов. Положения закона, не соответствующие основным принципам налогообложения, должны признаваться неконституционными и не подлежащими применению.

Судебные инстанции используют основные принципы налогообложения и сборов в качестве презумпции при разрешении споров, возникающих из-за пробелов в законодательстве. Поскольку Конституция Республики Узбекистан является актом прямого действия, то

вытекающие из нее принципы налогообложения могут служить непосредственным основанием судебного решения.

В зависимости от направленности действия и смысла решаемых задач основные принципы налогообложения и сборов можно разделить на 3 группы:

- принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя;

- принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков;

- принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма.

Эта классификация основана на традиционном для конституционного права выделении круга проблем, поскольку основные принципы налогообложения и сборов развивают более общие конституционные начала и являются их логически продолжением.

1. Принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя. К этой группе могут быть отнесены следующие принципы.

**Принцип публичной цели взимания налогов и сборов.** В соответствии с этим принципом налоги устанавливаются с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти и должны иметь общественно возмездный характер. Государство не может иметь потребности, отличные от потребностей общества, и расходовать налоговые поступления на эти цели.

Принцип публичной цели предполагает поиск баланса интересов налогоплательщика и общества в целом. В обязанности платить налог воплощен публичный интерес всех членов общества.

**Принцип приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов.** Налог устанавливается с целью получения дохода, а не с целью принуждения к определенному поведению. Регулирующая функция налога не может возобладать над фискальной.

Данный принцип развивает положение Конституции Республики Узбекистан о праве на труд, смыслом которого является право каждого на получение индивидуального дохода, а также положение о бюджете как основе функционирования государственного аппарата, условии выполнения государством его социальных функций.

Согласно этому принципу взимание налогов и сборов должно проходить на постоянной основе. Это возможно только в том случае,

если налогообложение не будет затрагивать капитал, являющийся источником дохода.

**Принцип ограничения специализации налогов и сборов.** По общему правилу налог не предназначен для определенного расхода. Это – одно из обязательных условий стабильности государственного бюджета и гарантия выполнения государством своих социальных и иных функций.

Этот принцип ограничивает коммерциализацию государственного управления. Это означает, что 1) государственные органы и органы местного самоуправления не должны получать доход или извлекать для себя иную выгоду из осуществления властных полномочий и 2) они также не должны осуществлять наряду с властными полномочиями какую-либо деятельность, направленную на извлечение выгоды.

**Принцип установления изменения или отмены налогов и сборов законами.** Этот принцип развивает более общий принцип разделения властей. Он опирается также на конституционный запрет ограничения прав и свобод человека и гражданина иначе, чем законом. Налогообложение же является ограничением права собственности.

**Принцип установления налогов и сборов в должной процедуре.** Данный принцип выступает гарантией реального выполнения народными избранниками доверенных им функций в сфере налогообложения. Он ограничивает прямое и косвенное делегирование полномочий по установлению налогов. Он обеспечивает также принятие и введение в действие законов о налогах в соответствии с закрепленными правилами.

**Принцип ограничения форм налогового законодательства.** Данный принцип ограничивает включение норм о налогообложении в законы, не посвященные налогообложению как таковому. Он важен с позиции не только доходов бюджета, но и равенства обязанностей граждан.

**2. Принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков.**

В данную группу объединены следующие принципы.

**Принцип юридического равенства плательщиков налогов и сборов.** Этот принцип не допускает установления различных условий налогообложения в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, место-

нахождения налогоплательщика и иных оснований, носящих дискриминационный характер.

**Принцип всеобщности налогообложения.** Этот принцип означает, что каждый член общества обязан участвовать в уплате налогов наравне с другими. Не допускается предоставление индивидуальных и иных льгот и привилегий в уплате налога, не обоснованных с позиции конституционно значимых целей. Принцип всеобщности налогообложения предопределен в Конституции Республики Узбекистан, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы и что каждый гражданин несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией Республики Узбекистан.

**Принцип равного налогового бремени.** Если принцип равноправия преследует цель соблюдения формального (юридического) равенства налогоплательщиков, то принцип равенства направлен на то, чтобы без нарушения формального равенства плательщиков в максимальной степени учесть обстоятельства налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства.

Равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков, и выражается в том, что за основу берется фактическая способность к уплате налога на основе сравнения экономических потенциалов.

Равенство в налогообложении понимается как равномерность обложения. Она оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая изымается у них посредством налогов. То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут различные плательщики. Поэтому принцип равенства называют также принципом равного налогового бремени.

**Принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод.** Основное содержание этого принципа в том, что налогообложение не должно быть несоразмерным, т.е. таким, чтобы оно могло парализовать реализацию гражданами конституционных прав.

Принцип соразмерности означает, что нельзя ставить в зависимость от уплаты конкретного налога возможность реализовать какие-либо закрепленные в Конституции Республики Узбекистан права или свободы человека и гражданина.

Принцип соразмерности по своему содержанию тесно связан с принципами приоритета финансовой цели взимания налога и принципом равного налогового бремени, поскольку все эти принципы регламентируют условия определения размеров налоговых обязательств.

**3. Принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма.**

**Принцип единства налоговой политики.** Этот принцип развивает установленный в Конституции принцип единства экономического пространства. Этот неперенный атрибут единого государства с рыночной экономикой, условие свободного и динамичного развития общества.

Суть этого принципа в создании единых обязательных стандартов финансовой деятельности, обеспечивающих баланс прав у интересов всех участников финансовых отношений.

**Принцип единства системы налогов.** Данный принцип обусловлен задачей унификации налоговых изъятий.

**Принцип разделения налоговых полномочий.** В федеративном государстве полномочия в сфере налогообложения не могут сосредотачиваться исключительно у федерального законодателя. Нельзя говорить о реальной самостоятельности субъектов Федерации и органов местного самоуправления, не имеющих собственной доходной базы.

#### **1.4. Элементы юридического состава налога**

Число налогов велико и структура их различна, тем не менее слагаемые юридического состава налога имеют универсальное значение.

Установить налог – это значит установить и определить все существенные элементы его юридического состава (налогоплательщик, объект и предмет налога, налоговый период и т.п.).

Только совокупность элементов юридического состава налога устанавливает обязанность плательщика по уплате налога. Если законодатель по какой-то причине не установил и/или не определил хотя бы одного из них, обязанность налогоплательщика не может считаться установленной.

Те элементы юридического состава налога, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, можно назвать существенными элементами юридического состава налога.

К ним относятся:

- налогоплательщик (субъект налога);
- объект налога;
- предмет налога;
- масштаб налога;
- метод учета налоговой базы;
- налоговый период;
- единица налогообложения;
- тариф ставок (налоговая ставка, норма налогового обложения) и метод налогообложения;
- порядок исчисления налога;
- отчетный период;
- сроки уплаты налога;
- способ и порядок уплаты налога.

Кроме указанных элементов существуют и факультативные элементы, отсутствие которых не влияет на степень определенности налогового обязательства, однако существенно снижает гарантии его надлежащего исполнения. К ним относятся: порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога; ответственность за налоговые правонарушения.

Установить элемент юридического состава налога – значит принять (утвердить, узаконить) что-либо в качестве одного из оснований возникновения налогового обязательства или способа его исполнения.

Определить элемент юридического состава налога – значит описать фактическую сторону элемента, выделить его из прочих сходных явлений (предметов, обстоятельств) на основе каких-либо признаков или данных.

### Субъект налогообложения

Субъект налогообложения – это лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств.

Налог уплачивается за счет собственных средств субъекта налогообложения, т.е. налог должен сокращать доходы налогоплательщика. Законодательство Республики Узбекистан запрещает использование налоговых оговорок, в соответствии с которыми обязанность по уплате налога перекладывается на другое лицо.

Не следует отождествлять с налогоплательщиками лиц, на которых в соответствии с законом возложена обязанность рассчитывать, удерживать и перечислять в бюджет налог с доходов, выплачиваемых этими лицами налогоплательщикам (например предприятия, выплачивающие заработную плату работникам). Таким лиц называют налоговыми агентами.

В налоговом праве прежде всего учитывают экономические связи налогоплательщика и государства.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются посредством принципа постоянного местопребывания (резидентства), согласно которому налогоплательщиков подразделяют на лиц:

- имеющих постоянное местопребывание в определенном государстве (резиденты);
- не имеющих в нем постоянного местопребывания (нерезиденты).

**Виды  
субъектов налогообложения**

**резиденты  
(полная налоговая  
обязанность )**

**нерезиденты  
(ограниченная налоговая  
обязанность)**

схема 5

Важное различие этих двух групп налогоплательщиков состоит в том, что у резидентов налогообложению подлежат доходы, полученные как на территории данного государства, так и вне его (полная налоговая обязанность), у нерезидентов – только доходы, получен-

ные из источников в данном государстве (ограниченная налоговая обязанность).

В некоторых странах периодом для определения резидентства служит календарный год, а в некоторых – налоговый год, который может и не совпадать с календарным.

В тех случаях, когда временного критерия недостаточно для определения места налогообложения лица (например, возникает двойное резидентство), используются такие дополнительные признаки:

- место расположения постоянного жилища;
- центр жизненных интересов;
- место обычного проживания;
- гражданство.

Основу для определения резидентства юридических лиц составляют следующие тесты (или их комбинации):

**Тест инкорпорации.** Юридическое лицо признается резидентом в стране, если оно в ней основано (зарегистрировано).

**Тест юридического адреса.** Юридическое лицо признается резидентом в стране, если оно зарегистрировало в этой стране свой юридический адрес.

**Тест места осуществления центрального управления и контроля.** Юридическое лицо признается резидентом в стране, если с территории этой страны осуществляется центральное руководство компанией и контроль за ее деятельностью.

**Тест места осуществления текущего управления компанией.** Юридическое лицо признается резидентом в стране, если на ее территории находятся органы, осуществляющие текущее управление деятельностью компании (исполнительная дирекция).

**Тест деловой цели.** Юридическое лицо признается резидентом в стране, если основной объем его деловых операций совершается на территории этой страны.

Кроме деления юридических лиц на группы по принципу резидентства, деление проводят и по другим основаниям.

Организационно-правовая форма предприятия имеет существенное влияние на порядок и размеры налогообложения.

**Форма собственности.** Это основание деления предприятий как налогоплательщиков не может использоваться широко. Конституция Республики Узбекистан провозглашает равенство различных форм собственности. Неравенство в налогообложении предприятий

различных форм собственности привело бы к нарушению этого принципа.

**Численность работающих на предприятии.** Законодательство Республики Узбекистан выделяет группу малых предприятий.

Малые предприятия пользуются существенными льготами по налогу на прибыль и НДС.

**Вид хозяйственной деятельности.** Ряд льгот по налогу на прибыль направлен на стимулирование отдельных отраслей производства, признанных приоритетными.

### **Объект и предмет налогообложения.**

#### **Масштаб налога и налоговая база**

Объект налогообложения – это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог.

В Налоговом кодексе Республики Узбекистан говорится, что объектом налогообложения является фактическое основание экономического характера, с которым законодательство связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Термин «предмет налогового обложения» обозначает признаки фактического (не юридического) характера, которые обосновывают взимание соответствующего налога.

Например, объектом налога на землю является право собственности не земельный участок, а не земельный участок непосредственно (он – предмет налогообложения). Сам по себе земельный участок – предмет материального права – не порождает никаких налоговых последствий. Эти последствия порождает определенное состояние субъекта по отношению к предмету налогообложения, в данном случае – собственности.

Различие объекта и предмета налогообложения наиболее рельефно просматривается в налогах на имущество. Однако и при налогообложении доходов эти понятия различаются. Доход может быть получен в различных формах. Неучет этих форм приводит к использованию различных лазеек для уклонения от налогообложения.

Например, доходом можно считать не только поступления в денежной или натуральной форме, но и льготы, привилегии, не связанные с передачей денег или имущества. В ряде стран доля косвен-

ных выплат, льгот, компенсаций и привилегий в структуре личных доходов весьма велика. Например, в США около трети вознаграждений руководящему составу и рядовым работникам компаний предоставляется именно в этих формах.

**Налоговая база количественно выражает предмет налогообложения.** Налоговую базу называют таюже основой налога, поскольку это величина, к которой непосредственно применяется ставка налога, по которой исчисляется его сумма.

Большинство предметов налогообложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах налогообложения. Для измерения такого предмета первоначально необходимо избрать какую-либо физическую характеристику, какой-либо параметр измерения из множества возможных, т.е. определить масштаб налога.

Налоговая база необходима именно для исчисления налога. Но она непосредственно не является обстоятельством, порождающим обязанность уплатить налог (объектом налогообложения).

Одно и то же имущество может быть предметом нескольких налогов, и в каждом случае масштаб налога или порядок исчисления налоговой базы могут быть разными. Так, принадлежащий предприятию автомобиль облагается налогом на приобретение автотранспортных средств, налогом на владельцев автотранспортных средств и налогом на имущество. Если этот автомобиль куплен за рубежом, то при таможенном оформлении он же является объектом налогообложения таможенной пошлиной, акцизом, налогом на добавленную стоимость. Из шести налогов два имеют особые параметры обложения: мощность двигателя (налог на владельцев автотранспортных средств) и объем двигателя (таможенная пошлина). Остальные четыре имеют одинаковую основу – стоимость автомобиля, однако при этом базы налогообложения исчисляются по-разному.

В практике налогообложения весьма распространено необоснованное отождествление понятий объект налогообложения и налоговая база, что приводит к неправильной квалификации действий налогоплательщиков как налоговых правонарушений.

Налоговый кодекс Республики Узбекистан определяет налоговую базу как стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Объект налогообложения необходимо отличать от источника налога, т.е. от резерва, используемого для уплаты налога.

Например, объектом земельного налога является земельная собственность, а предметом – конкретный участок земли. Источником этого налога может быть либо доход, полученный от использования этого участка, либо иной доход налогоплательщика, а также средства, вырученные от продажи этого земельного участка (его части) или другого имущества. Налог может быть уплачен из заемных средств, однако заем погашается также за счет либо дохода, либо выручки от реализации имущества.

Если налог постоянно будет уплачиваться за счет капитала, то в конце концов капитал иссякнет и исчезнет возможность уплаты налога. Поэтому налог должен уплачиваться из доходов налогоплательщика и не затрагивать капитала.

Доходы налогоплательщика имеют различные формы – заработная плата, прибыль, рента, проценты с капитала. Для налогообложения форма дохода имеет существенное значение.

На макроэкономическом уровне совокупность различных форм доходов населения образует национальный доход, который и является источником налогов.

Элементы юридического состава налога – субъект налогообложения и объект налогообложения находятся в тесной взаимосвязи. По этому признаку налоги можно разделить на две группы: налоги, построенные по принципу резидентства (резидентские налоги), и налоги, построенные по принципу территориальности (территориальные налоги). Суть различия состоит в том, что в резидентских налогах субъект определяет объект налога, а в территориальных – наоборот.

### Виды налогов в зависимости от юрисдикции государства

- резидентские**
- подоходный налог с физических лиц;
  - налог на прибыль предприятий;
  - налог на имущество предприятий;
  - и другие.

- территориальные**
- НДС
  - налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения
  - налог на имущество физических лиц

С точки зрения национальных интересов принцип резидентства выгоден для развитых стран, граждане которых получают значительные доходы от деятельности и размещения капиталов вне своей страны. Но в странах, в экономике которых значительное место занимают иностранные инвестиции, более выгоден принцип налогообложения на основе национальной принадлежности источника дохода, т.е. принцип территориальности. Налогообложению в этом случае подлежат доходы, извлекаемые на территории данной страны, независимо от национального или юридического статуса их получателя, а доходы, получаемые гражданами этого государства в других странах, от налогов в этом государстве освобождаются.

Большинство стран, в т.ч. и Республики Узбекистан, при налогообложении доходов применяют сочетание обоих принципов. Но ряд налоговосан исключительно на принципе территориальности.

### Налоговый период

Налоговый период – срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется размер налогового обязательства.

Налоговый кодекс Республики Узбекистан определяет налоговый период как календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Важных, необходимость этого элемента состава налога определяется тем, что многим объектам налогообложения (получение прибыли, дохода, реализация товаров и т.п.) свойственна протяженность во времени, повторяемость. В целях определения соответствующего результата необходимо периодически подводить итог. Для разовых налогов налоговый период не устанавливается.

Важных, вопрос о налоговом периоде связан с проблемой однократности налогообложения. В соответствии с принципом недопущения двойного налогообложения один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения.

Следует различать понятия налоговый период и отчетный период, т.е. срок подведения итогов (окончательных или промежу-

точных), составления отчетности и представления ее в налоговый орган. В ряде случаев налоговый и отчетный периоды могут совпадать.

Налоговый кодекс Республики Узбекистан определяет, что налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Налог, рассчитанный по итогам отчетного периода, не совпадающего с налоговым периодом, является промежуточным платежом.

### Налоговые льготы

Льготами по налогам и сборам являются преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Все налоговые льготы имеют одну общую цель – сокращение размера налогового обязательства налогоплательщика.

В зависимости от того, на изменение какого элемента структуры налога – предмета (объекта) налогообложения, налоговой базы или окладной суммы направлена льгота, налоговые льготы могут быть разделены на три группы:

- изъятия;
- скидки;
- освобождения.

Изъятия – это налоговая льгота, направленная на выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения.

В отношении налогов на прибыль и доходы изъятия выражаются в том, что прибыль или доход полученный плательщиком от определенных видов деятельности, изымается из состава налогооблагаемой прибыли (дохода), т.е. не подлежит налогообложению.

Закон о налоге на прибыль предприятий и организаций предусматривает значительное число изъятий. Например, не подлежит налогообложению прибыль от производства продуктов детского питания, от производства технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов и др.

Изъятия предусмотрены и Законом о подоходном налоге с физических лиц. Так, с целью придания конкурентоспособности государственным займам выигрыши и суммы, полученные в их погашение, не включаются в состав совокупного облагаемого дохода, т.е. не облагаются налогом.

Изъятия могут быть постоянными или предоставляться на ограниченный срок.

Скидки – это льготы, которые направлены на сокращение налоговой базы.

В отношении налогов на прибыль и доходы скидки связаны не с доходами, а с расходами налогоплательщика. Плательщик имеет право уменьшить прибыль, подлежащую налогообложению, на сумму произведенных им расходов на цели, поощряемые обществом и государством: перечисления в благотворительные фонды, учреждениям образования, здравоохранения, культуры и т.п.

В зависимости от влияния на результаты налогообложения скидки могут быть подразделены на лимитированные (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика).

Как и изъятия, в зависимости от отсутствия или наличия ограничений по субъектам льготы этой группы могут быть общими, которыми пользуются плательщики независимо от субъективных признаков, и специальными, использование которых позволено лишь определенным категориям субъектов.

Под освобождениями понимают льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или окладной суммы.

Окладная сумма (валовой налог) – это результат умножения количества единиц налогообложения, входящих в налоговую базу, на ставку (ставки) налога. В налогах, размер которых определяется путем раскладки между налогоплательщиками общей суммы, намеченной к поступлению (раскладочные налоги), окладная сумма существует как заранее определенная величина.

Если от льгот первых двух видов большую выгоду получает плательщик, доходы которого облагаются по высокой ставке, то одинаковое в количественном выражении освобождение сохраняет большую долю дохода плательщику с низкими доходами.

Освобождения от уплаты налога можно разделить на виды по форме предоставления льготы.

**Снижение ставки налога.** Например, согласно Закону о налоге на прибыль предприятий и организаций ставка налога понижается на 50% для предприятий, в штате которых 50% и более составляют пенсионеры и инвалиды.

**Сокращение окладной суммы (валового налога).** Окладная сумма может быть сокращена частично или полностью, на определенное время или бессрочно.

**Отсрочка или рассрочка уплаты налога.** Отсрочка или рассрочка уплаты – это форма изменения срока уплаты налога, установленная законом.

**Налоговый кредит.** Налоговый кредит так же как и отсрочка или рассрочка уплаты налога, - форма изменения срока уплаты налога. Различия состоят в том, что максимальный срок отсрочки или рассрочки составляет 6 месяцев, а кредит может предоставляться на срок до 1 года. Для предоставления кредита заключается договор. За пользование налоговым кредитом взимаются проценты, как и за предоставление отсрочки или рассрочки.

**Инвестиционный налоговый кредит.** Эта льгота состоит в предоставлении организациям, инвестирующим средства на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, создание новых технологий, а также выполняющим особо важные заказы по социально-экономическому развитию регионов, права уменьшать свои налоговые выплаты с последующей поэтапной уплатой этих сумм и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на срок от 1 года до 5 лет. В договоре определяется вид налога, сумма кредита, срок действия договора, размер процентов, порядок погашения, меры по обеспечению выполнения условий договора (залог, поручительство), ответственность сторон.

**Целевой налоговый кредит** – это замена уплаты налога (части налога) в денежном выражении натуральным исполнением. Вместо внесения в бюджет денежной суммы налогоплательщик в счет уплаты налога поставляет в пользу бюджетных организаций или учреждений свою продукцию, оказывает им услуги, проводит работы.

**Возврат ранее уплаченного налога (части налога).** Эта разновидность освобождения имеет также название налоговой амнистии (термин «налоговая амнистия» применяется и в связи с освобождением налогоплательщика от финансовых санкций).

**Зачет ранее уплаченного налога.** Эта разновидность широко используется в целях избежания двойного налогообложения (так на-

зывается кредит для иностранных налогов). Сумма налога на прибыль, уплаченная узбекским предприятием за рубежом в соответствии с законодательством других стран, засчитывается при уплате налога в Республике Узбекистан. При этом размер засчитываемой суммы не может превышать суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в Республике Узбекистан по прибыли, полученной за границей.

Иногда в счет уплаты одного налога может засчитываться другой.

### Порядок исчисления налога

Обязанность исчислить сумму налога может быть возложена на налогоплательщика, налоговый орган или на третье лицо (налогового агента).



Сумма налога на имущество физических лиц рассчитывается налоговыми органами. Налоговые органы обязаны собрать и обработать сведения, необходимые для налогообложения, составить и к установленному Законом сроку ( 1 августа ) вручить гражданам платежные извещения на уплату налога. Поскольку роль налогоплательщика при данном способе исчисления налога пассивна, закон должен ста-

вить его в более выгодное положение по сравнению с плательщиками налогов, исчисляемых другими способами. Например, срок исковой давности может быть увеличен по требованиям налогоплательщика к бюджету и сокращен – по требованию бюджета к налогоплательщику.

Правоотношения по уплате налогов, самостоятельно рассчитываемых налогоплательщиками (иногда такие налоги называют неокладными), возникают при наступлении тех условий, с которыми Закон связывает обязанности уплатить налог: наличие объекта обложения, наступление сроков представления декларации (расчета) и уплаты налога.

В так называемых окладных налогах, рассчитываемых налоговыми органами, к первым двум условиям возникновения обязательства по уплате налога добавляется третье: издание и вручение налогоплательщику налоговым органом документа (счета, извещения), устанавливающего размер налогового оклада. Налоговый кодекс Республики Узбекистан устанавливает, что в случаях, когда налоговую базу рассчитывает налоговый орган, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Исчислять налог можно по-разному. Наиболее простая схема предусматривает обложение налоговой базы по частям. Например, каждая выплата предприятия в пользу физического лица может быть обложена налогом отдельно, без учета доходов, полученных ранее. Это – некумулятивный метод исчисления налога. Он не требует ведения сложного учета доходов налогоплательщика и причитающихся ему льгот субъектами – источниками выплат, но создает значительные неудобства налогоплательщику, поскольку по результатам года требует сложного пересчета доходов, в результате чего может возникнуть необходимость доплаты крупной суммы налога. Этот метод не обеспечивает должной равномерности поступления средств в бюджет.

Широкое применение получил метод исчисления налога нарастающим итогом (кумулятивный метод). Задача этого метода – определять сумму дохода, полученную на конкретную дату года, а также общую сумму льгот, право на которые имеет налогоплательщик к этому сроку.

Бухгалтерия предприятия – источник выплат на каждый момент выплаты дохода определяет общую сумму выплат конкретному налогоплательщику с начала года. С общей суммы дохода с учетом суммы скидок, рассчитанной также с нарастающим итогом, исчисляют налог.

При уплате сумму расчетного налога уменьшают на сумму налога, удержанного с этого дохода ранее.

### Способы, сроки и порядок уплаты налога

Существует три основных способа уплаты налога:

- 1) уплата налога по декларации;
- 2) уплата налога у источника дохода;
- 3) кадастровый способ уплаты налога.

1) **Уплата налога по декларации** предполагает, что налогоплательщик обязан представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах.

В декларации указываются сведения о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

На основе декларации налоговый орган рассчитывает налог и вручает налогоплательщику извещение о его уплате. Такую роль выполняет декларация, например, при уплате подоходного налога с физических лиц.

2) **Уплата налога у источника дохода.** При уплате налога у источника дохода последовательность взимания налога меняется. Налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией предприятия или предпринимателем, производящим выплату. Для налогоплательщика этот способ уплаты налога представляется как автоматическое удержание, безналичный способ. Налоги, удержанные таким способом, называют также авансовыми налогами, т.к. налогоплательщик авансирует государство, уплачивая налог раньше, чем получил доход.

3) **Кадастровый способ уплаты налога.** Кадастр – это реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов) классифицируемых по внешним признакам и определяет среднюю доходность обложения.

В основу построения кадастра может быть положена какая-либо характеристика соответствующего объекта. Например, при построе-

нии земельного кадастра – вид земли (пашня, пастбища, леса). Такой кадастр называется парцеллярным.

Другой вариант – когда за основу классификации берется какое-либо юридическое основание, например собственность лица на определенное имущество. Такой кадастр называется реальным.

### Сроки уплаты налога

Существенным элементом юридического состава налога являются сроки уплаты налога. Они устанавливаются законом применительно к каждому налогу и сбору.

Срок уплаты налога может определяться календарной датой. Например, организации уплачивают налог на прибыль не позднее 20-го числа месяца, следующего за окончанием квартала. Таким способом определяются сроки уплаты регулярных налогов.

Сроки уплаты разовых налогов определяются истечением времени со дня события, которое обуславливает обязанность уплатить налог. Этот период может исчисляться годами, кварталами, месяцами, доходами, неделями или днями.

Так налог на имущество, переходящее в порядке наследования, должен быть уплачен до истечения трех месяцев с момента оформления принятия наследства.

Налогоплательщик должен самостоятельно уплатить налог в срок, но вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок, невнесенная сумма считается недоимкой, подлежащей взысканию в установленном законом порядке.

### Порядок уплаты налога

Порядок уплаты налога – технические приемы внесения налогоплательщиком или фискальным агентом суммы налога в соответствующий бюджет (фонд).

Данный элемент юридического состава налога предполагает определение следующих вопросов.

- Направление платежа, т.е. бюджет или внебюджетный фонд, в который уплачивается налог.

- Средства уплаты налога. Как правило, налог уплачивается в национальной валюте. Налоговый кодекс Республики Узбекистан установил, что обязанность по уплате налога исполняется в валюте Республики Узбекистан
- Механизм платежа. Вопрос о механизме платежа (в безналичной или наличной форме, в кассу сборщика налога или на бюджетный счет через банк плательщика и т.п.), как правило, решается в законе, определяющем общие условия налогообложения. Однако при уплате некоторых платежей, например таможенных пошлин, может устанавливаться особый механизм уплаты (внесение на депозиты причитающихся сумм, обеспечение уплаты залогом товаров и транспортных средств, гарантией третьего лица).

Одной из разновидностей механизма платежа является приобретение марок акцизного сбора.

Так, платежи за право пользования недрами могут взиматься не только в денежной, но и в натуральной форме. В уплату может быть засчитана часть объема добытого минерального сырья или иной производимой пользователем продукции. Сумма платежей может быть погашена путем выполнения плательщиком определенных работ или предоставления услуг. Кроме того, платеж может быть внесен путем выделения государству определенной доли в уставном фонде создаваемого горного предприятия.

Закон устанавливает ряд ограничений по реализации указанных возможностей.

- Особенности контроля за уплатой налога. Хотя вопросы налогового контроля – предмет специальных законов о налоговой службе, в ряде случаев специфические вопросы контроля могут рассматриваться и в законах о конкретных налогах.

## ГЛАВА 2. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

### 2.1. Понятие налоговых правоотношений

Налоговый кодекс Республики Узбекистан определяет, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Республике Узбекистан, а также отношения, возникающие в процессе налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Отношения по установлению налогов, т.е. по определению существенных элементов юридического состава тех или иных налогов, возникают между органами законодательной (представительной) и исполнительной власти. Законодательство регулирует вопросы компетенции этих органов при разработке проектов нормативных актов о налогах и сборах, их обсуждении и принятии.

Стержнем налоговых правоотношений являются отношения по взиманию налогов. Это – самые массовые отношения, поскольку обязанность платить законно установленные налоги и сборы является всеобщей.

Основными участниками этих отношений являются налогоплательщики.

Другим обязательным участником налоговых отношений выступает государство, представленное налоговыми органами.

Налоги это необходимое условие существования государства. В соответствии с Конституцией Республики Узбекистан государство выступает выразителем суверенитета народов Республики Узбекистан, обеспечивает проведение политики демократической, правовой и социальной направленности. Уплата налогов в этом случае удовлетворяет интересы всех членов общества. Поэтому обязанность платить налоги имеет публично-правовой, а не частноправовой характер.

Этот характер проявляется в том, что обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Это, в свою очередь, определяет безэквивалентность платежа налога, односторонний характер обязательства и обуславливает использование принуждения как гарантии выполнения обязанности платить налоги. В связи с этим налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны

- Средства уплаты налога. Как правило, налог уплачивается в национальной валюте. Налоговый кодекс Республики Узбекистан установил, что обязанность по уплате налога исполняется в валюте Республики Узбекистан
- Механизм платежа. Вопрос о механизме платежа (в безналичной или наличной форме, в кассу сборщика налога или на бюджетный счет через банк плательщика и т.п.), как правило, решается в законе, определяющем общие условия налогообложения. Однако при уплате некоторых платежей, например таможенных пошлин, может устанавливаться особый механизм уплаты (внесение на депозиты причитающихся сумм, обеспечение уплаты залогом товаров и транспортных средств, гарантией третьего лица).

Одной из разновидностей механизма платежа является приобретение марок акцизного сбора.

Так, платежи за право пользования недрами могут взиматься не только в денежной, но и в натуральной форме. В уплату может быть засчитана часть объема добытого минерального сырья или иной производимой пользователем продукции. Сумма платежей может быть погашена путем выполнения плательщиком определенных работ или предоставления услуг. Кроме того, платеж может быть внесен путем выделения государству определенной доли в уставном фонде создаваемого горного предприятия.

Закон устанавливает ряд ограничений по реализации указанных возможностей.

- Особенности контроля за уплатой налога. Хотя вопросы налогового контроля – предмет специальных законов о налоговой службе, в ряде случаев специфические вопросы контроля могут рассматриваться и в законах о конкретных налогах.

## ГЛАВА 2. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

### 2.1. Понятие налоговых правоотношений

Налоговый кодекс Республики Узбекистан определяет, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Республике Узбекистан, а также отношения, возникающие в процессе налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Отношения по установлению налогов, т.е. по определению существенных элементов юридического состава тех или иных налогов, возникают между органами законодательной (представительной) и исполнительной власти. Законодательство регулирует вопросы компетенции этих органов при разработке проектов нормативных актов о налогах и сборах, их обсуждении и принятии.

Стержнем налоговых правоотношений являются отношения по взиманию налогов. Это – самые массовые отношения, поскольку обязанность платить законно установленные налоги и сборы является всеобщей.

Основными участниками этих отношений являются налогоплательщики.

Другим обязательным участником налоговых отношений выступает государство, представленное налоговыми органами.

Налоги это необходимое условие существования государства. В соответствии с Конституцией Республики Узбекистан государство выступает выразителем суверенитета народов Республики Узбекистан, обеспечивает проведение политики демократической, правовой и социальной направленности. Уплата налогов в этом случае удовлетворяет интересы всех членов общества. Поэтому обязанность платить налоги имеет публично-правовой, а не частноправовой характер.

Этот характер проявляется в том, что обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Это, в свою очередь, определяет безэквивалентность платежа налога, односторонний характер обязательства и обуславливает использование принуждения как гарантии выполнения обязанности платить налоги. В связи с этим налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны

другой. Налоговым органам, действующим от имени государства, принадлежат властные полномочия, основанные на законе. Границы этих властных полномочий определяются с учетом того, чтобы их реализация не отменяла и не умаляла прав и свобод человека и гражданина. Именно соблюдение этого требования является чертой демократического правового государства и отличает его от предшествующих ему форм правления и способов осуществления государственной власти.

Налогоплательщик обязан подчиниться требованиям законодательства о налогах и сборах. Налоговые органы контролируют выполнение этой обязанности. Для налогоплательщиков обязательны те требования налоговых органов, которые основаны на законе.

Таким образом, суть взаимоотношений участников налоговых отношений состоит не в подчинении налогоплательщиков налоговым органам (субординации), а в подчинении обеих сторон закону.

Природой налоговых правоотношений обусловлен метод их регулирования – метод властных предписаний. Он выражается в том, чтобы права и обязанности участников налоговых правоотношений определяются законами и другими актами государственных органов. Конечно, налогоплательщик самостоятельно выбирает вид деятельности, приносящий ему доход, но он не определяет налоговых последствий своего выбора.

Наряду с властными предписаниями налоговому праву известны и договорные отношения, допускающие некоторую инициативу обязанных субъектов.

В демократическом правовом государстве налогоплательщик обязан выполнять требования действующего законодательства, но он обладает правом обратиться в органы конституционной юстиции с требованием проверить соответствие нормы закона о налоге конституции государства.

### Признаки налоговых отношений

Налоговые отношения являются имущественными, как и гражданско-правовые отношения. Необходимо выделить среди имущественных отношений именно те, которые должны быть урегулированы налоговым законодательством.

Необходимо иметь четкое представление о компетенции контрольных и правоохранительных органов, реализующих свои права в налоговой сфере. Любые права налоговых органов – проводить проверки, изымать документы, предъявлять иски и т.п. могут быть реализованы только в пределах выполнения задач налогового органа: контроля за соблюдением законодательства о налогах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджеты налогов и других платежей.

Налоговые отношения являются обязательственными. Суть обязательства состоит в уплате налога.

Налоговое обязательство является имущественным и связано с передачей в пользу субъекта публичной власти денежных (как правило) средств.

Налоговое обязательство является относительным, т.е. имеет строго определенный состав участников. Платеж налога всегда проводится адресно.

Налоговое обязательство является целенаправленным и гарантированным ему не свойственны требования воздержаться от совершения определенных действий. Поэтому говорят, что налоговому обязательству присуще только положительное содержание.

#### Признаки налоговых правоотношений

- имущественный характер;
- односторонняя обязательность;
- субъективная определенность;
- активность;
- целенаправленность;
- гарантированность;
- положительное содержание.

## 2.2. Объекты налоговых правоотношений

Налоговые отношения складываются в экономической сфере общественной жизни, где в качестве доминирующих прочно закрепились гражданско-правовые отношения.

Вопросы собственности и предпринимательства не являются объектом регулирования налоговым правом.

Основы деятельности по извлечению дохода (прибыли) регулируются гражданским, а не налоговым правом.

Налоговое право не регулирует предпринимательской деятельности, не заставляет зарабатывать, не определяет форм и методов хозяйствования. Оно лишь учитывает итоги деятельности и обязывает предпринимателя «делиться с государством частью добытого».

Эффективность предпринимательской деятельности оказывает прямое влияние на величину поступающих в бюджет налогов. Однако налоговое право исходит из фактической эффективности, учитывает реально полученные результаты и не требует от налогоплательщика приложения усилий для достижения максимального результата.

Если налогоплательщик понес необдуманные расходы, то эти расходы должны полностью приниматься к учету в целях налогообложения несмотря на то, что достичь того же результата можно было бы и меньшими средствами. Это – проблема конкурентоспособности производителей, но не проблема налогового права.

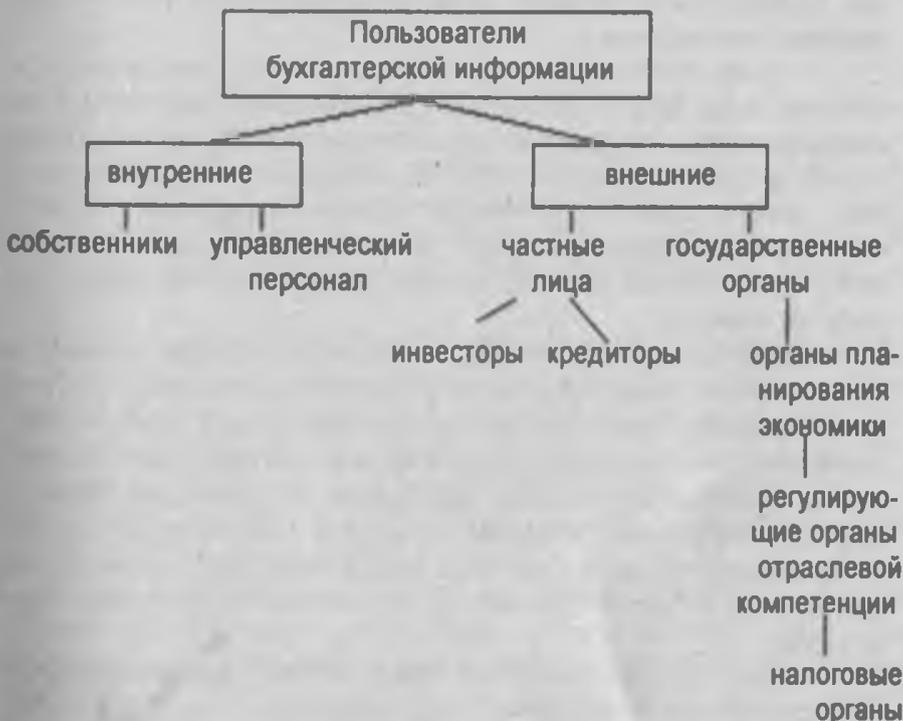
При отторжении части собственности в виде налога неизбежно встает вопрос об оценке этой собственности, т.е. определение результатов хозяйствования. Поскольку налог взимается в денежной форме, то и результат предпринимательской деятельности должен найти денежное выражение.

Бухгалтерский учет – это система измерения, обработки и представления информации о хозяйствующем субъекте. В этой системе регистрируются в денежных единицах все сделки и события, имеющие хотя бы в малой степени финансовый характер. При этом преследуется цель обеспечить внутренних и внешних потребителей финансовой информацией о хозяйствующем субъекте. На основе этой информации принимаются различные управленческие решения, связанные с планированием деятельности хозяйствующего субъекта, контролем за его деятельностью и ее оценкой.

Внешние пользователи бухгалтерской информации – это прежде всего инвесторы и кредиторы хозяйствующего субъекта, как действительные, так и потенциальные. Анализируя финансовые отчеты предприятия, они делают выводы о перспективах компании, о целесообразности инвестирования средств и предоставления кредитов, о возможности вернуть ранее сделанные вложения.

Регулирующие органы отраслевой компетенции на основе бухгалтерской информации судят о соответствии деятельности хозяйствующих субъектов действующим правилам и нормативам. Банки, страховые организации, инвестиционные институты, участники фондового рынка периодически предоставляют государственным органам отчетность по установленным формам.

Налоговые органы являются лишь одним из потребителей учетных данных. Поэтому налоговое право не может претендовать на регулирование бухгалтерского учета. Фискальные цели, так или иначе, но исказили бы картину финансового состояния хозяйствующего субъекта. Интересы других пользователей учетной информации были бы нарушены.



## Проблемы разграничения налоговых и денежных с ними отношений

Гражданским кодексом Республики Узбекистан определено, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Эта норма часто используется для того, чтобы обосновать отказ в применении той или иной статьи ГК Республики Узбекистан к урегулированию отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Однако не все отношения этих субъектов являются налоговыми. Между ними возникают и гражданско-правовые отношения.

Существенное отличие налоговых отношений от гражданских проводится по составу участников: государство как властный субъект – неперенный атрибут налоговых отношений. Те отношения, в которых государство не проявляет властной компетенции, не могут быть отнесены к налоговым.

Нельзя отнести к налоговым отношения по возмещению налогоплательщику вреда, причиненного незаконными решениями и действиями налоговых органов и их должностных лиц. В данных отношениях государство не проявляет себя как властный субъект. В соответствии с Конституцией Республики Узбекистан каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействиями) органов государственной власти или должностных лиц.

Поскольку ни гражданским, ни налоговым, ни иным административным законодательством не предусмотрено начисление процентов за пользование чужими денежными средствами на суммы, необоснованно взысканные с юридических и физических лиц в виде экономических (финансовых) санкций налоговыми, таможенными органами, при удовлетворении требований названных лиц о возврате из соответствующего бюджета этих сумм не подлежат применению нормы, регулирующей ответственность за неисполнение денежного обязательства.

Уплата процентов является особой мерой гражданско-правовой ответственности и носит компенсационный характер. Потерпевшая сторона может требовать их уплаты вместо доказывания понесенного

убытка. Если такой стороной является налогоплательщик, то его требование об уплате процентов за необоснованное пользование его средствами адресовано государству не как властному, а как равному субъекту.

Поскольку это обстоятельство долгое время не признавалось на практике, в НК Республики Узбекистан включены нормы, уточняющие порядок выплаты процентов на суммы излишне взысканных налогов.

Смежными с налоговыми являются бюджетные отношения. И налоговое право, и бюджетное право являются подотраслями финансового права. Государство – обязательный участник финансовых отношений проявляет себя как субъект публичного права. Поэтому разграничение налоговых и бюджетных правоотношений непростая задача.

Обе эти подотрасли регулируют вопросы формирования доходов публичной власти. Налоговое право регулирует отношения по уплате налогов и сборов, а бюджетное – отношение по зачислению средств, поступивших в уплату налогов, на бюджетные счета.

### 2.3. Участники налоговых отношений

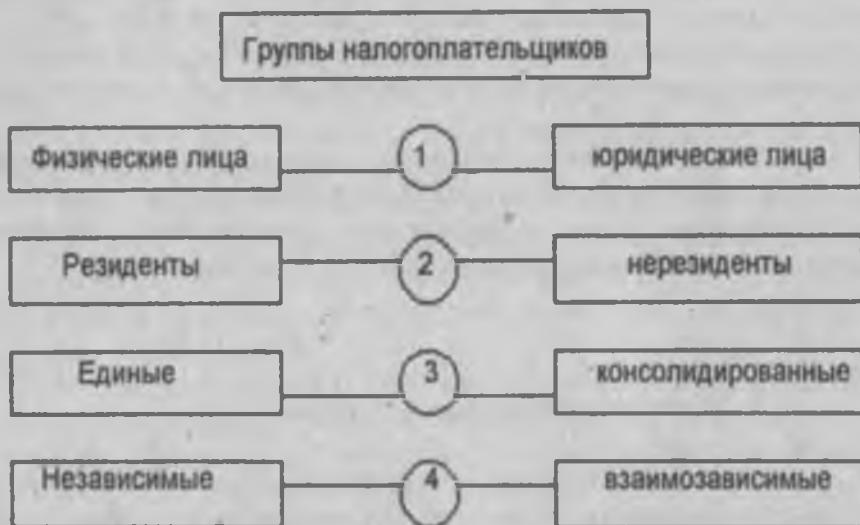
Участниками налоговых правоотношений выступают субъекты хозяйственной деятельности и государственные органы. Права и обязанности составляют основу правового статуса участников налоговых правоотношений и являются основанием для выделения их категорий.

Субъекты хозяйственной деятельности как участники налоговых отношений выступают прежде всего в качестве налогоплательщиков, представителей налогоплательщиков, налоговых агентов. Банки как расчетно-кассовые центры выполняют ряд возложенных на них функций, связанных с налогообложением. Законодательство может налагать отдельные обязанности, связанные с налогообложением, и на другие категории лиц.

Государственные органы как участники налоговых отношений можно подразделить на структуры, реализующие свои основные функции в налоговой сфере и структуры, наделенные отдельными полномочиями в отношении налогообложения (финансовые органы, сборщики налогов и сборов).

Налогоплательщик – это лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств.

Налоговый кодекс Республики Узбекистан устанавливает, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Кодексом возложена обязанность уплачивать налоги и сборы. Таким образом, самое общее деление плательщиков на группы – это деление на налогоплательщиков – физических лиц и налогоплательщиков – организаций (схема 7).



В Налоговом кодексе Республики Узбекистан под организациями-налогоплательщиками понимаются юридические лица. Порядок распределения налоговых платежей между бюджетами различных территорий, на которых юридическое лицо ведет деятельность через расположенные там филиалы и иные обособленные подразделения, устанавливается применительно к конкретным налогам.

Помимо узбекских юридических лиц плательщиками налогов в Республике Узбекистан при определенных обстоятельствах могут быть также иностранные организации: юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью; международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Республики Узбекистан.

В законодательстве многих зарубежных стран группа предприятий – самостоятельных юридических лиц, связанных между собой организационно, финансово и технически, может рассматриваться как консолидированный налогоплательщик. Это объясняется тем, что, во-первых, в условиях специализации производства итоговый результат может быть получен на стадии реализации готового продукта, а во-вторых, внутри такой группы существует множество вариантов планирования налоговых платежей, потому что налогообложение отдельных участников группы может оказаться неэффективным.

Консолидированными налогоплательщиками могут быть не только юридические, но и физические лица. Например, законодательство США предусматривает право супругов представлять совместную декларацию о доходах. К их общему доходу применяется специальная шкала налогообложения.

В перечисленных случаях лица признаются взаимозависимыми в силу закона. Однако таковыми лица могут быть признаны и решением суда, когда находятся под контролем третьего лица либо лицом каким-либо образом контролируется другим. Например, два дочерних предприятия одного юридического лица могут быть признаны взаимозависимыми, несмотря на то что ни одно из них не участвует в имуществе другого.

Из общего круга налогоплательщиков – организаций и физических лиц выделяют по различным основаниям отдельные категории. Они выбираются с учетом принципов равного налогового бремени, всеобщности налогообложения. Критериями могут служить лишь экономические основания, учитывающие имущественное состояние налогоплательщика, перспективы его развития, особенности ведения бизнеса и др.

В группе налогоплательщиков – организаций необходимо выделить категории узбекских и иностранных организаций. Законодательство, учитывая интернациональный характер бизнеса иностранных организаций, ограниченные возможности налогового контроля их деятельности, устанавливает особый порядок подсчета их прибыли и доходов; специфические методы перечисления налогов в бюджет и др.

На выбор форм и методов налогообложения оказывает влияние также вид деятельности налогоплательщика.

Виды деятельности юридического лица определяют и виды уплачиваемых этим лицом налогов. Так, предприятия сырьевых отраслей уплачивают специфические для них налоги на пользование не-

драми, на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на дополнительный доход от добычи углеводородов. Экспортеры и импортеры уплачивают таможенные пошлины и сборы.

Предприятия отдельных отраслей могут создавать самостоятельную категорию налогоплательщиков в тех случаях, когда есть основания говорить о существенных отличиях форм и методов налогообложения. Так, у предприятий сырьевых отраслей значительная доля доходов изымается в виде рентных налогов, учитывающих объективные факторы хозяйствования, не зависящие от самого налогоплательщика: более богатое месторождение, удобное месторасположение объекта добычи и др.

### Основные права и обязанности налогоплательщиков

Основные права и обязанности едины для всех налогоплательщиков независимо от их групп, категорий и т.д.

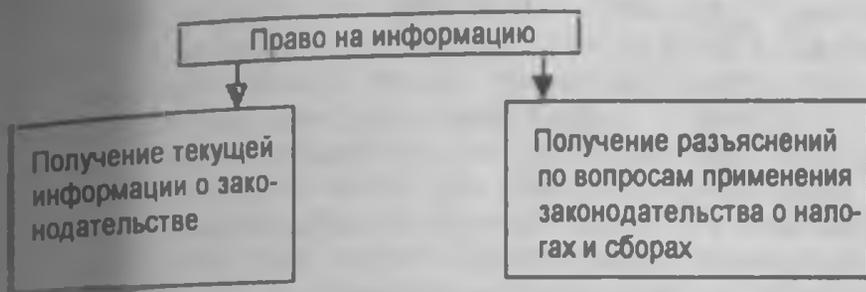
Права плательщиков налогов и сборов – это права на реализацию в законодательстве основных (конституционных) принципов налогообложения.

Под правилами понимают также конкретные правила взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами имеющие целью гарантировать соблюдение гражданских, экономических, социальных прав и интересов граждан в налоговых отношениях.

### Основные права налогоплательщиков

1. Право на информацию
2. Право на вежливое и уважительное отношение.
3. Право на беспристрастное применение закона.
4. Право на признание действий добросовестными.
5. Право на конфиденциальность и невмешательство.
6. Право на справедливое рассмотрение споров.
7. Право применять налоговое законодательство наиболее выгодным для налогоплательщика способом.

1. **Право на информацию.** Налогоплательщики имеют право на полную и точную информацию о налоговом законодательстве, о предоставляемых им законами правах и налагаемых обязанностях.



Важно отметить, что всю информацию налоговые органы обязаны предоставлять налогоплательщикам бесплатно.

2. **Право на вежливое и уважительное отношение.** Налогоплательщик имеет право на вежливое и уважительное отношение во всех случаях общении с налоговыми органами, касается ли это ситуаций, когда предъявляются требования о предоставлении документации, проводятся проверки, другие контрольные мероприятия, либо в иных обстоятельствах.

3. **Право на беспристрастное применение закона.** Налогоплательщики имеют право требовать правильного применения закона. Налоговые органы могут претендовать на уплату налогоплательщиками точных сумм налога, не больше и не меньше тех, которые определены на основе закона.

Важной гарантией права на точное применение закона является возможность самозащиты: налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК Республики Узбекистан или иным законам.

4. **Право на признание действий добросовестными.** Налогоплательщик имеет право на то, чтобы к нему относились как к добросовестному налогоплательщику, если только нет доказательств обратного. Каждый налогоплательщик считается невиновным в со-

шении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы.

**5. Право на конфиденциальность и невмешательство.** В ходе реализации своих полномочий налоговые органы получают доступ к информации о налогоплательщике. Налогоплательщики вправе рассчитывать, что ставшая известной налоговым органам информация персонального и экономического характера будет использована исключительно в целях, определенных законом.

**6. Право на справедливое рассмотрение споров.** Налогоплательщик вправе в административном и/или судебном порядке обжаловать решение налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц, если считает их неправильными.

Законодательство устанавливает процедуры обжалования актов и деяний, нарушающих права налогоплательщиков и других участников налоговых отношений.

Условия справедливого рассмотрения споров

- возможность реализовать установленные процедуры;
- беспристрастное рассмотрение;
- полная информация о содержании и размере претензий;
- право представлять доводы и доказательства;
- получение профессиональной помощи.

**7. Право применять налоговое законодательство наиболее выгодным для налогоплательщика способом.** Из всех прав налогоплательщика наиболее важным является право платить наименьшую сумму налога, исчисленную в соответствии с законом.

### **Обязанности налогоплательщиков**

Обязанности налогоплательщиков можно условно разделить на две группы. В первую входят те из них, которые связаны с формированием налоговой базы, исчислением и уплатой налогов. Это основные обязанности налогоплательщиков. Ко второй группе отнесены предъявляемые налогоплательщикам требования по обеспечению

условий контроля за выполнением основных обязанностей. Это факультативные обязанности налогоплательщиков (схема 8).

### Обязанности налогоплательщиков

Основные	Факультативные
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Платить налоги и сборы:<ul style="list-style-type: none"><li>- правильно исчислять</li><li>- уплачивать в полном объеме</li><li>- уплачивать своевременно</li><li>- уплачивать в установленном порядке.</li></ul></li><li>2. Вести в установленном порядке учет доходов, расходов, объектов налогообложения.</li><li>3. Представлять налоговые декларации и необходимые сведения.</li><li>4. Устранять выявленные нарушения</li></ol>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Встать на налоговый учет</li><li>2. Сообщать налоговым органам о существующих изменениях своего положения.</li><li>3. Хранить документацию, связанную с налогообложением.</li><li>4. Представлять налоговым органам документы и информацию.</li><li>5. Не препятствовать законным действиям должностных лиц и налоговых органов.</li></ol>

1. **Обязанность платить налоги и сборы.** Конституционной обязанностью является обязанность платить законно установленные налоги и сборы (ст. 12 НК Республики Узбекистан). Это обобщенное требование. Оно разделяет на 4 составные части. Обязанность платить налоги означает, во-первых, обязанность правильно исчислять налог; во-вторых, обязанность уплачивать налог в полном объеме; в-третьих, уплачивать налог своевременно; в-четвертых, уплачивать налог в установленном порядке.

Правильное исчисление налога невозможно без организации учета необходимых данных. Поэтому налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах.

Лица, не занимающиеся предпринимательской деятельностью, также обязаны вести учет необходимых для налогообложения данных, но могут делать это в произвольных формах.

Налогоплательщик обязан представить декларацию на бланке установленной формы в установленный законом срок.

В тех случаях, когда обязанность исчислить налог возлагается на налоговый орган, налогоплательщик не составляет и не представляет в налоговый орган налоговой декларации. В этом случае налогоплательщика возлагается обязанность представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

Исчисленный налог налогоплательщик обязан уплатить в полном объеме. Налог может быть уплачен единовременно либо поэтапно в зависимости от установленных законодательством требований.

Налогоплательщик обязан уплатить налог в установленный срок. Изменение срока уплаты налога, т.е. перенос установленного только в порядке и формах, предусмотренных НК Республики Узбекистан.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок задолженность налогоплательщика, именуемая также недоимкой, взыскивается принудительно путем обращения взыскания на денежные средства или имущество обязанного лица.

Обязанность устранять выявленные нарушения законодательства о налогах и сборах. В случаях обнаружения о налогах и сборах налогоплательщик обязан их устранить. Такие нарушения могут быть обнаружены налогоплательщиком самостоятельно (т.ч. с помощью консультантов, аудиторов и др.) либо же они могут быть выявлены в результате контрольных действий налоговых органов.

Если налогоплательщик самостоятельно (т.е. до момента вручения ему акта налоговой проверки) обнаруживает неточность заполнения декларации (неполноту отражения сведений, ошибки и т.п.), он вправе и обязан внести необходимые изменения и дополнения в налоговую декларацию, заплатить недостающую сумму налога пеней. В таком случае меры ответственности за нарушение правил составления налоговой декларации не применяются.

Факультативные обязанности налогоплательщика. Факультативные обязанности налогоплательщиков устанавливаются законом с целью обеспечить правильное и неукоснительное выполнение обязанностей платить налоги и сборы. Если обязанности платить

налоги и сборы установлена Конституцией Республики Узбекистан и является обязанностью перед государством в целом, то факультативные обязанности устанавливаются законом и реализуются во взаимных отношениях налогоплательщиков с налоговыми органами. Эти обязанности устанавливаются с целью, чтобы обеспечить условия эффективной реализации функций и органами своих функций, прежде всего контрольных.

Обязанность встать на налоговый учет может быть установлена двумя способами: либо на основании заявления налогоплательщика, либо автоматически, без инициативы налогоплательщика, на основании информации третьих лиц.

По общему правилу регистрируется в налоговом органе по месту нахождения организации или месту жительства гражданина.

При постановке на учет каждого налогоплательщику присваивается единый идентификационный номер, который затем проставляется на все документы, связанные с налогообложением. Сведения о налогоплательщиках формируются в едином государственном реестре налогоплательщиков.

Обязанность налогоплательщика сообщать налоговым органам о существенных изменениях в своем финансовом положении возлагается на налогоплательщика, а также на регистрировавшего его налоговый орган об изменении своего положения, существующего налогообложения.

Налоговый кодекс Республики Узбекистан возлагает на налогоплательщиков-предпринимателей и индивидуальных предпринимателей обязанность сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации, филиала, представительства, об открытии или закрытии банковских счетов, обо всех случаях реорганизации, ликвидации или прекращения деятельности, о создании, реорганизации, ликвидации, преобразовании, слиянии, разделении, об изменении места нахождения, о прекращении деятельности, объявлении банкротства, ликвидации или реорганизации. Эта информация сообщается налогоплательщиком не по инициативе налогового органа, а по собственной инициативе. Установлены сроки предоставления информации и ответственность за невыполнение данных требований закона.

Обязанность хранить документацию, связанную с налогообложением, возлагается на налогоплательщика, выполняющего налоговые функции. Налоговые органы имеют право при наличии документальной возможности проверять документацию, связанную с налогообложением.

Лица, не занимающиеся предпринимательской деятельностью, также обязаны вести учет необходимых для налогообложения данных, но могут делать это в произвольных формах.

Налогоплательщик обязан представить декларацию на бланке установленной формы в установленный законом срок.

В тех случаях, когда обязанность исчислить налог возлагается на налоговый орган, налогоплательщик не составляет и не представляет в налоговый орган налоговой декларации. В этом случае на налогоплательщика возлагается обязанность представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

Исчисленный налог налогоплательщик обязан уплатить в полном объеме. Налог может быть уплачен единовременно либо поэтапно в зависимости от установленных законодательством требований.

Налогоплательщик обязан уплатить налог в установленный срок. Изменение срока уплаты налога, т.е. перенос установленного только в порядке и формах, предусмотренных НК Республики Узбекистан.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок задолженность налогоплательщика, именуемая также недоимкой, взыскивается принудительно путем обращения взыскания на денежные средства или имущество обязанного лица.

Обязанность устранять выявленные нарушения законодательства о налогах и сборах. В случаях обнаружения о налогах и сборах налогоплательщик обязан их устранить. Такие нарушения могут быть обнаружены налогоплательщиком самостоятельно (в т.ч. с помощью консультантов, аудиторов и др.) либо же они могут быть выявлены в результате контрольных действий налоговых органов.

Если налогоплательщик самостоятельно (т.е. до момента вручения ему акта налоговой проверки) обнаруживает неточности заполнения декларации (неполноту отражения сведений, ошибки и т.п.), он вправе и обязан внести необходимые изменения и дополнения в налоговую декларацию, заплатить недостающую сумму налога и пеней. В таком случае меры ответственности за нарушение правил составления налоговой декларации не применяются.

Факультативные обязанности налогоплательщиков. Факультативные обязанности налогоплательщиков устанавливаются законом с целью обеспечить правильное и неукоснительное выполнение обязанности платить налоги и сборы. Если обязанность платить

налоги и сборы установлена Конституцией Республики Узбекистан и является обязанностью перед обществом и государством в целом, то факультативные обязанности устанавливаются законом и реализуются во взаимоотношениях налогоплательщиков с налоговыми органами. Эти обязанности устанавливаются для того, чтобы обеспечить условия эффективной реализации налоговыми органами своих функций, прежде всего контрольных.

Обязанность встать на налоговый учет. Постановка налогоплательщиков на учет может быть выполнена двумя способами: либо на основании заявления налогоплательщика, либо автоматически, без инициативы налогоплательщика, на основании информации третьих лиц.

По общему правилу регистрация проводится в налоговом органе по местонахождению организации или по месту жительства гражданина.

При постановке на учет каждому налогоплательщику присваивается единый идентификационный номер, который затем проставляется на всех документах, связанных с налогообложением. Сведения о налогоплательщиках формируются в Едином государственном реестре налогоплательщиков.

Обязанность налогоплательщика сообщать налоговым органам о существенных изменениях своего положения. На налогоплательщика возлагается обязанность сообщать зарегистрировавшему его налоговому органу об изменениях своего положения, существенных для налогообложения.

Налоговый кодекс Республики Узбекистан возлагает на налогоплательщиков-предпринимателей и организации обязанность сообщать в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии банковских счетов, обо всех случаях участия в узбекских и иностранных организациях, о создании, реорганизации или ликвидации обособленных подразделений, об изменении своего местонахождения, о прекращении деятельности, объявлении банкротства, ликвидации или реорганизации. Эта информация предоставляется налогоплательщиком не по запросу налогового органа, а по собственной инициативе. Установлены сроки предоставления указанной информации и ответственность за невыполнение данных требований закона.

Обязанность хранить документацию, связанную с налогообложением. Выполнение налоговым органом контрольных функций возможно только при наличии документов, позволяющую проверить

правильность исчисления и своевременность уплаты налогов налогоплательщиками. Поэтому НК Республики Узбекистан возлагает на налогоплательщиков обязанность обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, подтверждающих суммы полученных доходов и понесенных расходов, уплаченных налогов.

**Обязанность представлять налоговым органам документы и информацию.** Налогоплательщик обязан представлять по требованию налогового органа документы и информацию, необходимые для проверки правильности исчисления и уплаты налогов как самим налогоплательщиком, так и третьими лицами.

Должностное лицо налогового органа, проводящее проверку вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика документы необходимые для проверки.

**Обязанность не препятствовать законным действиям должностных лиц налоговых органов.** Налогоплательщик обязан не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

В частности, должностные лица налогового органа при проведении выездной проверки имеют право доступа на территорию или в помещение налогоплательщика.

## **Иные участники налоговых правоотношений**

### **Налоговые агенты.**

Налоговыми агентами называют лиц, на которых законодательством возложена обязанность исчислять налог с сумм, выплачиваемых ими налогоплательщику, удерживать этот налог и перечислять его в бюджет или внебюджетные фонды. Иногда вместо понятия «налоговый агент» используется синонимичное понятие «фискальный агент».

Существенным является условие, в соответствии с которым обязанности налоговых агентов распространяется только на суммы, выплачиваемые ими налогоплательщикам непосредственно. Источником удержания налога могут быть только причитающиеся налогоплательщику доходы. Правило о том, что налогоплательщик уплачивает налог лично, т.е. за свой счет, должно соблюдаться и при удержании налога налоговым агентом.

При невозможности удержания налога (например, в том случае, когда налоговый агент рассчитывается с налогоплательщиком не в денежной, а в натуральной форме) обязанности налогового агента ограничиваются необходимостью в течение одного месяца письменно сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика. Сообщение подается в налоговую инспекцию, где налоговый агент состоит на учете. Этот налоговый орган информирует налоговую инспекцию по месту регистрации налогоплательщика.

Налоговые органы контролируют исполнение организациями и предпринимателями обязанностей налоговых агентов. Проверяется, насколько правильно и своевременно исчисляются, удерживаются и перечисляются налоги, ведут ли агенты учет выплаченных налогоплательщиками доходов и удержанных налогов, представляют ли налоговым органам информацию о выплаченных суммах, удержанных и не удержанных налогах.

Если налоговый орган выявит факты неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанностей налогового агента, организация или предприниматель могут быть подвергнуты санкциям.

### Сборщики налогов и сборов

От налоговых агентов следует отличать сборщиков налогов и сборов. Ими называют лиц, ведущих прием средств от налогоплательщиков и перечислений их в бюджет.

Сборщиками налогов и сборов могут быть только государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица. Следовательно, организации и физические лица функции сборщиков налогов выполнять не могут.

Главное отличие сборщиков налогов и сборов от других участников налоговых отношений состоит в том, что сборщики производят прием или взимание налогов (попутно контролируя правильность их исчисления) путем зачисления их сумм на свой счет или в свою кассу.

Налоговые органы, в отличие от сборщиков, налоги не взимают, а только контролируют правильность ихчисления, полноту и своевременность уплаты. Налоговые агенты не контролируют правомерности действий налогоплательщиков, а сами выполняют обязанности

по исчислению, удержанию и перечислению налогов. Банки как расчетно-кассовые центры также не контролируют выполнение налогоплательщиками их налоговых обязанностей, а лишь исполняют платежные поручения налогоплательщиков и инкассовые поручения налоговых органов.

Государственные органы, которые контролируют правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов, но не полномочны принимать и взимать налоги, также не относятся к сборщикам.

**Лица, обязанные контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов.**

К некоторым субъектам налоговое законодательство предъявляет требования воздерживаться от выполнения юридически значимых действий в отношении налогоплательщика (плательщика сбора) до уплаты им налога или сбора, исчисленного в соответствии с законодательством.

Например, судьи не вправе принять исковое заявление, апелляционную или кассационную жалобу, если к этим документам не приложено платежное поручение на уплату государственной пошлины с отметкой банка об исполнении. Судья обязан вернуть иск или жалобу, если пошлина уплачена не в том размере или не по назначению, но он вправе предоставить рассрочку или отсрочку платежа.

Контролировать уплату государственной пошлины обязаны и другие органы и лица, выполняющие юридически значимые действия в пользу ее плательщиков (нотариусы, органы регистрации актов гражданского состояния и др.)

Нотариусы выполняют контролирующие обязанности и в отношении налогов на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения. При оформлении соответствующей сделки в отношении иностранных граждан и лиц без гражданства нотариус обязан проверить факт уплаты ими налога. Без этого нотариальные действия не могут быть выполнены.

Некоторым субъектам налоговое законодательство вменяет в обязанность информировать налоговые органы о ставших известными им фактах, с которыми закон связывает возникновение обязанности третьего лица заплатить налог или сбор. Например, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, уплачивается узбекскими гражданами по уведомлению налогового органа. Оно составляется на основе сведений, представленных нотариу-

сом, зарегистрировавшим факт принятия наследства или сделку дарения.

НК Республики Узбекистан устанавливает обязанность органов (учреждений), уполномоченных совершать нотариальные действия, и частных нотариусов представлять в налоговые органы по месту своего нахождения соответствующие сведения не позднее пяти дней со дня нотариального удостоверения права на наследство или договора дарения.

НК Республики Узбекистан устанавливает ответственность нотариусов за непредставление или несвоевременное представление этой информации.

На ряд лиц возложена обязанность представлять сведения налоговому органу в рамках налогового контроля за расходами граждан. Цель этого контроля – проверка соответствия крупных расходов физического лица его доходом. Информацию налоговому органу обязаны представлять организации и уполномоченные лица, регистрирующие имущество (недвижимость, механические транспортные средства, ценные бумаги, культурные ценности, золото в слитках), сделки с ним и права на него.

В предусмотренных законодательством случаях обязанность исчислять налог может быть возложена на налоговый орган. Как правило, это касается налогов на имущество физических лиц. Информацию об объекте налогообложения и другие необходимые сведения налоговый орган получает в этом случае от государственных органов, ведущих регистрацию и оценку соответствующего имущества: земельных участков, строений, транспортных средств.

НК Республики Узбекистан устанавливает, что органы, регистрирующие и учитывающие недвижимое имущество и транспортные средства, являющиеся объектами налогообложения, обязаны сообщать о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе или о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах, а также об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения.

Лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для организации налогового контроля.

Государственные органы, регистрирующие организации и предпринимателей, обязаны представлять в налоговый орган по месту своего нахождения данные о зарегистрированных, реорганизованных или ликвидированных организациях, о физических лицах, которые

зарегистрировались в качестве предпринимателей или сняли регистрацию.

Организации и предприниматели обязаны встать на налоговый учет. Сведения регистрирующих органов используются для контроля за правильным и своевременным выполнением ими своих обязанностей.

Граждане учитываются налоговыми органами на основе сведений органов, регистрирующих рождение и смерть. Эти органы обязаны представлять в налоговые инспекции соответствующие данные. Такая же обязанность возлагается на органы опеки и попечительства.

Для контроля денежных потоков налоговым органам необходимы сведения об открытых налогоплательщиками банковских счетах. Такие сведения налогоплательщики обязаны представлять самостоятельно. Однако и на банки возложена обязанность сообщать налоговому органу об открытии или закрытии счета организации, предпринимателя, иного самозанятого лица. Сведения направляются банком в налоговый орган, зарегистрировавший налогоплательщика, в пятидневный срок со дня открытия или закрытия счета.

Лица, обязанные оказывать содействие налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля (процессуальные лица).

Мероприятия налогового контроля могут потребовать проведения специальных действий и процедур. К их совершению привлекаются лица, обладающие специальной квалификацией – эксперты, специалисты, переводчики.

Экспертом признается лицо, имеющее специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Задача эксперта – подготовить заключение по вопросу, имеющему значение для налогообложения. Специалистом признается тот, кто обладает определенными профессиональными знаниями и навыками. В отличие от эксперта этот участник процедуры налогового контроля лично участвует в контрольных мероприятиях. К примеру, при инвентаризации имущества для проведения замеров может быть привлечен специалист. При расхождении учетных и фактических данных перед экспертом может быть поставлен вопрос о том, не вызвано ли расхождение естественной убылью имущества.

Граждане, которым известны какие-либо обстоятельства, значимые для налогообложения, могут быть вызваны налоговым органом в качестве свидетелей по делу о налоговом правонарушении. Важно

отметить, что не могут допрашиваться в качестве свидетелей лица, которые получили эту информацию при исполнении своих профессиональных обязанностей и она относится к их профессиональной тайне. В частности, адвокаты и аудиторы не могут давать свидетельские показания о фактах, ставших им известными в ходе оказания консультационных, правовых и других услуг.

Еще одним участником контрольных мероприятий являются понятые. Ими могут выступать любые граждане, не заинтересованные в исходе дела. Их задача – удостоверить факт, содержание и результаты действий, проведенных в их присутствии.

### Банки

Важные участники налоговых правоотношений – банки. Как хозяйствующие субъекты они являются налогоплательщиками и обладают соответствующим правовым статусом.

Однако в силу специфики деятельности банков на них возлагается ряд дополнительных обязанностей публично-правового характера: Порядок их выполнения не зависит от договоренности банка с клиентом, а всецело определяется законодательством. За невыполнение этих обязанностей установлены меры административной, а не гражданско-правовой ответственности.

Эти обязанности связаны с особыми требованиями законодательства к порядку открытия банками счетов гражданам и организациям, ведения операций по этим счетам и др. В графическом виде они представлены на схеме.

Перечисление и зачисление средств, поступивших в уплату налогов на счет бюджета – одна из стадий исполнения бюджета.

Публично-правовые обязанности банков как расчетно-кассовых центров



Поручение на перечисление налога исполняется банком в обязательном порядке в течение одного операционного дня. Плата за обслуживание по таким операциям не взимается.

Ответственность за нарушение этого порядка банк несет не перед клиентом, а перед государством. С банка, просрочившего перевод средств, поступивших в уплату налога, взыскиваются неперечисленные суммы, а также пени и штрафы. Руководитель банка может быть привлечен к административной ответственности.

Отношения налогоплательщика и банка по поводу уплаты налога являются публично-правовыми. В рамках этих отношений на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить налог, а на банк – провести этот платеж. Банк при этом действует не как представитель налогоплательщика перед государством, а как представитель публичных интересов государства, принимающий от плательщика исполнение публичной обязанности по уплате налога.

Налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов, на бюджетные счета, являются бюджетными. Таким образом, действующие налоговое и бюджетное законодательства различают понятие уплаты налога и зачисления налога.

### **Налоговые консультанты**

В некоторых странах правовыми нормами регулируется деятельность налоговых консультантов. Это имеет целью гарантировать налогоплательщикам качество услуг, связанных с налогообложением, а также защитить права и интересы самих консультантов.

Предусматривается, что профессиональные услуги в области налогообложения (консультирование, подготовка деклараций, представительство, экспертиза и др.) могут оказывать только аттестованные лица, получившие специальный сертификат, лицензию и т.п.

Важнейший принцип работы налоговых консультантов – независимость не означает отсутствия стандартов их деятельности. Консультанты обязаны соблюдать этические и профессиональные нор-

мы, например, быть объективными, честными в отношении с клиентом, не способствовать нарушениям налогового законодательства.

Налоговый консультант за ненадлежащее выполнение своих обязанностей несет гражданско-правовую ответственность перед клиентом. Законодательство может налагать на консультанта обязательство застраховать риск гражданской ответственности.

Закон должен устанавливать гарантии независимости налоговых консультантов. Важнейшая из них – право на сохранение конфиденциальности сведений и документов, полученных в ходе профессиональной деятельности. Поэтому налоговые консультанты не могут быть допрошены в качестве свидетелей по делам своих клиентов, у них не могут быть изъяты документы.

#### 2.4. 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 Республики Узбекистан.

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 норма-

тивные 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 Республики Узбекистан, другими актами законодательства Республики Узбекистан, а также Республики Каракалпакстан. Местные налоги и сборы, предусмотренные пунктами «а» и «б» статьи 7 НК Республики Узбекистан, вводятся актами законодательства Республики Узбекистан и взимаются на всей ее территории. Размеры ставок этих налогов и сборов (за исключением на имущество юридических лиц, ставка которого устанавливается НК Республики Узбекистан) 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, совместного ведения Республики и ее субъектов.

Статья 8 Налогового кодекса Республики Узбекистан предусматривает особенности налогообложения отдельных категорий предприятий и малых предприятий. Для малых предприятий может приниматься упрощенная 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 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 Республики Узбекистан определяют особенности налогообложения иностранных юридических лиц.

Нормативные акты, инструктивные указания, рекомендации, разъяснения, письма Государственной налоговой службы Республики Узбекистан, зарегистрированные в Минюсте Республики Узбекистан

являются правовыми актами, регулируемыми налоговыми отношениями в Республике Узбекистан.

Постановлением Олий Мажлиса от 24 апреля 1997 г. «О порядке введения в действие Налогового кодекса Республики Узбекистан» поручено привести решения правительства в соответствии с Налоговым кодексом, обеспечить пересмотр и отмену министерствами и ведомствами республики их нормативных актов, противоречащих кодексу.

## **2.5. 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 Республики Узбекистан, 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, предопределение 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 действенности 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 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 г. 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 обложения 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 Республики Узбекистан и Налогового кодекса Республики Узбекистан регламентируются условия предотвращения уклонения от уплаты налогов, в частности путем:

- определения специального расчетного (текущего) счета 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;

- перечисления на счет недоимщика выручки предприятия-недоимщика от реализации товаров (работ, услуг), а также внереализационных операций, продажа имущества, ценных бумаг;

- установление 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 Республики Узбекистан и акты исполнительных органов власти субъектов республики. Существование общего экономического пространства в пределах Республики, 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 налоговобюджетных 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 еще имеются определенные тенденции к установлению чрезмерного количества налоговых льгот, что при ослаблении государственного контроля, наносит ущерб интересам бюджетного 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 ее 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 Республики Узбекистан являются важным инструментом обеспечения республиканской и местной финансово-экономической сбалансированности при существовании различных форм собственности, методами стимулирования национального производства. Принимаемые налоговые законы и акты, субъекты республики должны обеспечить:

- во-первых, бездефицитность собственного бюджета местного самоуправления;

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

Налоговое освобождение 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 предоставления налоговых освобождений и согласования налогового процесса с бюджетным. Налоговый процесс не должен ущемлять бюджетный. Законодательством о бюджетных правах субъектов республики и местных властей должно предусматривать нормы, обеспечивающие стабильность бюджетных поступлений и усиление тенденции к использованию не только налоговых рычагов, но и рычагов государственного 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, обеспечения 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 различными в правовых режимах собственности.

Налоговое законодательство субъектов республики развивается в пределах компетенции субъектов и заинтересованности в формировании собственного налогового регулирования. Возникающие трудности оформления взаимоотношений органов республики и ее

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 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 (НК Республики Узбекистан) подразделяют 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 на два года с момента их регистрации;
- вновь создаваемые производственные предприятия с иностранными инвестициями, производящие экспорториентированную продукцию сроком от 2 до 5 лет;
- бюджетные организации (освобождения 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, затрачиваемую 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 объектов и курортный сбор.

Особенные нормы по отдельным видам налогообложения в области содержатся в специальных законах и регулируют:

- налог на имущество физических лиц;
- 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, размещения отходов;
- плату за воду, забираемую промышленными предприятиями их водохозяйственной системы;
- земельный налог на земли сельскохозяйственного назначения; сельскохозяйственный налог на 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 Республики Узбекистан и законодательными актами Кабинета Министров Республики Узбекистан, во избежание множества налоговых режимов и для обеспечения условий сохранения единого рынка в соответствии с налоговой политикой 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 инновацион-

ным предприятиям, участвующим в инвестиционной и внешнеэкономической деятельности;

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

4. выбор выгодных условий регистрации и установление статуса специального налогоплательщика (например, консолидированного 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 имущества иностранных юридических лиц;

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

9. грамотное использование как двухсторонних, 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, соглашений об устранении двойного налогообложения, предоставляющих широкие возможности для минимизации налогообложения.

Заключение договоров Республики Узбекистан с международным валютным фондом (МВФ), Европейским союзом, вступление 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, ее 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 (ре-

гионах) 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 ее 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 зарплаты и установлению прогрессивного налогообложения.

## Глава 3. СИСТЕМА НАЛОГОВОГО ПРАВА

### 3.1. Общая характеристика

**Система налогов** – это совокупность отдельных налогов, обладающая организационно-правовым и экономическим единством.

Организационно-правовое единство системы налогов выражается в централизованном порядке установления видов налогов и основных элементов их юридического состава. Оно обусловлено общими для любых налогов конституционными принципами налогообложения. Системность позволяет сгруппировать налоги по признакам, существенным с правовой точки зрения.

Понятие «система налогов» не стоит путать с понятием «налоговая система».

Налоговая система – это совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения.

Существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему, являются:

- принципы налогообложения;
- порядок установления и введения налогов;
- система налогов;
- порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами различных уровней;
- права и обязанности участников налоговых отношений;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;
- способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений.

Понятие «налоговая система» характеризует налоговый правовой порядок в целом, система налогов – только элемент налоговой системы.

Система налогов включает большое число разных налогов. Система налогов – плод исторического национального развития. Однако есть и общеэкономические факторы, обуславливающие выбор конкретных видов налогов, их соотношение и значение.

В мировой практике выделяют четыре базисных модели системы налогов в зависимости от ролей различных видов налогов.

Англосаксонская модель ориентирована на прямые налоги с физических лиц, доля косвенных налогов незначительна. В США, например, подоходный налог с населения формирует 44% доходов бюджета. Платежи населения превышают налоги с предприятий.

Эта модель применяется также в Австралии, Великобритании, Канаде и других странах.

Евроконтинентальная модель отличается высокой долей отчисления на социальное страхование, а также значительной долей косвенных налогов: поступления от прямых налогов в несколько раз меньше поступлений от косвенных. К примеру, в Германии доля поступлений на социальное страхование составляет 45% доходов бюджета, от косвенных налогов – 22%, а от прямых налогов – всего 17%. Аналогичны показатели и других стран, ориентированных на эту модель – Нидерландов, Франции, Австрии, Бельгии.

Латиноамериканская модель рассчитана на сбор налогов в условиях инфляционной экономики. Косвенные налоги наиболее чутко реагируют на изменение цен, лучше защищают бюджет от инфляции, поэтому они и составляют основу системы налогов. По механизму взимания и контроля косвенные налоги более просты, чем налоги прямые. Они не требуют развитого аппарата налоговых служб и изощренной системы расчетов. Поэтому, как правило, в менее развитых странах доля косвенных налогов выше. Кроме того, доходы населения в этих странах ниже, чем в преуспевающих странах, что также определяет незначительный уровень прямых налогов.

Доли косвенных налогов в доходах бюджетов Чили, Боливии и Перу составляют соответственно 46, 42 и 49%.

Смешанная модель, сочетающая черты других моделей, применяется во многих странах. Государства выбирают ее для того, чтобы диверсифицировать структуру доходов, избежать зависимости бюджета от отдельного вида или группы налогов.

В консолидированном бюджете РФ на 1999 г. доля прямых налогов составляла 42% (в т.ч. с физических лиц – 14%), косвенных налогов – также 42% (в т.ч. НДС – 30%, акцизы – 12%).

Экономическое единство системы налогов – непереносимое условие реализации принципа обоснованности в макроэкономическом масштабе. При разработке системы налогов должно учитываться влияние налогообложения на экономику страны в целом.

Наиболее обобщенным показателем, характеризующим это влияние, является налоговый гнет (налоговое бремя). Он определя-

ется как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту.

Налоговый гнет в странах с развитой экономикой колеблется от 54,2% в Швеции до 28,6% в Японии. Мировая практика показывает, что если у налогоплательщика изымается более 40-50% доходов, то эффективность системы налогов снижается из-за подрыва стимулов к предпринимательству, расширения практики уклонения от налогообложения, сужения налоговой базы.

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, а также, образуя подотрасли с учетом:

- 1) их функции (регулятивная, координирующая, стимулирующая, внешнеэкономическая, контрольная, фискальная и др.);
- 2) направленности на объект регулирования (конкретные виды 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, специфика объекта налогообложения. В настоящее время сформированны и продолжают формировать 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;
- о 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. Комплекс налоговых норм, объединенных в системе налогового права, подразделяется на общую и особенную части. К общей части относятся нормы, которые закрепляют общие принципы, правовые формы и методы налогового регулирования и контроля, функции налоговых органов разграничения и контроля, функции налоговых органов разграничение полномочий республики и субъектов в налоговой сфере и др. Они обязательны для республики и ее субъектов составляют основы налоговой системы и политики Республики Узбекистан. К особенной части относятся нормы, регулирующие отдельные налоговые институты и специальные виды налогов.

Комплекс 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 использование недрами;
- экономический налог;
- налог за использование водными ресурсами.

Общегосударственные налоги распределяются между соответствующими бюджетами по нормативам, устанавливаемые 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 Республики Узбекистан, 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 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.

Перечисленные институты, включающие отправные, общие положения, действия которых распространяется на большинство налоговых отношений, составляют в совокупности общую часть налогового права и содержится в законах Республики Узбекистан: «О Налоговом кодексе Республики Узбекистан» от 24.04.1997 г.; «О государственном кодексе Республики Узбекистан»; «О земельном налоге» от 5 мая 1993 г. и многие другие.

Особенная часть налогового права имеет подчиненное положение по отношению к общей части и складывается из институтов, регулирующих правовой режим взимание отдельных видов налога, выде-

ляемых по специальным объектам налогообложения. Так, объектом обложения налогом является доход (прибыль) исчисляемый как разница между совокупным доходом и вычетами, определяемыми в соответствии с Налоговым кодексом 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 Республики Узбекистан «О земельном налоге» от 26 мая 1993 г.

В юридической науке система отрасли налогового права рассматривается как совокупность налоговых правовых институтов, каждый из которых состоит из группы правовых норм, регулирующих одноразовые, обладающие качественным единством видов налоговых отношений. Правовые нормы, регулирующие отношения, связанные с формированием и обеспечением действенности 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 тех или иных видов 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 иностранных юридических лиц.

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

Нормы, регламентирующие налогообложение пользователей земли, воды, леса, 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 налогового права не являются полным с точки зрения мировой практики регули-

рования 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, отличается движение и гармонизация 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 по сравнению с другими отраслевыми законами.

Налоговые законы составляют сложную и многонациональную систему обеспечения доходности национальных бюджетов, где каждая норма развивается в зависимости от планируемой и многонациональной системы обеспечения доходности национальных бюджетов, где каждая 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 практически началом подотрасли налогового 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 непрямого 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 Республики Узбекистан):

- 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 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 предоставление, несвоевременное предоставление или предоставление в 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.

Пеня 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 Республики Узбекистан) 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 в беспорядном порядке.

Должностные лица и граждане, виновные в нарушении налогового законодательства, привлекаются в установленном законом порядке к административной 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.ст. 108, 113, 119 Налогового кодекса Республики Узбекистан перечисляются следующие виды льгот:

- налогооблагаемый 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, включающие налоговые кредиты (отсрочка взимания налогов);
- прочие налоговые льготы.

Нормы прямого и непрямого действия имеет такой раздел «О налоге на доходы (прибыль) юридических лиц» Налогового кодекса Республики Узбекистан).

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 Республики Узбекистан «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 актов); координирующая (в статьях НК Республики Узбекистан предусматривается изменение налоговых ставок и состава льгот в зависимости от государственной налогово-бюджетной политики); внешнеэкономическая (в статьях НК

Республики Узбекистан закрепляется специальный режим налогообложения иностранных юридических лиц).

Несмотря на определенную регулированность вопросов налогообложения, общие институты и понятия налогообложения вообще и прибыль в частности развиваются и корректируются в соответствии с потребностями экономического и социального развития, оказывая существенное влияние на становление системы налогового законодательства. В этой связи особое 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, ведение необходимого минимума экономической терминологии, применяемой в налоговом регулировании, согласовании объема налоговой регуляции.

### **3.2. Основные направления совершенствования налогового законодательства и его кодификация**

Действующая налоговая система Республики Узбекистан требует от еще серьезного осмысления и проработки основ ее 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 зарплаты 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 Республики Узбекистан.

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 Республики Узбекистан, является нормативно-правовым актом сводного характера, включающем 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 Республики Узбекистан 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 Республики Узбекистан как кодифицированный акт налогового закона, призван установить нормативные предпи-

сания для достижения целей налогового регулирования и контроля в Республики Узбекистан, урегулировав важнейшие виды налоговых отношений. Основных 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 Республики Узбекистан и Закона Республики Узбекистан о налоговой службе как:

- порядок реализации общих принципов налогообложения в Республике Узбекистан, установление, отмена или изменение налогов;

- права и обязанности налоговых органов Республики Узбекистан;

- 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 Республики Узбекистан, 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 структура системы институтов кодекса;
- 8) определение особого характера институтов: исполнение налогового обязательства, отсрочка, рассрочка налоговый кредит, 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, свободы выбора;
- 13) регламентация оснований, сроков процедур и результатов налоговой проверки;
- 14) соотношение правил обязанностей и ответственности налогоплательщика и налоговых органов;
- 15) права налогоплательщиков на получение информации и конституции 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 нарушение 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.

- 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 структура системы институтов кодекса;
- 8) определение особого характера институтов: исполнение налогового обязательства, отсрочка, рассрочка налоговый кредит, 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, свободы выбора;
- 13) регламентация оснований, сроков процедур и результатов налоговой проверки;
- 14) соотношение правил обязанностей и ответственности налогоплательщика и налоговых органов;
- 15) права налогоплательщиков на получение информации и конституции 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 нарушение 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.

## ГЛАВА 4. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### 4.1. Понятие и виды юридической ответственности за нарушение налогового законодательства

Выполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы обеспечивается мерами принуждения. Такие меры могут быть праввосстановительными и карательными.

Праввосстановительные меры обеспечивают исполнение налогоплательщиком его обязанностей по уплате налогов, а также возмещение ущерба от их несвоевременной и неполной уплаты.

К таким мерам относится взыскание недоимки и пеней.

Взыскание недоимки и пени не является наказанием за налоговое правонарушение. В отношении пеней это утверждение справедливо при условии, что их размер установлен не произвольно, а соответствует реальным потерям бюджета, не получившего платеж вовремя.

Если размер пеней установлен произвольно, то они теряют исключительно компенсационное значение и приобретают характер санкций.

В противоположность праввосстановительным карательные меры принуждения возлагают на нарушителей налогового законодательства дополнительные выплаты в качестве наказания. Наказание за налоговое правонарушение может быть выражено не только в наличии дополнительных выплат (штрафов), но и в применении иных мер воздействия. За наиболее тяжкие правонарушения – преступления – установлены санкции в виде лишения права занимать определенные должности, привлечения к обязательным работам, лишения свободы и др.

Юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства – это комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и порядке.

Ответственность за нарушения налогового законодательства – совокупность различных видов юридической ответственности. Правовая наука и практика традиционно выделяют несколько видов юриди-

Гражданская ответственность характерна для отношений юридически равных сторон. Налоговые отношения имеют государственно-властный характер: сторона, представляющая государство, вправе давать указания, обязательные для другой стороны. Имущественная ответственность при неравенстве субъектов отношений не имеет гражданско-правового характера.

Государственный орган, причинивший своими незаконными действиями ущерб интересам лица, обязан возместить убытки. В такой ситуации отсутствуют властные отношения, поэтому возмещение убытков регулируется гражданским правом.

Меры гражданской ответственности не направлены непосредственно на обеспечение налогового законодательства, но косвенно влияют на законность в сфере налогообложения.

Меры дисциплинарной ответственности применяются за нарушения трудовой и служебной дисциплины. Они установлены Кодексом законов о труде, другими актами.

Если работником при ненадлежащем исполнении трудовых обязанностей причинен ущерб предприятию, то он несет материальную ответственность за этот ущерб..

Применение мер дисциплинарной и материальной ответственности может быть связано с нарушением налогового законодательства, но также не имеет непосредственной целью обеспечение соблюдения этого законодательства.

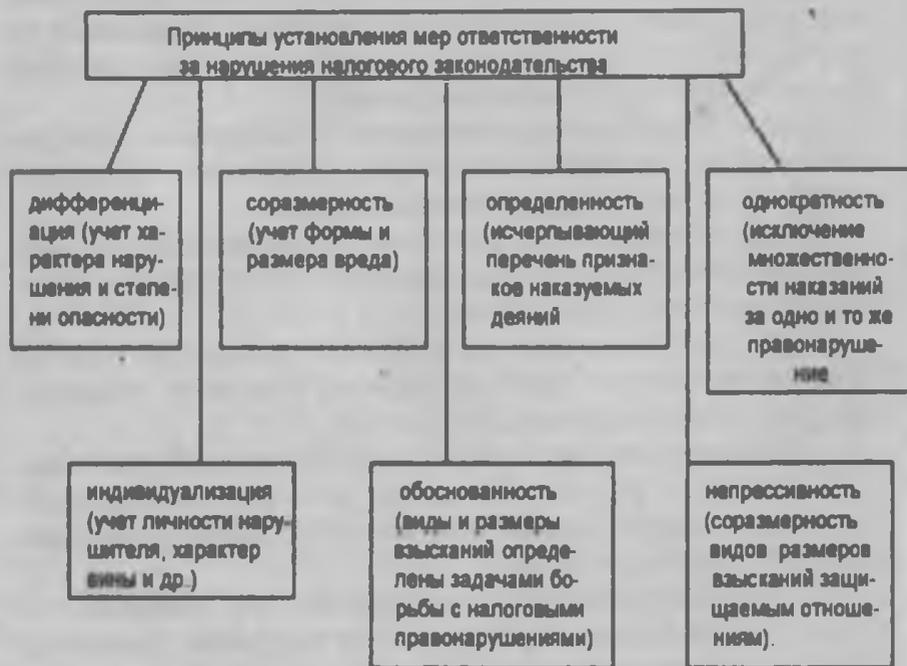
За нарушения налогового законодательства в зависимости от вида и тяжести деяния могут применяться лишь меры административной или уголовной ответственности.

Некоторые авторы выделяют налоговую ответственность как самостоятельный вид ответственности наряду с гражданской, дисциплинарной, материальной, административной и уголовной ответственности. Однако для этого нет оснований. О налоговой ответственности можно говорить только как о комплексном институте, объединяющем нормы различных отраслей права, направленные на защиту налоговых правоотношений.

Характерная черта административной ответственности – применение административного взыскания в качестве меры ответственности. К административным взысканиям относится, в частности, наложение штрафа.

Вопрос о соблюдении определенных принципов установления мер юридической ответственности, особенно за нарушения налогового законодательства, является актуальным.

Можно выделить несколько требований конституционного характера, которые должны соблюдаться при установлении мер ответственности за нарушения налогового законодательства.



#### Требование дифференциации.

Принцип справедливости предполагает дифференцированное установление санкций с учетом характера правонарушений, степени его общественной опасности.

Большинство нарушений налогового законодательства связано с неуплатой или неполной, несвоевременной уплатой налога. Однако эти последствия могут быть вызваны разными причинами. Наиболее опасным является сокрытие объектов налогообложения, т.е. наме-

различных ошибок в ее исчислении. Хотя последствия обобщенных нарушений одинаковы – недоплата налога, но правовой принцип справедливой ответственности требует установления различных мер воздействия на нарушителей в зависимости от тяжести содеянного.

Поэтому, например, сокрытие объектов налогообложения преследуется не только в административном, но и в уголовном порядке. За занижение налоговой базы, совершенное по неосторожности, предусмотрены только административные меры воздействия.

#### Требование соразмерности

Наказание за налоговое правонарушение должно быть соразмерно содеянному, т.е. должно налагаться с учетом причиненного вреда. Необходимо учитывать, во-первых, форму вреда и его размер.

Мера ответственности должна быть адекватна правонарушению. Так, штраф за правонарушения, приводящие к недоимке, должен ставиться в зависимости от самой недоимки, так как в ней выражен причиненный бюджету вред.

#### Требование определенности

Законом должны быть конкретно определены признаки деяний, которые законодатель рассматривает в качестве правонарушений. Граница между наказуемыми и ненаказуемыми поступками должна быть проведена четко.

Неопределенность составов налоговых нарушений противоречит принципу юридической ответственности.

#### Требование однократности

При установлении наказания за нарушение налогового законодательства должен соблюдаться общеправовой принцип однократности применения мер ответственности – никто не может быть наказан дважды за одно и то же правонарушение.

Степень общественной опасности правонарушений определяется тем, какие действия налогоплательщика привели к неуплате налога. В одних случаях причиной могут быть ошибки, повлекшие неумышленное занижение платежей.

Они лежат на поверхности, могут быть легко обнаружены даже при камеральной проверке. Но могут быть сложные комбинации с учетными регистрами, использоваться подложные документы, заключаться мнимые или притворные сделки и т.п.

- неуплата или неполная уплата налога), а по тому, какие действия налогоплательщика повлекли эти последствия.

#### **Требование индивидуализации.**

Меры ответственности должны применяться с учетом личности виновного, характера вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих наказание.

#### **Требование обоснованности.**

Размеры санкций за налоговые правонарушения должны быть обоснованы с позиции борьбы с данными правонарушениями. Они могут преследовать цель наказания виновного и цель общей превенции. Когда же применение санкций помимо этих целей преследует какие-либо иные цели, налицо нарушение требования обоснованности.

#### **Требование нерепрессивности.**

В правовом государстве (в отличие от тоталитарного) право есть не средство принуждения и подавления личности через репрессии, а механизм координации различных общественных интересов.

При защите одного общественного блага (в данном случае – интересов государственного бюджета) неизбежно причинение ущерба другому (праву собственности и свободе предпринимательской деятельности, входящим в число основных прав человека). Однако в силу принципа справедливости такой ущерб должен быть соразмерен защищаемому благу. Недоплата налога, безусловно должна повлечь применение к нарушителю мер ответственности. Но эти меры не должны быть репрессивными.

Нерепрессивное применение санкций за налоговые правонарушения означает, что при наложении взысканий должно учитываться материальное положение субъекта ответственности с пониманием того, что последствия применения штрафа за налоговые правонарушения не должны носить необратимого характера для самой возможности лица получать доход.

Данное правило соответствует и принципу приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов. Налог устанавливается с целью получения доходов. Налогообложение не должно подрывать собственной базы. Это необходимо учитывать не только при установлении ставок и других элементов налогового обязательства, но и при

Нарушение законодательства о налогах и сборах – противоправное, виновное действие (бездействие), которым не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений и за которые установлена юридическая ответственность.

Не всякое нарушение налогового законодательства может быть основанием для привлечения лица к юридической ответственности. Основанием юридической ответственности является такое поведение, которое имеет, во-первых, все предусмотренные законом признаки наказуемого деяния и, во-вторых, все предусмотренные законом элементы состава правонарушения.

Выделяют следующие правовые признаки деяния, влекущего применение мер ответственности.

Во-первых, противоправность действия или бездействия, т.е. несоблюдение правовой нормы. Действия, хотя и причиняющие определенный ущерб защищаемым общественным отношениям, но не сопряженные с нарушением законодательства, не являются правонарушениями. Например, сокращение сумм налоговых платежей с использованием различных лазеек в законе, созданных просчетами законодателя, хотя и не поощряется, но не может преследоваться как противоправное деяние.

Во-вторых, виновность лица, нарушившего закон. Признаком вины нарушителя является умышленный характер его действий либо же проявленная лицом неосторожность.

В-третьих, причиненная связь противоправного действия и вредных последствий. Вредные последствия должны быть следствием именно тех деяний, которые указаны в законе. Отсутствие такой связи исключает применение соответствующих мер ответственности.

В-четвертых, наказуемость действия или бездействия. Законодательством должна быть установлена конкретная санкция за совершение правонарушения. Если за совершение противоправных деяний взыскание не установлено, то привлечение лица к правовой ответственности исключено.

Состав нарушения налогового законодательства – это условия, закрепленные в законе, при выполнении которых в совокупности дея-

Элементами состава нарушения налогового законодательства являются: объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона.

Каждое общественно опасное деяние, за которое установлена юридическая ответственность, причиняет вред определенным общественным отношениям. Эти охраняемые законом общественные отношения и являются объектом посягательства, иными словами – объектом правонарушения.

Общим объектом нарушений налогового законодательства является налоговая система страны. Именно ей причиняют вред любые нарушения норм налогового законодательства.

В разных составах правонарушений может быть один объект правонарушения. Для разграничения этих правонарушений недостаточно установить признаки объекта посягательства, а необходимо уяснить содержание иных элементов состава правонарушения.

Например, обязанности по уплате налогов выступают объектом посягательства разных правонарушений. Для их разграничения необходимо установить, какие конкретные деяния привели к нарушению обязанностей по уплате налогов.

Объективная сторона правонарушения характеризуется двумя группами признаков: обязательными и факультативными.

К обязательным относятся общественно опасное деяние, общественно опасные последствия, причинная связь между деянием и наступившими последствиями. Совокупность этих признаков – необходимое условие всестороннего описания наказуемого поведения.

Некоторые правонарушения влекут негативные последствия материального характера (причинение вреда здоровью, повреждение или уничтожение имущества и т.п.). Вредные материальные последствия являются обязательным признаком таких правонарушений. Одни и те же действия могут признаваться или не признаваться правонарушением в зависимости от того, наступили ли определенные законом вредные последствия. Эта группа нарушений называется материальными правонарушениями.

Основные составы нарушений налогового законодательства связаны с невыполнением обязательства по полной и своевременной уплате налогов. Налицо вредные материальные последствия совер-

Другую группу составляют так называемые нематериальные (формальные) правонарушения.

Факультативные признаки объективной стороны правонарушения — это дополнительные критерии, характеризующие условия и обстоятельства совершения правонарушения. Они присутствуют не во всех составах нарушений налогового законодательства. Однако если в конкретном составе какой-либо из них предусмотрен, он становится обязательным признаком объективной стороны правонарушений.

Среди этих признаков в налоговом праве важное значение имеет **неоднократность**, т.е. повторяемость однородных действий в течение определенного законом периода.

От неоднократности следует отличать **повторность**. Повторность означает совершение одним и тем же лицом в течение года правонарушений, однородного тому, за которое оно уже подвергалось взысканию.

От правонарушений, состоящих в неоднократности деяний, следует также отличать **длящиеся и продолжаемые правонарушения**. Длящимися называют правонарушение, состоящие в единоразовом деянии, сопряженном с последующим длительным невыполнением лицом обязанностей, установленных законом.

Степень общественной опасности указанных правонарушений зависит от периода, в течение которого нарушитель не выполнял своих обязанностей. Поэтому в отношении длящихся нарушений налогового законодательства важным признаком объективной стороны является период совершения нарушения.

Продолжаемое правонарушение состоит из серии деяний, каждое из которых оценивается как самостоятельное нарушение. Число таких деяний несущественно для квалификации действий как правонарушения, но может учитываться при назначении наказания.

**Субъект правонарушения** — лицо, совершившее правонарушение и подлежащее наказанию.

Физические лица как субъекты нарушений налогового законодательства подразделяются на две категории.

К первой относятся те, которые участвуют в налоговых отношениях в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов; ко второй — те, которые участвуют в этих отношениях в качестве должностных лиц.

ческие последствия, а также руководить подчиненными им работниками и давать им распоряжения, обязательные к исполнению.

К ответственности за нарушения налогового законодательства физические лица, как обладающие статусом должностных лиц, так и не обладающие им, могут быть привлечены только при условии достижения установленного законом возраста и вменяемости.

Субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства выступают также организации. К организациям НК Республики Узбекистан относит узбекских и иностранных юридических лиц, иностранные компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, международные организации, их филиалы и представительства.

Организации могут выступать субъектами ответственности не только в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов. За нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, ответственность несут банки, выполняющие кассовое обслуживание бюджета.

Субъективная сторона – это психическое отношение лица к совершаемому им правонарушению. Оно характеризуется прежде всего конкретной формой вины.

Если налогоплательщиком является юридическое лицо, то его вина в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины его должностных лиц либо его представителей, действия которых обусловили совершение правонарушения.

При рассмотрении вопроса о вине необходимо обратить внимание на:

- обстоятельства, исключаящие вину;
- форму вины;
- влияние формы вины на вид и размер ответственности;
- обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность;
- порядок установления вины.

Обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения. Лицо не признается виновным в совершении налогового правонарушения, если его действия (или бездействие) является следствием стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

нами правах и налагаемых обязанностей.

Всю информацию налоговые органы обязаны предоставлять налогоплательщикам бесплатно.

Если нарушивший закон налогоплательщик действовал на основании разъяснений или указаний налогового или иного государственного органа, то налицо так называемая юридическая ошибка, добросовестное заблуждение относительно смысла закона. Юридическая ошибка не рассматривается как проявление умысла или неосторожности, поскольку добросовестное заблуждение исключает осознание лицом противоправности своих действий.

**Формы вины.** Вина характеризуется двумя аспектами: интеллектуальным и волевым. Их сочетания образуют конкретные формы вины. Налоговое правонарушение может быть совершено умышленно или по неосторожности.

При умышленном характере вины интеллектуальный аспект означает, что лицо, совершившее поступок, осознавало его противоправный характер.

Правонарушения, совершенные умышленно, являются наиболее опасными, поэтому налоговое законодательство устанавливает повышенные размеры взысканий именно за умышленные правонарушения.

В отношении неосторожной вины традиционно выделяют две ее формы: небрежность и самонадеянность (легкомыслие). Например, бухгалтер, включая в состав затрат на производство товаров (работ, услуг) сумму процентов по кредиту израсходованному на приобретение основных производственных фондов, действует противоправно. Если его действия объединяются тем, что он недостаточно внимательно изучил Положение о составе затрат, то налицо небрежность. Бухгалтер обязан знать содержание необходимых нормативных актов.

Например, бухгалтер, относя на затраты производства проценты по кредиту, израсходованному на приобретение основных средств, понимает противоправный характер своих действий, но полагает, что ущерба для бюджета не будет, так как все равно предприятием получен убыток, налог не исчисляется. Если будет установлено, что результат деятельности все же положительный, получена налогооблагаемая прибыль, налог подлежит уплате, то налицо самонадеянность.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за налоговые правонарушения. К вопросу о форме и обстоятельствах, исключающих вину, тесно примыкает вопрос об обстоятельствах, смягчающих и отягчающих ответственность за налоговые правонарушения.

Есть два случая, когда ответственность обязательно должна быть смягчена.

Во-первых, совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств. Например, из-за болезни родственника налогоплательщик несет большие затраты на медицину и лекарства, поэтому уклоняются от уплаты налога, чтобы сберечь деньги на эти цели. Вина такого налогоплательщика имеется, правонарушение совершено. Однако наказание за него должно быть снижено.

Во-вторых, смягчающим обстоятельством признается совершение нарушения под влиянием угрозы или принуждения, либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. Это особенно важно иметь в виду бухгалтерам, которые, с одной стороны, обязаны подчиняться приказам руководителя предприятия, а с другой – являются субъектами ответственности. Бытует мнение, что выполнение распоряжения руководителя, влекущее нарушение налогового законодательства, не является основанием, исключающим ответственность, а лишь смягчает ее.

Предусмотрено, что ответственность отягчает совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Помимо обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность при индивидуализации наказания, должны учитываться мотив и цель лица. Они так же, как и форма вины характеризуют психическое отношение лица к совершаемому им правонарушению, но относятся к факультативным признакам субъективной стороны нарушения налогового законодательства.

Порядок установления вины. Каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

ность, а наоборот, обязанность доказывать вину налогоплательщика лежит на налоговых органах.

**Освобождение от ответственности.** Нарушитель налогового законодательства освобождается от ответственности, если к моменту вынесения решения о наложении взыскания истек срок давности привлечения к ответственности. Установление такого срока преследует цель исключить применение наказаний за деяния, утратившие актуальность за давностью лет.

Для применения института давности необходимо установить не только размер срока давности, но также определить:

- с какого момента начинается течение срока давности;
- какие обстоятельства прекращают течение срока давности;
- какие периоды не учитываются при исчислении срока давности.

Если уголовное дело возбуждается лишь как средство давления на неплательщика без каких-либо процессуальных перспектив, то это может привести к тому, что при затянутых сроках следствия лицо вообще избежит какой-либо ответственности из-за истечения срока давности.

Решение о привлечении к ответственности за нарушение налогового законодательства, вынесенное в течение срока давности привлечения к ответственности, может быть обращено к исполнению только в течение срока давности взыскания налоговых санкций.

Правонарушения против системы налогов направлены против незаконного установления, ввода в действие и взимания налогов. Законно установленные и введенные в действие налоги являются правомерным изъятием из права собственности. Соответственно незаконные налоги являются покушением на собственность юридических и физических лиц и взимание таких налогов должно пресекаться различными методами, в том числе и установлением ответственности лиц, принимающих незаконные решения об установлении и введении в действие незаконных налогов, и лиц, исполняющих эти решения.

Незаконное освобождение от уплаты налога также является наказуемым правонарушением, так как, с одной стороны, приводит к недополучению средств бюджетом, с другой – создает неравные условия хозяйствования налогоплательщиков, подрывает основы конкуренции.

незаконное установление и/или введение налогов,  
незаконное взимание налогов;  
незаконное освобождение от уплаты налогов.

Ряд правонарушений против прав и свобод относится к числу должностных (например, злоупотребление властью или служебным положением, превышение власти или служебных полномочий и др.). Но есть и специфические правонарушения, которые целесообразно выделить в отдельные составы.

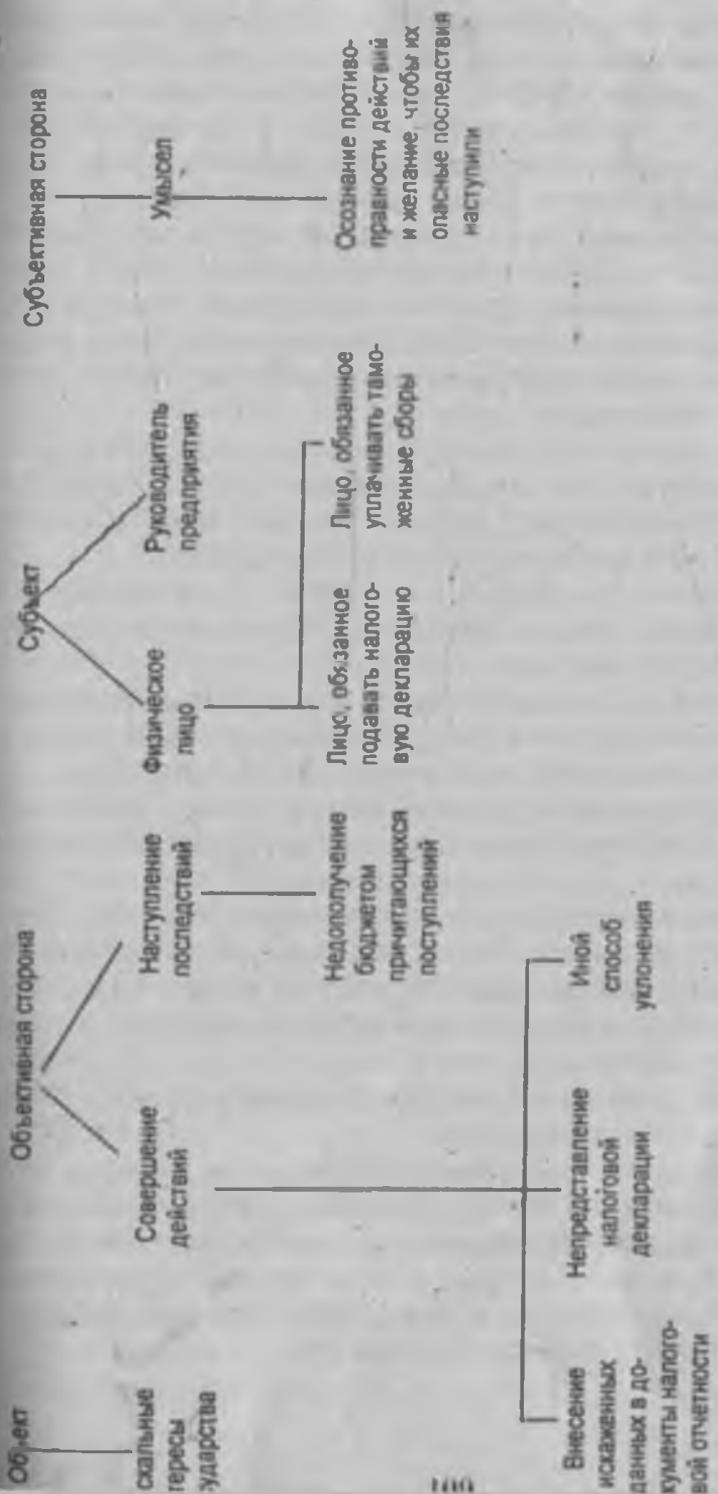
#### 4.2. Уголовная ответственность за налоговые преступления

Уголовное законодательство носит прежде всего охранительный характер. Уголовной ответственности подлежит только вменяемое физическое лицо, достигшее возраста, установленного Уголовным кодексом.

Негативные последствия налоговых преступлений разнообразны. Можно выделить, например, такие:

- недополучение казной налоговых сборов, сокращение доходной части бюджета и рост его дефицита;
- нарушение законов рыночной конкуренции, ибо предприятия-неплательщики оказываются в привилегированном положении;
- нарушение принципа социальной справедливости, поскольку для тех, кто исправно платит, возникает дополнительное налоговое бремя.

Наибольшая возможность для причинения ущерба государственным интересам возникает у налогоплательщика только на первой стадии – при подготовке необходимой информации. Если представлена вся необходимая информация об объекте, налоговый орган вполне способен самостоятельно рассчитать обязательства плательщика и взыскать их в установленном порядке. Но при отсутствии нужных сведений налоговый орган ничего не может сделать. Значит, непредставление этих сведений – единственный по-настоящему опасный способ помешать государству удовлетворить финансовые интересы.



Негативные последствия налоговых преступлений имеют прежде всего материальный характер – государство недополучает причитающиеся ему доходы, причем доходы настолько значительные, что их надо защищать с помощью уголовного закона. Все статьи о налоговых правонарушениях предусматривают привлечение к ответственности только за уклонение от уплаты налогов в крупном размере.

При определении денежного выражения размера неуплаченного налога следует исходить из минимального размера оплаты труда, действовавшего на момент окончания преступления. Только в этом случае можно освободиться от влияния инфляционных процессов и реально оценить, какой ущерб фактически нанес преступник и какой ущерб понесло государство.

При исчислении причиненного ущерба по отношению к минимальному размеру оплаты труда суду надлежит принимать во внимание изменчивость последнего: ведь при его уменьшении соответственно возрастет его кратное отношение к сумме ущерба.

Юридические и физические лица уплачивают разные налоги и исчисляются налоги тоже по-разному. Это предопределило различные способы уклонения от них.

Для уклонения от уплаты налогов традиционно используются сокрытие объекта налогообложения, искажение источника дохода и сообщение недостоверной информации об обстоятельствах, не влияющих на формирование объекта налогообложения, но имеющих значение для исчисления налога. Однако не все эти способы признаются преступными.

Имеется как минимум два способа уклонения от налогов, которые являются преступными. Оба способа имеют своей конечной целью лишить налоговые органы информации об объекте налогообложения, основным источником которой является декларация и таким образом скрыть объект.

Скрывать доход можно, не подавая декларацию вообще или внося в нее недостоверные данные.

Неподача декларации признается преступным способом уклонения от уплаты налога и образует объективную сторону состава преступления. Не подавая декларацию преступник утаивает свой доход, препятствует исчислению налога с него, но право на предусмотренные законом льготы и вычеты за ним остается. Для того, чтобы констатировать состав преступления, необходимо:

- **определить**, какова величина налога, уже уплаченного с доходов лица;
- **установить** какими льготами по подоходному налогу пользовалось лицо и соответственно уменьшить налоговую базу;
- **произвести вычет** из валового дохода лица сумм расходов;
- **определить** налоговые обязательства с вновь рассчитанного дохода.

При рассмотрении дела о привлечении к ответственности за неподачу декларации суд обязательно должен устанавливать, создавало ли лицо документы, которые содержали сведения, подлежащие указанию в декларации. Если нет – состав преступления налицо. Если нужные документы все же создавались, но декларация не была подана в срок, уместнее говорить не о подаче, а о задержке подачи декларации, о неправомерном деянии.

Второй способ совершения преступления излагается как включение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах.

Заведомо ложные данные о доходах, которые указываются для занижения налога, могут относиться к их сумме, а также к их источнику. При занижении дохода лицо умалчивает в декларации о полученных им денежных средствах.

Закон предусматривает так называемые другие расходы, влияющие на размер облагаемого дохода, - расходы на приобретение и строительство жилья, на содержание иждивенцев, на благотворительные цели и т.д. Они имеют характер льгот, и указание неверных сведений о таких расходах является злоупотреблением льготой, т.е. неправомерным деянием.

Если в декларации все необходимые сведения указаны точно, то состава преступления вообще не образуется, хотя бы уплата и была неполной. А если сведения в декларации неверны, но налог уплачен правильно, то нельзя говорить о наступлении негативных последствий деяния.

### **Субъект налогового преступления**

Уголовно-правовая доктрина рассматривает в качестве субъекта преступления только физическое лицо. Это относится к уклонению от уплаты налогов как физическими лицами, так и организациями. В

зарубежных странах, особенно находящихся под влиянием англосаксонской системы, к ответственности может привлекаться сразу вся корпорация. С одной стороны, это упрощает поиски виновного в совершении преступления, но с другой – является формой групповой ответственности, которая не совместима с принципами индивидуальности и соразмерности наказания.

Судебная практика считает субъектами в первую очередь руководителя организации – налогоплательщика и главного (старшего) бухгалтера, а также лиц, фактически выполняющих обязанности этих руководителей. Но поскольку учетом занимаются не только руководители, но и подчиненные, исполняющие их приказы, ответственность могут нести и иные служащие организации – налогоплательщики, включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах, либо скрывшие другие объекты налогообложения.

Нарушителями, привлекаемыми к уголовной ответственности, могут быть иностранные граждане, которые даже не проживают на территории Республики Узбекистан. Такая ситуация вполне может возникнуть в организации с иностранными инвестициями, которой руководит менеджер-иностранец, изредка навещающий в Республику Узбекистан для дачи «ценных указаний».

При решении вопроса о привлечении к ответственности главного бухгалтера суду необходимо учитывать специфику его подчиненного положения.

Тот факт, что в организации в ведение бухгалтерской и налоговой отчетности вовлечено много исполнителей и каждый из них выполняет свою часть работы, во многом обуславливает их совместное вовлечение в махинации с отчетностью.

В роли исполнителей (тех, кто непосредственно вносит искажения в налоговую отчетность) выступают, как правило, рядовые работники, которые находятся в зависимом положении от организатора или подстрекателя.

Подстрекателями и организаторами налоговых преступлений могут быть любые сотрудники коммерческой организации – от генерального директора до рядового служащего. Активную позицию в организации преступлений могут занимать также учредители, акционеры, организации и другие лица. При привлечении лица к ответственности в качестве подстрекателя суду необходимо установить, что оно подталкивало исполнителя к совершению действий, которые одно-

значно преступны. Например, если учредитель велел директору организации внести какие-либо изменения в налоговую отчетность, чтобы уменьшить налогообложение, то это следует рассматривать как подстрекательство. Но в указании изыскать способ снизить налоговые платежи состав преступления отсутствует, так как уменьшение налоговых обязательств может быть достигнуто и за счет неправомерных действий.

Широк круг лиц, которые могут быть посредниками преступлений. При решении вопроса о привлечении их к ответственности суду следует учитывать психическое давление вышестоящих сотрудников на подчиненных, ставших пособниками невольно. Пособником выступает то лицо, которое помогает виновному советами, указаниями, представлением информации, средств совершения преступления; устраняет препятствия либо заранее обещает скрыть преступника, следы преступления, средства его совершения. При этом пособник осознает, что его действия объективно способствуют противоправному деянию.

К сожалению, имеют место случаи, когда к совершению налогового преступления оказываются причастны должностные лица органов государственной власти и местного самоуправления. Имеется множество примеров, когда директор, главный бухгалтер коммерческой организации и сотрудник налоговой инспекции заранее договариваются об уклонении уплаты налогов. При этом последний из корыстной или иной заинтересованности соглашается принять неверно составленную налоговую отчетность. Здесь мы тоже имеем пример совершения преступления организованной группой, причем директора следует считать организатором этого преступления, главного бухгалтера – исполнителем, а сотрудника налоговой инспекции – пособником.

Представляет интерес субъект преступления лицо, совершившее неоднократное уклонение от уплаты налогов с организаций. Не следует путать неоднократное совершение преступления с деяниями «налогового рецидивиста» – лица, ранее осужденного за налоговые преступления. Понятие неоднократности иное. Судебная практика истолковывает его действия как совершение деяния два и более раз, независимо от того, был ли он осужден за ранее совершенное деяние, является ли исполнителем или соучастником преступления и было ли ранее совершенное деяние окончанным преступлением или поощрением на преступление.

Отличается, что уклонение от уплаты налогов с организаций не может квалифицироваться как совершенное неоднократно, если судимость за ранее совершенное лицом преступление была погашена или снята, а также если за ранее совершенное преступление лицо было в установленном законом порядке освобождено от уголовной ответственности.

Субъективная сторона налогового преступления. Субъективная сторона преступления может иметь интеллектуальное и волевое выражение: интеллектуальное – осознание субъектом общественной опасности своего деяния и предвидение его вредных последствий; волевое – отношение к их наступлению. При совершении умышленного преступления лицо осознает опасность своих действий, предвидит возможность или неизбежность наступления их опасных последствий; в случае, если субъект желал, чтобы такие последствия наступили, он действовал с прямым умыслом, а если только допускал возможность причинения вреда или относился к этому безразлично – с косвенным.

При совершении налоговых преступлений субъект осознает, что его действия неправомерны, что ни повлекут за собой неверное исчисление суммы налога (причем предвиденная им величина уклонения должна быть не меньше установленного в законе минимума) и тем не менее желает именно неверного исчисления.

При расследовании преступлений доказывание именно субъективной стороны вызывает наибольшее затруднение. Требуется доказать, что лицо знало требования налогового законодательства, правила ведения бухгалтерского учета, но сознательно нарушило их, и внесенные им искажения сделаны умышленно, а не в результате арифметической ошибки или неправильного понимания нормативных актов. Так, если гражданин искренне полагал, что на нем не лежит обязанность подавать декларацию о доходах, в том время как обязан был это сделать, он не должен быть привлечен к ответственности за отсутствием состава преступления.

В каждом случае суду придется оценивать уровень знания подсудимым налогового законодательства, прежний опыт ведения им бухгалтерского учета и представления документов налоговой отчетности, чтобы составить верное представление о наличии умысла.

Субъекты, занимающиеся предпринимательской деятельностью без получения соответствующей лицензии, вынуждены или скрывать свои доходы, или отражать их в учете как поступления от других, законных операций. Судебная практика квалифицирует действия винов-

ного лица, занимающегося незаконной предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального разрешения либо с нарушением лицензирования и уклоняющегося от уплаты налога с полученных им доходов, по совокупности.

Если лицо время от времени заключает сделки, по которым получает определенные материальные выгоды (купля-продажа, выполнение работ и др.), это еще не означает ведения предпринимательской деятельности и не влечет обязанности регистрироваться в качестве предпринимателя, получать патент, лицензию и т.д.

### Борьба с налоговыми преступлениями за рубежом

Не только в бедных странах, где налогоплательщики уклоняются от налогов только из-за того, чтобы не власть в нищету, но и в развитых государствах проблема борьбы с налоговыми преступлениями весьма актуальна. В США существуют общественные движения, ратующие за отмену налогов, ссылаясь либо на их несоответствие Конституции, либо на экономическую неэффективность.

В отличие от Узбекистана, где нормы уголовного права традиционно сведены в единый Кодекс, за рубежом положения о налоговых преступлениях зачастую содержатся в актах налогового законодательства. В США это раздел 28 Свода законов США, в основу которого лег Кодекс внутренних доходов; в Великобритании, Италии и Японии – отдельные налоговые законы; во Франции – Общий кодекс о налогах. Положение о налогах 1977 г. ФРГ содержит не только нормы уголовного права, но и правила уголовного процесса при рассмотрении дел по налоговым преступлениям.

Для законодательства зарубежных стран характерно деление нарушений на преступления и проступки. Основой для такого деления является суровость налагаемых санкций. Преступления, в отличие от проступков, влекут за собой более тяжкие меры ответственности (лишение свободы, арест). Проступки представляют собой не столь опасные деяния, и за них полагаются незначительные взыскания, вроде ареста на короткий срок или небольшой штраф.

За рубежом политика в области применения уголовного закона имеет два направления: американское и европейское. В США практикуется весьма жесткий подход к налогоплательщику, широкое применение уголовных мер, криминализация значительного числа составов.

Преступлением (проступком) считается даже несвоевременная подача декларации, если будет доказано, что обвиняемый умышленно опоздал с ее составлением. Внесение в декларацию заведомо ложных данных является серьезным преступлением и карается штрафом до 100 000 долларов (или 500 000 долларов, если речь идет о корпорации) и тюремным заключением на срок до пяти лет. Например, за неполную уплату налога взыскивается 5% от неуплаченной суммы и 50% от суммы, которую нарушитель получил бы, положив эти деньги в банк под среднерыночный процент.

В Европе по возможности стараются избегать судебных процедур, а штрафы заменяются доплатами к налогам, устанавливаемыми в административном порядке. Но в случае повторного нарушения сумма штрафа увеличивается многократно. Применяется также конфискация имущества, приобретенного за счет средств, полученных в результате уклонения, запрещение заниматься коммерческой деятельностью, работать в государственных органах и т.д. Среди специфических мер воздействия следует указать право фискальных органов на преимущественную покупку товара, если в документах налоговой отчетности указана его явно заниженная стоимость.

На Западе к ответственности за налоговые преступления может привлекаться юридическое лицо. В вину корпорации вменяются действия ее служащих, если они совершали их в рамках своих должностных обязанностей и преследовали интересы фирмы. При этом служащие не освобождаются от персональной ответственности, хотя точной идентификации виновного лица не требуется. Даже если служащего оправдают, корпорация может быть осуждена. Оправдание для нее возможно при условии, если служащий при совершении преступления собственную выгоду.

Законодательство США предусматривает наказание в виде штрафа в размере 10 000 долларов и лишения свободы на срок до пяти лет для служащих налоговых органов, которые намеренно неправильно рассчитывают или не собирают налоги, а также занимаются вымогательством или шантажом с использованием должностного положения. В ФРГ предусмотрено наказание для работников налоговых органов за разглашение или использование без специального разрешения сведений, представляющих налоговую тайну.

Основным видом налоговых преступлений за рубежом, как и в Узбекистане, является уклонение от уплаты налогов. Способы уклонения аналогичны – лишить органы налоговой администрации досто-

верной информации об объекте налогообложения. Соответственно преступными признаются непредставление декларации в налоговые органы, несвоевременное декларирование, искажение информации, вносимой в налоговую отчетность. Игнорирование декларации о доходах влечет наказание лишь в тех случаях, когда налог с утаенного дохода превышает определенную сумму. Но наиболее серьезным деянием считается искажение сведений, вносимых в декларацию. С этим явлением ведется беспощадная борьба. Например, во Франции и в США соответствующие статьи законов позволяют расценивать как законченное преступление даже попытку внести заведомо ложные данные в налоговую отчетность.

## ГЛАВА 5. КОНТРОЛЬ И УПРАВЛЕНИЕ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

### 5.1. Налоговые органы

Налоговые органы – это система государственных инспекционных органов, осуществляющих контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Предмет контроля налоговых органов:

- правильность исчисления налогов;
- полнота уплаты налогов;
- своевременность уплаты налогов.

В большинстве стран налоговые ведомства включены в состав министерств финансов и имеют иерархическое строение по территориально-административному признаку. Например, в Великобритании существует 600 налоговых районов в 15 налоговых округах, а в США центральному аппарату службы внутренних доходов подчинены 7 региональных и 58 окружных налоговых управлений.

В некоторых странах приняты иные методы организации работы налоговых органов. В Дании, например, существует принцип закрепления за каждым предприятием группы работников налоговой службы. Такая группа курирует предприятие от возникновения до ликвидации. Группа решает все, что связано с налогообложением предприятия — от проверки до взыскания платежей. Существуют группы поддержки, в которых работают самые опытные специалисты налоговой службы.

В Узбекистане налоговые органы представляют собой единую централизованную систему, отделены от финансовых органов и имеют собственную структуру.

Налоговые органы представляют собой независимую систему контроля за соблюдением налогового законодательства. В данном случае независимость понимается прежде всего как независимость от местных органов власти и управления. Налоговые инспекции должны исполнять только те решения и постановления местных органов власти, которые приняты в соответствии с законом и в пределах предоставленных им прав. Местные органы власти и администрация не имеют права изменять или отменять решения налоговых органов, давать им руководящие указания.

Точное установление функций государственного органа имеет важное юридическое значение: права, предоставленные законодательством этому органу, и обязанности, на него возложенные, могут быть реализованы и должны трактоваться исключительно в рамках его функций задач так, как они установлены законом.

Функции налоговых органов – центрального, региональных и местных – несколько различаются. Но так как главная задача всех звеньев единая – контроль за соблюдением налогового законодательства, налоговым органам всех уровней присущи общие функции:

- учет налогоплательщиков;
- контроль за соблюдением налогового законодательства участниками налоговых правоотношений;
- определение в установленных случаях суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет налогоплательщиками;
- ведение оперативно-бухгалтерского учета сумм налогов;
- возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов;
- разъяснительная работа и информирование налогоплательщиков о порядке применения налогового законодательства;
- применение мер ответственности к нарушителям налогового законодательства;
- взыскание недоимок, пеней и штрафов с нарушителей налогового законодательства;
- контроль за соблюдением законодательства о наличном денежном обращении.

К налоговым органам и их должностным лицам неприменим принцип диспозитивности – основной принцип, в частности, гражданско-правовых отношений: разрешено все, что не запрещено законом. Наоборот, они должны руководствоваться императивным принципом, присущим административным отношениям: каждое должностное лицо выполняет только то, что прямо разрешено ему законом, т.е. действует в рамках установленной ему компетенции.

Права налоговых органов являются одновременно обязанностью их должностных лиц.

Учет налогоплательщиков является непременным условием выполнения основной функции налоговых органов – контроля за соблюдением налогового законодательства.

Учет налогоплательщиков позволяет получить сведения, необходимые для решения таких задач как: сведения об общем числе налогоплательщиков и их налоговых обязательствах дают возможность прогнозирования налоговых платежей, данные о видах хозяйственной деятельности и налогах, которые уплачивают соответствующие предприятия, могут быть использованы при разработке налоговой политики государства, анализе ее эффективности и т.д.

При постановке на учет налогоплательщику присваивается идентификационный номер (ИНН) и его вносят в Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Налогоплательщик обязан указывать свой идентификационный номер во всех видах документах, используемых в соответствии с Налоговым кодексом (ст. 126). Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых налогоплательщику сообщениях, имеющих отношение к его налоговым обязательствам (в редакции Закона Республики Узбекистана от 15 апреля 1999 г.).

ИНН не подлежит изменению. С ликвидацией налогоплательщика ИНН признается недействительным без последующей передачи другому налогоплательщику.

Единый государственный реестр налогоплательщиков представляет собой систему государственных баз данных учета налогоплательщиков, которые ведутся налоговыми органами на основе поступающей к ним документированной информации.

Реестр содержит перечни налогоплательщиков, налоговых агентов и физических лиц. Документированная информация о них поступает в налоговые органы от различных государственных регистрирующих органов, органов опеки и попечительства, нотариальных органов других органов и учреждений.

Согласно Налоговому кодексу Республики Узбекистан налоговый контроль (и соответственно налоговые проверки как форма такого контроля) проводится должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции.

Предметом налоговой проверки могут быть только документы, связанные с налогообложением. Из предмета налоговой проверки исключены сведения, составляющие коммерческую тайну, определяемую в порядке, установленном законодательством.

Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну конкретного предприятия, закрепляется приказом его руководителя. От-

существование такого приказа на момент проверки лишает предприятие возможности ссылаться на коммерческую тайну как на основание отказа представить тот или иной документ.

Налоговый кодекс предусматривает два вида налоговых проверок – камеральную и выездную.

Камеральная налоговая проверка проводится по местонахождению налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком и служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Предмет камеральной проверки – отчетные и расчетные документы, которые периодически представляются налогоплательщиком в налоговый орган в порядке, установленном законодательством, например, ежегодные декларации о доходах физического лица.

Выездная налоговая проверка проводится по местонахождению налогоплательщика. Ее предметом могут быть любые документы, связанные с налогообложением. При необходимости должностные лица налоговых органов, проводящие проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

Налоговый кодекс предусматривает ограничение предмета проверки: запрещается проведение выездных проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период. Исключением являются: реорганизации (ликвидации) налогоплательщика и проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего предыдущую проверку.

Перед началом проверки проверяющие обязаны предъявить служебные удостоверения и ознакомить налогоплательщика с решением о назначении проверки.

Существуют правила оформления результатов налоговых проверок. Эти правила относятся только к выездным проверкам. Завершение камеральных проверок законодательство не связывает принятием ненормативных актов установленной формы. Если в ходе камеральной проверки обнаружены какие-либо ошибки налоговый орган уведомляет его об этом и при необходимости направляет требование об уплате доначисленной суммы налога.

По окончании выездной проверки составляется справка о ее проведении, а выявленные нарушения фиксируются в акте налоговой проверки.

В водной части акта выездной проверки указываются общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, в частности: номер акта проверки; наименование и ИНН проверяемой организации; место проведения проверки, дата; вопросы проверки; дата начала и окончания проверки; юридический адрес и адрес фактического местонахождения проверяемой организации; сведения о наличии лицензируемых видов деятельности и др.

Описательная часть акта проверки содержит изложение выявленных налоговых правонарушений или указание на их отсутствие и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

Содержание описательной части акта должно отвечать следующим требованиям.

**Объективность выводов.** Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах. Выводы, излагаемые в акте, должны быть результатом объективного и всестороннего изучения документации налогоплательщика и фактических обстоятельств, связанных с налогообложением.

**Полнота изложения.** В акте не должно быть простой констатации нарушений без указания конкретных проявлений этих нарушений и нарушенных норм права. В акте должно содержаться сопоставление сумм налог, фактически уплаченных налогоплательщиком, и сумм, подлежащих уплате на основании данных проверки, и как результат указаны конкретные суммы налогов, недоплаченные в результате каждого из допущенных нарушений.

**Обоснованность выводов.** Выводы, содержащиеся в акте проверки, должны подтверждаться ссылками на первичные документы бухгалтерского учета налогоплательщика и на иные документы, которые обосновывают позицию проверяющих. В практике рассмотрения споров нередки случаи, когда суды отменяют решения налоговых органов, принятые по результатам налоговых проверок, лишь на том основании, что акт проверки не содержит точных ссылок на первичные документы налогоплательщика.

**Четкость и доступность изложения.** Выявленные нарушения должны быть сгруппированы по видам налогов и периодам деятельности налогоплательщика.

Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность неоднозначного толкования, изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и по возможности доступным для понимания лицам, не имеющие специальных знаний в области бухгалтерского учета.

В итоговой части акта проверки содержится обобщение фактов, которые отражены в описательной части. Эта часть акта содержит:

- сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки случаев недоплаты или переплаты налоговых платежей с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам, а также обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений;

- предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений с указанием конкретных мер, направленных на пресечение выявленных нарушений и возмещение ущерба, понесенного государством;

- выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений и предложения по привлечению налогоплательщика к ответственности;

- указания на обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность налогоплательщика за совершение налогового правонарушения, если таковые имеются.

Составленный акт налоговой проверки подписывают проверяющие и руководитель организации налогоплательщика.

Оформленный акт вручается налогоплательщику или при отказе от его получения направляется ему по почте заказным письмом.

По результатам камеральной проверки, выявившей недоплату налогов, налогоплательщику направляется только требование об уплате соответствующей суммы налога и пеней.

Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов проверки включает две стадии:

- рассмотрение материалов проверки, в т.ч. представленных налогоплательщиком письменных объяснений (возражений);

- собственно вынесение решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, об отказе в привлечении нало-

гоплательщика к ответственности либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

### Ответственность налоговых органов и их должностных лиц

Необходимо разделять ответственность налоговых органов как государственных организаций и ответственность их работников, поскольку виды и порядок применения ответственности в этих случаях совершенно различны.

За невыполнение или ненадлежащее исполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанностей (совершения должностного проступка) на работника налогового органа может быть наложено дисциплинарное взыскание в виде:

- замечания;
- выговора;
- строгого выговора;
- предупреждения о неполном служебном соответствии;
- увольнения.

До решения вопроса о применении дисциплинарной ответственности работник налогового органа может быть временно (но на срок не более одного месяца) отстранен от исполнения должностных обязанностей.

Должностные лица налоговых органов подлежат материальной ответственности за причинение ущерба организации, с которой они состоят в трудовых отношениях.

Материальная ответственность наступает при наличии следующих условий:

- предприятию причинен действительный, реальный имущественный ущерб;
- ущерб причинен работником при исполнении служебных обязанностей;
- работник виновен в причинении ущерба;

- имеется причинная связь между действиями работника и причиненным материальным ущербом.

Применительно к деятельности налоговых органов наиболее значимыми являются:

- ущерб причинен преступными действиями работника налогового органа, установленными приговором суда;
- имущественный вред причинен не при исполнении должностных обязанностей (например, в свободное от работы время работник по своей вине наносит ущерб служебной машине);
- ущерб причинен работником, находившимся в нетрезвом состоянии

Уголовная ответственность к должностным лицам налоговых органов применяется в общем порядке и на общих основаниях, предусмотренных Уголовным кодексом Республики Узбекистан.

Основные составы преступлений, которые совершаются государственными служащими при исполнении должностных обязанностей:

- злоупотребление должностными полномочиями – использование своих служебных полномочий вопреки интересам службы из корыстной или иной личной заинтересованности;

- превышение должностных полномочий – совершение должностным лицом действий, явно выходящих за пределы его полномочий и повлекших существенное нарушение прав и законных интересов граждан или организаций либо охраняемых законом интересов общества или государства;

- получение взятки в виде денег, ценных бумаг, иного имущества;

- халатность – неисполнение или ненадлежащее исполнение должностным лицом своих обязанностей вследствие недобросовестного или небрежного отношения к службе.

## 5.2. Таможенные органы как участники налоговых правоотношений

Таможенные органы Республики Узбекистан являются правоохранительными органами и составляют единую систему. В нее входят:

- Государственный таможенный комитет Республики Узбекистан;
- Региональные таможенные управления Республики Узбекистан;
- Таможни Республики Узбекистан;
- Таможенные посты Республики Узбекистан.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Республики Узбекистан.

Однако отношения, возникающие при взимании налогов и сборов таможенными органами, при контроле за уплатой таможенных платежей, обжаловании актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц достаточно сложны и регулируются нормами различных отраслей права. Налоговый кодекс Республики Узбекистан используется применительно к этим отношениям только в специально оговоренных ситуациях.

К источникам права, регулирующим отношения по уплате таможенных платежей, относятся:

- Конституция Республики Узбекистан;
- Таможенный кодекс Республики Узбекистан;
- Налоговый кодекс Республики Узбекистан;
- законы Республики Узбекистан;
- международные правовые договоры и соглашения с участием Узбекистана;
- подзаконные нормативные акты.

Налоговый контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, так же как и валютный контроль, осуществляется таможенными органами при проведении таможенного контроля за перемещением товаров через таможенную границу Республики Узбекистан.

Налоговый контроль является элементом таможенного контроля.

Для проведения таможенного контроля таможенные органы Республики Узбекистан вправе получать от банков и иных кредитных учреждений сведения и справки об операциях и состоянии счетов лиц, перемещающих товары и транспортные средства через таможенную границу Республики Узбекистан, таможенных брокеров либо

иных лиц, ведущая деятельность, контроль за которой возложен на таможенные органы Республики Узбекистан.

Документы, необходимые для таможенного контроля, должны храниться не менее трех лет.

Таможенная декларация – основной документ при таможенном контроле представляет собой предъявление по установленной форме точных сведений о товарах и транспортных средствах, об их таможенном режиме и других сведений, необходимых для таможенных целей. Декларация подается таможенному органу декларантом в соответствии с порядком и требованиями, установленными таможенным законодательством.

Товары выпускаются для свободного обращения после уплаты таможенных пошлин, налогов и внесения иных таможенных платежей. Если при проведении налогового контроля таможенным органом будет установлено, что таможенные платежи уплачены, товар не будет выпущен для свободного обращения.

При проведении контроля за уплатой таможенных платежей сотрудники таможни проверяют данные таможенной декларации, правильность начисления таможенных платежей, правомерность применения таможенных льгот. Проверяется поступление платежей на счета таможни.

Неуплаченные таможенные платежи таможенный орган Республики Узбекистан взыскивает в бесспорном порядке. Исключения составляют платежи физических лиц, перемещающих товары через таможенную границу Республики Узбекистан не для коммерческих целей – они взыскиваются только в судебном порядке.

Требование об уплате (либо доплате) таможенных платежей представляет собой письменное извещение таможенным органом плательщика о неуплаченной сумме, а также об обязанности уплатить таможенные платежи в установленный этим требованием срок. За время задолженности взыскиваются пени. При отсутствии у плательщика денежных средств взыскание обращается на его имущество.

При попытке уклонения от уплаты таможенных платежей ГК Республики Узбекистан по представлению таможенного органа вправе принять решение о приостановлении операций по счетам плательщика до момента фактической уплаты. Такое решение обязательно для банков и иных кредитных организаций.

Умышленное уклонение от уплаты таможенных платежей в крупных и особо крупных размерах физического лица, должностного

лица либо лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, признается преступлением и наказывается в соответствии с уголовным законодательством Республики Узбекистан.

Применение мер воздействия за нарушение таможенных правил не освобождает лиц, привлекаемых к ответственности, от обязанности уплаты таможенных платежей и выполнения других требований, предусмотренных ТК Республики Узбекистан.

Таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет государственного бюджета в порядке, предусмотренном НК Республики Узбекистан иными законами.

### 5.3. Социальные внебюджетные фонды

Конституция Республики Узбекистан каждому гарантирует социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности и в иных случаях, охрану здоровья и медицинскую помощь, а также право на защиту от безработицы.

Для реализации этих прав в Узбекистане созданы государственные социальные внебюджетные фонды.

Средства фондов имеют строго целевое назначение.

Социальное обеспечение по возрасту предоставляется через Пенсионный фонд Республики Узбекистан; социальное обеспечение по болезни, инвалидности, в случае потери кормильца, рождения и воспитания детей и в других случаях, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан о социальном обеспечении – через Фонд социального страхования Республики Узбекистан; социальное обеспечение в случае безработицы – через Государственный фонд занятости населения Республики Узбекистан.

Средства фондов находятся в ведении органов государственного управления с одноименными названиями.

Доходы государственных внебюджетных фондов формируются за счет:

- обязательных платежей, установленных законодательских Республики Узбекистан;
- добровольных взносов физических и юридических лиц;
- других доходов, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан.

Органы государственных внебюджетных фондов – участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Они правомочны издавать нормативные правовые акты по вопросам уплаты налогов в эти фонды, но эти акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Эти органы издают обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением, но не относящиеся к актам законодательства о налогах и сборах.

Фонды контролируют правильность исчисления и уплаты страховых взносов.

Плательщики страховых взносов во внебюджетные социальные фонды обязаны встать на налоговый учет не только в своем территориальном налоговом органе, но и в территориальных органах каждого внебюджетного фонда. Форма заявления о постановке на учет разрабатывается органами государственных социальных внебюджетных фондов по согласованию с Министерством Республики Узбекистан по налогам и сборам.

Органы фондов принимают от плательщиков взносов периодическую налоговую отчетность – налоговые декларации. Форму и порядок заполнения деклараций разрабатывают фонды.

Органы фондов проводят камеральные и выездные налоговые проверки, принимают решения по результатам рассмотрения материалов этих проверок. Они вправе: взыскивать с налогоплательщиков в бесспорном порядке суммы недоимок и пеней; привлекать налогоплательщиков к налоговой ответственности; пользоваться иными правами и исполнять иные обязанности налоговых органов по контролю за правильностью исчисления и уплаты страховых взносов.

Органы фондов несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет соответствующего социального внебюджетного фонда.

Кроме исполнения полномочий налоговых органов, в отношении страховых взносов, органы фондов в ряде случаев выполняют функции финансовых органов. В частности, органы фондов принимают решение об изменении срока уплаты взносов и пеней.

#### 5.4. Налоговая полиция

Налоговая полиция – правоохранительный орган, имеющий целью обеспечение экономической безопасности страны в области налогообложения. На налоговую полицию возлагается решение следующих задач:

- выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений;
- обеспечение безопасности сотрудников налоговых органов;
- выявление, предупреждение и пресечение нарушений в налоговых органах.

От налоговых органов налоговая полиция отличается большей оперативностью и наступательностью действий и более «военизированным» характером организаций, направленностью на борьбу с налоговыми нарушениями, имеющими признаки преступления.

Основной деятельности налоговой полиции являются, в первую очередь, положения Конституции Республики Узбекистан: деятельность налоговых полицейских не должна приводить к нарушению гарантированных Конституцией Республики Узбекистан прав и свобод граждан и юридических лиц.

Система налоговой полиции строится на принципах централизации и единоначалия. Структура ее органов соответствует системе национально-территориального устройства.

### Служба налоговой полиции

- директор
- коллегия
- функциональные подразделения



### Территориальные органы налоговой полиции по субъектам управления и отделы

- начальник управления (отдела)
- коллегия
- функциональные подразделения



### Местные органы налоговой полиции

- начальник управления
- функциональные подразделения
- территориальные подразделения

Права налоговой полиции одновременно являются и ее обязанностями. Так, при обнаружении преступления налоговая полиция не только вправе, но и обязана возбудить уголовное дело.

Обязанности налоговой полиции по видам ее деятельности можно разделить на следующие группы:

1) обязанности по выявлению, пресечению налоговых правонарушений, преступлений или административных проступков:

- проводить дознание и предварительное следствие по делам о налоговых преступлениях;
- осуществлять оперативно-розыскную деятельность;
- участвовать по запросу налоговых органов в налоговых проверках;

2) обязанности по охране налоговых органов:

- обеспечивать безопасность деятельности налоговых инспекций и защищать их сотрудников;
- обеспечивать собственную безопасность;

### 3) обязанности по борьбе с коррупцией:

- выявлять факты коррупции в органах налоговой службы;
- выявлять факты коррупции в собственном ведомстве;

### 4) обязанности по взаимодействию:

- содействовать органам налоговой службы, прокуратуре и другим правоохранительным органам в выявлении налоговых правонарушений;
- исполнять в пределах своей компетенции определения судов, постановления судей, письменные поручения прокуроров, оказывать содействие в выполнении процессуальных действий;
- осуществлять сбор и анализ информации об исполнении налогового законодательства, прогнозировать ситуацию в сфере налоговых правонарушений и на основе этого информировать высшие органы государственной власти и управления о тенденциях в обществе, связанных с сокрытием доходов и уклонением от налогообложения.

Общей для всех сфер деятельности налоговой полиции является принципиальная обязанность сохранения государственной, служебной, коммерческой тайны, тайны вкладов и неразглашения информации, полученной сотрудниками при исполнении своих обязанностей.

Права налоговой полиции также можно условно разделить на несколько групп:

- права по обнаружению налоговых преступлений и иных нарушений налогового законодательства;
- права по пресечению налоговых преступлений и иных нарушений налогового законодательства;
- права по расследованию налоговых преступлений;
- права по расследованию иных преступлений в сфере экономики;
- права по реагированию на выявление нарушения налогового законодательства;
- права на применение мер принуждения.

К правам, обеспечивающим налоговой полиции получение первичной информации о нарушениях налогового законодательства, в т.ч. и не являющихся преступлениями, следует отнести:

- право входить в любые помещения, используемые налогоплательщиками (в жилые помещения – с последующим уведомлением прокурора);
- право вызвать граждан для получения объяснений и сведений по налоговым вопросам;
- право получать безвозмездно от государственных органов, предприятий, учреждений, организаций и должностных лиц любую информацию, необходимую для служебной деятельности;
- право привлекать на конфиденциальной основе граждан – добровольцев к сотрудничеству для выявления правонарушений с выплатой лицам, предоставившим информацию, денежного вознаграждения.

Налоговая полиция вправе возбуждать уголовные дела и составлять протоколы об административных правонарушениях.

Органы налоговой полиции вправе совершать любые следственные действия, предусмотренные уголовно-процессуальным законодательством, исключительно при наличии уголовного дела, возбужденного по факту налогового преступления. В частности, сотрудники налоговой полиции, осуществляющие дознание и предварительное следствие, вправе выполнять выемку документов, проводить обыск и осмотр, назначать экспертизу, допрашивать лиц в качестве свидетелей, подозреваемых и обвиняемых и т.д.

Налоговая полиция вправе самостоятельно расследовать налоговые дела в полном объеме с передачей дела в суд. Но в ряде стран принята иная точка зрения, согласно которой следственные полномочия полицейских должны быть ограничены с целью повышения эффективности производства по делу. В Швеции все полномочия финансовой полиции сводятся к производству оперативно-розыскных мероприятий, а расследование выявленных налоговых преступлений ведут подразделения по борьбе с экономическими преступлениями иных правоохранительных органов. В Германии налоговая полиция земель передает уголовные дела для проведения окончательного расследования органам прокуратуры.

Если нарушение налогового законодательства не содержит признаков уголовного преступления (в силу малой значимости или отсутствия уголовной санкции за данное деяние), органы налоговой полиции обязаны передать полученную информацию налоговым органам для проведения проверки и вынесения решения.

Самостоятельно применять какие-либо штрафы, предусмотренные Налоговым кодексом, налоговая полиция не может. В порядке исключения органы налоговой полиции могут сами применить меру ответственности в виде наложения административных штрафов на должностных лиц предприятий, учреждений и организаций, и на физических лиц за препятствия в реализации прав, предоставленных налоговой полиции (например, за игнорирование требований об устранении правонарушений или отказ предоставить документы). Применять санкции вправе начальник органа налоговой полиции или его заместитель.

Для решения задач, стоящих перед налоговой полицией в целях обеспечения производства по налоговым правонарушениям, органы налоговой полиции вправе применять к физическим и юридическим лицам следующие меры принудительного характера:

- приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках при непредоставлении документов, относящихся к налогообложению;
- применять огнестрельное оружие, специальные средства (резиновые палки, наручники, слезоточивый газ) и физическую силу;
- осуществлять административное задержание и применять другие меры, предусмотренные законодательством об административных правонарушениях, а именно:
  - личный досмотр,
  - досмотр вещей, транспортных средств,
  - изъятие вещей и документов.

Следует помнить, что ряд полномочий по применению мер государственного принуждения возникает у налоговых органов в случае расследования уголовных дел, возбужденных по фактам, свидетельствующим о совершении преступлений.

Таким образом, полномочия органов налоговой полиции ориентированы преимущественно на выявление нарушений налогового законодательства и расследование уголовных дел по налоговым преступлениям.

## ГЛАВА 6. ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

### 6.1. Способы защиты прав налогоплательщиков

Необходимым условием демократической налоговой системы является предоставление налогоплательщиком гарантий защиты их прав. Налогообложение ограничивает право собственности гражданина, закрепленное в Конституции Республики Узбекистан. Под защитой прав налогоплательщиков следует понимать все юридические, идеологические, материальные гарантии, установленные в рамках налоговой системы государства и призванные обеспечить соразмерность ограничения прав конкретного налогоплательщика и интересов общества в целом.

Основным способом защиты прав налогоплательщиков является обращение в налоговые или судебные органы в соответствии с правилом о подведомственности.

Административный способ защиты прав налогоплательщика располагается в разрешении возникших разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи спора в суд.

Для такого рассмотрения споров в налоговых органах ряда стран созданы специальные подразделения.

В Республике Узбекистан налогоплательщик вправе обжаловать ненормативный акт налогового органа и действия (бездействия) их должностных лиц соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. Налогоплательщик вправе подать жалобу. По итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

Преимущества административного способа разрешения разногласий с налоговыми органами:

- простота процедуры, позволяющая налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, не пользуясь услугами юристов;
- быстрое рассмотрение жалобы;
- отсутствие необходимости уплаты пошлины;

- обжалование даже с отрицательным для налогоплательщика результатом позволяет ему лучше уяснить точку зрения налогового органа, и при обращении в суд налогоплательщик получает возможность более тщательно подготовиться к защите своей позиции.

Многие налогоплательщики для защиты своих прав либо вовсе не используют административную процедуру, а обращаются непосредственно в суд, либо подав жалобу в вышестоящий налоговый орган и получив отказ, предъявляют иск для разрешения спора в суде.

В ряде стран, например, в США и ФРГ, действуют специальные налоговые суды, которым подведомственны все споры в сфере налогообложения. Налоговые суды могут создаваться и для рассмотрения только определенной категории споров. Так, в Великобритании судопроизводство по спорам, возникающим в связи с налогом на добавленную стоимость, ведет независимый трибунал. Решения трибунала могут быть обжалованы в Высшем суде.

Преимущества судебного спора разрешения конфликтов с налоговыми органами по сравнению с административным порядком состоят в следующем:

- относительная объективность рассмотрения спора, как следствие его рассмотрения вне рамок налогового ведомства. Процент удовлетворения требований налогоплательщиков в судебном порядке гораздо чаще, чем в административном;

- возможность (если позволяет существо иска) принятия судом мер по обеспечению исковых требований в виде, например, запрещения налоговому органу списывать недоимку и пени до разрешения спора по существу;

- детальная урегулированность всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством;

- возможность (в зависимости от характера требований) получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда.

Предъявление иска о признании недействительным ненормативного акта налогового органа. Предметом обжалования по таким искам является, как правило, решение (постановление) налогового органа о взыскании недоимки, пеней и штрафов, принятое по результатам налоговой проверки. Оно адресовано конкретному налогоплательщику и именно для него порождает правовые последствия, поэтому является ненормативным актом государственного органа,

нарушающим, по мнению налогоплательщика (истца), его законные права и интересы.

Перечень ненормативных актов налоговых органов не исчерпывается решениями, принятыми по результатам проверок. Правовые последствия для налогоплательщика могут иметь и иные акты налогового органа, как бы они не были оформлены, - протоколы, инкассовые поручения, письма, требования об уплате налогов и т.п. Статус ненормативного акта имеют любые документы, принятые в отношении конкретных участников налоговых отношений и подписанные руководителем налогового органа или его заместителем. Но налогоплательщик, обжалующий такие документы, нередко сталкивается с необходимостью доказывания их существования и квалификации в качестве ненормативных актов.

Предъявление иска о признании недействительным нормативного акта налогового органа. Налогоплательщик вправе обжаловать в суд не только акты налоговых органов, но и действия (бездействие) их должностных лиц, которые, по мнению налогоплательщика, нарушают его права. Данная категория исков позволяет налогоплательщику защищать свое право, даже если нарушение этого права происходит вне связи с каким-либо актом налогового органа - нормативным, ненормативным, имеющим форму решения или иного документа и т.д. Например, налогоплательщик заявляет в налоговую инспекцию о налоге, излишне уплаченном в бюджет, просит вернуть ему соответствующую сумму, но никакого ответа от налогового органа не получает. В этом случае налицо незаконное бездействие должностного лица, в компетенции которого находятся рассмотрение заявления налогоплательщика и принятие по нему решения, и такое бездействие может быть обжаловано в суд. Налоговый орган обязан принять решение по заявлению налогоплательщика о возврате суммы налога. Но это решение может быть как положительным, так и отрицательным, и в обоих случаях налоговый орган будет считаться исполнившим судебное решение. Если же налогоплательщик не согласен с существом принятого налоговым органом решения, он вправе вновь обратиться в суд с иском о признании недействительным ненормативного акта налогового органа.

Ответчиком по искам о признании незаконными действий (бездействия) является не виновное должностное лицо, а налоговый орган, поскольку его работники уполномоченные совершать те или иные

действия, совершают их от имени налогового органа, а не от своего собственного.

**Предъявление иска о признании поручения не подлежащим исполнению.** Иски данного вида относятся к имущественным искам, что, как правило, влечет уплату большей по сравнению с указанными выше видами исков государственной пошлины при подаче иска в суд. Но в ситуации, когда формальное решение налогового органа по какому-либо причинам отсутствует, но на банковский счет налогоплательщика уже направлено инкассовое поручение, предъявление иска о признании поручения не подлежащим исполнению представляется удобной (а иногда и единственно возможной) формой защиты прав налогоплательщика.

**Предъявление иска о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов.** Защита прав налогоплательщика путем предъявления подобных исков целесообразна в случаях, во-первых, когда нет ненормативного акта налогового органа, который повлек излишнюю уплату или взыскание сумм с налогоплательщика и который мог бы быть предметом обжалования, и, во-вторых, когда необходимо получение исполнительного документа, с помощью которого налогоплательщик мог бы добиться принудительного исполнения судебного решения о возврате сумм из бюджета.

**Предъявление иска о возмещении убытков, причиненных действиями (бездействием) налоговых органов.** Возмещение убытков, причиненных налогоплательщику действиями (бездействием) налоговых органов, - это мера гражданско-правовой ответственности государства за деятельность своих органов. Взыскание убытков происходит в порядке искового производства путем предъявления имущественного иска.

**Обращение в Конституционный Суд Республики Узбекистан.** Особым способом судебной защиты прав налогоплательщиков является обращение в Конституционный Суд Республики Узбекистан. Налогоплательщик, который считает свои права нарушенными тем или иным налоговым законом, может обжаловать его в КС Республики Узбекистан лишь после предварительного обращения в суд общей юрисдикции или арбитражный суд и применения обжалуемых положений закона в его деле.

## ГЛАВА 7. ПРАВООТНОШЕНИЕ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

### 7.1. Территориальная принадлежность объекта налогообложения

Роль международных соглашений обеспечения условий минимизации налогообложения предприятий с иностранным капиталом определена Налоговым кодексом Республики Узбекистан ст.ст. 33-45.

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.

Взимание налогов и сборов с иностранных юридических лиц может быть прекращено или ограничено на основе взаимности, в случае, 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 условиях 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 по средствам 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 раз-

вития 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 ее формирования:

а) 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 постоянными учреждениями, уменьшенным на сумму вычетов, предусмотренных Налоговым кодексом Узбекистана в отношении такого дохода (прибыли). Доход (прибыль) президента, 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 Республики Узбекистан, т.е. на дивиденды и проценты – 15 процентов, на страховые премии, выплаченные на страховку или перестраховку рисков 10 процентов, на телекоммуникацию или транспортные услуги для международной связи при передвижении между Республикой Узбекистан и другими государствами (доходы от фрахта) 6 процентов, на рояли, 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.

Налогообложения у источника выплаты применяется независимо от того, произведен платеж внутри или за пределами Республики Узбекистан.

б) в случае, когда иностранное лицо осуществляет деятельность не только в Республике Узбекистан, но и за ее пределами и при этом ведет отдельный учет прибыли, позволяющий определить 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 расчи-

тывать ее 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 органами.

Основными правовыми актами, регулирующими налогообложение 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 г., Закон Республики Узбекистан «О земельном налоге», а также разъяснение Госналогслужбы Республики Узбекистан и Министерства финансов Республики Узбекистан по отдельным вопросам, связанным с применением правового законодательства о налогообложении прибыли (дохода) юридических лиц, договоры Республики Узбекистан с отдельными государствами о защите взаимных капиталовложений и предотвращении двойного налогообложения.

В соответствии с перечисленными законодательными актами объектов 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 Республики Узбекистан), однако Кабинетом Министров Республики Узбекистан могут быть установлены пониженные ставки налога на доходы (прибыли) для юридических лиц:

- производящий сельскохозяйственную продукцию – по основной деятельности;
- с иностранными инвестициями;
- производящих товары детского ассортимента и художественных промыслов.

Плательщиком 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 цепей 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 коллизий 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 еще 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 лицензии Центрального банка Республики Узбекистан на проведение 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 положение ГК Республики Узбекистан 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, то на них положения ГК не распространяются. Под постоянным представительством иностранного юридического лица в Республике Узбекистан для целей налогообложения по-

нимаются: бюро, контора, агентство 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.

Иностранные 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 исполнении налога облагаемая прибыль иностранного юридического лица при фактически производственных затратах и расходах уменьшается на суммы:

а) прибыли, направленной в Республике Узбекистан на финансирование капитальных вложений производственной и непроизводственного назначения (эта льгота предоставляется предприятием, осуществляющим развитие собственной производственной и непроизводственной базы, при условии полного использования ими суммы исчисленного износа на последнюю отчетную дату;

б) в размере тридцати процентов затрат по проведению природоохранных мероприятий;

в) взносов в Республике Узбекистан на благотворительные цели, взносов в экономические, 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 20% дохода (прибыли), до достижения размеров этого фонда. 25% уставного фонда.

Налогом на доход 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%;
- страховые премии, выплаченные на страховку и перестраховку рисков – 10%;
- телекоммуникации или транспортные услуги для международной связи при передвижении между Республикой Узбекистан и другими государствами (доходы от фрахта) – 6%;
- 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%.

В соответствии со ст. 131 НК Республики Узбекистан ответственность за нарушение налогового законодательства несет налогоплательщик. Но в том случае, когда обязанность исчислять и уплачи-

вать 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 предприятием, выплачивающим доходы иностранным юридическим лицам, не имеющим постоянного представительства в Республике Узбекистан.

В целях упорядочения таких случаев, ст. 35 НК 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.

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.

Сумма налога зачисляется в бюджет в порядке, установленном НК 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;

- процентный доход от:

- а) долговых обязательств любого вида;

- б) премий;

- в) штрафов и пеней за нарушение договорных и долговых обязательств;

- доходы от использования авторских прав:

- а) вознаграждения за использование авторских прав;
- б) доходы от использования изобретений.

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 акций и других ценных бумаг;
- доходы от имущества постоянного представительства и другого обособленного подразделения, которое иностранное юридическое лицо имеет на территории Республики Узбекистан;
- другие доходы, получение которых не связано с деятельностью через постоянное представительство:

а) выдача компании лицензии на производство или продажа товаров или услуг;

б) право на использование программ для ЭВМ и баз данных;

в) использование технической организационной или коммерческой информации (ноу – хау);

г) управленческие услуги;

д) оказание содействия, необходимого для установки и эксплуатации оборудования, линий, механизмов и приспособлений;

е) услуги и консультации, оказываемые иностранной компанией своим дочерним компаниям;

ж) перевозка груза (фрахт).

Облагаются налогом доходы от реализации на территории Республики Узбекистан ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров посредничества с узбекистанскими предприятиями. При этом и 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.

Доходы иностранного юридического лица, полученные по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени данного иностранного юридического лица, и связанные с экспортом в

Республике 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 Республики Узбекистан официальное подтверждение факта постоянного местонахождения данного лица в стране, с которой имеются действующие межправительственные соглашения по налоговым вопросам заключенные Республикой Узбекистан.

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 налога, к рассмотрению не принимаются. Если международным договором Республики Узбекистан установлены иные правила, чем те, которые содержатся в законе, то применяются правила международного договора.

Сумма прибыли, полученная за пределами Республики Узбекистан включается в общую сумму прибыли, подлежащую налогообложению в республике и учитывается при определении размера налога, на прибыль, 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. Международные договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращения 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 прибыль 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 установлены другим и которые в последующем будут введены.

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.

С целью интеграции Узбекистана в мировое экономическое сообщество Государственный налоговый комитет многое делает для развития международных налоговых отношений, унификации нашего законодательства с мировым фискальным правом, повышения квалификации специалистов, внедрения опыта передовых стран с развитой экономикой. Решению этих задач способствует заключение международных соглашений, в т.ч. об избежании двойного налогообложения. Сегодня таковые заключены с 36 странами, из которых действуют 33. Такие соглашения оказывают все большее влияние на развитие экономики республики, привлечение иностранных инвестиций, ибо устранение двойного налогообложения является одной из главных задач, стоящих перед налоговой системой.

Согласно Налоговому кодексу иностранные юридические лица уплачивают налоги на доходы, полученные из источников в Узбекистане, по установленным ставкам. При этом обязанность по удержанию и перечислению налогов в бюджет возложена на лиц (налоговых агентов) выплачивающих такие доходы иностранным юридическим лицам.

Вместе с тем, если действующими международными соглашениями предусмотрено применение к отдельным доходам иностранных юридических лиц, имеющих постоянное местопребывание в этих государствах, пониженных по сравнению с установленными в Узбекистане ставок налога или полное освобождение от налогов, то в этих случаях применяются нормы международного соглашения.

Международные соглашения предусматривают как полное освобождение нерезидента от уплаты налога, так и налогообложение по пониженным ставкам, которое производится путем невзимания налогов при выплате доходов (в определенных случаях) или возврата иностранному юридическому лицу сумм налогов, удержанных и перечисленных в бюджет при выплате доходов. Это производится на основании юридических лиц по формам, установленным Инструкцией о порядке налогообложения доходов (прибыли) иностранных юридических лиц в Республике Узбекистан, зарегистрированной Министерством юстиции 8 октября 1998 года № 498.

При освобождении или взимании налогов по пониженным ставкам, а также при возврате сумм излишне удержанных налогов с доходов иностранных юридических лиц налоговые органы должны проверить обоснованность как предоставления льготы, так и возврата удержанных сумм. В частности, они должны убедиться, что получатель доходов действительно имеет фактическое право на такие доходы в течение периода, к которому они относятся, и являются в этом же периоде лицом с постоянным местопребыванием (резидентством) в стране, с которой заключено соглашение об избежании двойного налогообложения.

К примеру, иностранное предприятие, заключившее контракт на поставку и установку оборудования с резидентом Узбекистана, обращается в налоговый орган с просьбой рассмотреть, распространяются ли на него налоговые льготы, предусмотренные соглашением об избежании двойного налогообложения с его страной. При этом предоставляются копии контракта (договора) со всеми приложениями и дополнительными соглашениями, акты выполненных работ или акты приемки услуг, инвайсы, по которым формируются цены, оригиналы заявлений на освобождение с подписями и печатью компетентного органа страны - резидентства заявителя с указанием суммы получаемого дохода.

Предположим, сумма контракта составляет 100 тысяч долларов США, в т.ч. стоимость оборудования – 70 тысяч и его установка – 30 тысяч долларов США. Учитывая, что оборудование при поставке становится собственностью покупателя, объекта налогообложения здесь нет. Следовательно, рассмотрению подлежит стоимость услуг по установке оборудования, составляющая 30 тысяч долларов.

В случае отсутствия соглашения доход иностранного юридического лица от оказания услуг в размере 30 тысяч долларов подлежит

налогообложению у источника выплаты согласно ст. 30 Налогового кодекса по ставке 20% без вычетов (сумма налога составит в этом случае 6 тысяч). При этом ответственность за его удержание и уплату в бюджет несет юридическое лицо, выплачивающее доход.

При наличии соглашения обязательным является применение теста на продолжительность оказания услуг. Так, льготы могут быть применены только в том случае, если установка и монтаж произведены в течение времени, не превышающего сроки, предусмотренные статьей соглашения «Постоянное учреждение». Если же деятельность иностранного юридического лица превышает срок, что приводит к образованию «постоянного учреждения», то налогообложение осуществляется согласно налоговому законодательству нашей страны (в 2002 году – по ставке 24% за минусом соответствующих расходов).

Фактическое право иностранного юридического лица на выплачиваемый ему доход подтверждает контракты, а о выплаченных доходах свидетельствуют счета, платежные и банковские документы. При этом следует учесть, что согласно ст. 35 Налогового кодекса 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 Узбекистане, обязуются нести расходы иностранных юридических лиц по уплате налогов и сборов.

Подтверждением постоянного местопребывания получателя дохода является отметка финансового (налогового) органа соответствующего иностранного государства, которая проставляется в формах, приведенных в приложениях №№ 3 и 4 к вышеуказанной инструкции. В этих случаях не нужно представлять документы о регистрации (инкорпорации) иностранного юридического лица.

Согласно инструкции не перечисленные в бюджет суммы налогов на доходы иностранных юридических лиц взыскиваются в бесспорном порядке с лиц, выплачивающих такие доходы.

В упомянутой инструкции также излагаются основные принципы, в соответствии с которыми деятельность иностранного юридического лица в Узбекистане самостоятельно или через других лиц будет рассматриваться налоговыми органами как «постоянное учреждение». При этом обращается особое внимание на то, что термин «постоянное учреждение» применяется только для определения налогового статуса иностранного лица и не имеет организационно-

правового значения. В соглашении Узбекистана с конкретным иностранным государством об избежании двойного налогообложения доходов могут использоваться иные критерии и подходы для определения наличия деятельности, подпадающей под понятие «постоянного учреждения», или отсутствия таковой.

Существует ряд положений, определяющих основные принципы постановки на налоговый учет иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность в Узбекистане. Так, все они обязаны встать на учет в налоговом органе независимо от того, будет ли в дальнейшем их деятельность признана подлежащей налогообложению или нет. То есть основанием для постановки на учет иностранного юридического лица служит сам факт начала им деятельности в Узбекистане, а не наличие или отсутствие налоговых обязательств в соответствии с внутренним законодательством или международными соглашениями.

Кроме того, иностранные юридические лица, имеющие источники «пассивных» доходов на территории Узбекистана, должны сами или их уполномоченные представители уведомлять о них налоговые органы. К пассивным доходам, в частности, относятся проценты, дивиденды, роялти.

Доходы, связанные с какой-либо деятельностью в Узбекистане, например, выполнением строительно-монтажных работ, осуществлением торгово-посреднических операций, оказанием любого рода услуг и так далее, относятся к так называемым «активным» доходам.

Вопрос о предоставлении льгот в рамках соглашения об избежании двойного налогообложения входит в компетенцию ГНК. Сюда направляются заявления и другие соответствующие документы. После их рассмотрения ГНК Республики Узбекистан принимает решение о целесообразности или нецелесообразности удовлетворения запроса на льготную ставку либо полное освобождение от уплаты налога на доходы.

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.

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 постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или изделий, или для сбора информации;
- в) содержание постоянного места деятельности для целей подготовки к заключению или простого подписания контрактов.

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) 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 договаривающегося государства;

б) предоставлять информацию, которую нельзя получить по законодательству или в ходе обычной административной практики этого или другого договаривающегося государства;

в) предоставлять информацию, которая раскрывает промышленную, коммерческую, производственную, торговую или профессиональную тайну.

Инструкция Минфина Республики Узбекистан № 37 Госналогового комитета Республики Узбекистан № 98-105 от 13 июля 1998 г. «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 Республике Узбекистан, определяемой в соответствии с НК Республики Узбекистан как разница между совокупным доходом и вычетом по ним, непосредственно связанными с осуществлением деятельности иностранного юридического лица в Республике Узбекистан; включая управленческие и общеадминистративные расходы, полученные как на территории Республики Узбекистан, так и за границей,

- расчетным методом при определении облагаемого дохода (прибыли) следует учитывать следующие особенности его формирования:

а) налогообложению подлежит только та часть дохода иностранного юридического лица, которая получена в связи с деятельностью в Республике Узбекистан. Для целей налогообложения учитывается доход иностранного юридического лица, полученный по внешне-торговым операциям, совершаемым исключительно от имени данного иностранного юридического лица и связанным с закупкой продукции в

Республике Узбекистан, а также операциям по экспорту в Республике Узбекистан, продукции, при которой юридическое лицо по законодательству Республики Узбекистан становится собственником продукции 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 может быть определена на основе расчета, согласованного налогоплательщиком с налоговым органом, исходя из уровня рентабельности иностранного юридического лица.

Налогооблагаемый доход (прибыль) иностранного юридического лица, осуществляющего деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение, подлежит обложению налогом по ставке 35%. В дополнение к исчисленным и подлежащим уплате в бюджет суммам налога на доход постоянное учреждение иностранного юридического лица обязано с каждой суммы дохода, непосредственно переводимого за рубеж, исчислять и уплачивать в бюджет налог в размере 10% от суммы перевода.

Исчисление и уплаты налога в размере 10% процентов от переводимой суммы дохода (прибыли) за рубеж, постоянным учреждением иностранного юридического лица не производятся, если средства за рубеж за экспортную продукцию (работу, услугу) 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 официальной 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 Республике Узбекистан. Учетная информация которую органы государственной налоговой службы считают важной для контроля за налоговым учетом, может быть затребована ими с переводом на доступный проверяющему язык.

## ГЛАВА 8. ПРАВООТНОШЕНИЕ ПО ОСВОБОЖДЕНИЮ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

### 8.1. 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 отчисляемой 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 экономические, 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:

тридцать процентов затрат по проведению 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 на доходы (прибыль) юридические лица в соответствии со ст. 31 Налогового кодекса Республики Узбекистан.

- 1) В общей численности работников, среди которых учащиеся средних школ и профессионально-технических училищ составляют не менее семидесяти 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 труда 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 (лицензиатом) от использования объектов промышленной собственности в собственном производстве, а также от продажи на них лицензии - с даты начала использования в пределах срока действия - изобретения 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 двадцати 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 иностранным 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 занимающих 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, электроэнергию, 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 юридическим 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 преступления 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. Напо-

гоплательщик, пользующийся налоговым кредитом, обязан обеспечить ведение учета движения полученных связей 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 подразделе-

ний сумма налога начисленная по установленным ставкам уменьшается на сумму арендной платы (за вычетом амортизационных отчислений входящих в ее состав, подлежащей в установленном порядке взносу в бюджет. Органы государственной власти Республики Узбекистан и областей помимо льгот, предусмотренных республиканским законодательством, могут устанавливать для отдельных категорий плательщиков дополнительные льготы по налогу в пределах сумм налоговых платежей, направляемых в их бюджеты. В соответствии со 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 в суд;
- 3) операции, касающиеся денежных вкладов текущих счетов, платежей, перечислений, чеков и прочих и ценных бумаг;
- 4) операции, касающиеся обращения иностранной валюты и денег, являющихся законными средствами платежа, за исключением тех, которые используются в нумизматических 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 оказания 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, санитарно-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) Выполнимые 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 Узжилсбербанком 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 «Союз авлод учун» фонда «Нуроний» не уплачивается в бюджет при условии использования высвобождаемых средств на выполнение уставных задач, обществ, союза и фондов.

## Глава 9. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

### 9.1. Понятие налогового планирования

Сущность налогового планирования заключается в признании за каждым налогоплательщиком права использовать все допустимые законами средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств. В основе налогового планирования лежит максимально полное и правильное использование всех установленных законом льгот и преимуществ, а также оценка позиции налоговых органов и учет основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства.

Налогоплательщик вправе организовывать свои дела таким образом, чтобы получить максимальную налоговую экономию.

Суды обязаны признать законность таких действий налогоплательщика и соответствующих налоговых последствий. Защита налогоплательщиками собственности оправдана как основными правовыми принципами (например, неприкосновенность частной собственности), так и политикой в этой области большинства государств.

Субъект предпринимательской деятельности обладают правом защищать свои имущественные права любыми, не запрещенными законом способами. Так как налог – это изъятие в доход государства определенной части имущества налогоплательщика, то налогоплательщик вправе избрать вариант уплаты налогов, позволяющий сохранить собственность, минимизировать налоговые потери, что особенно важно в связи с действующей в налоговом праве «презумпции облагаемости», т.е.

От налогового планирования следует отличать уклонение от уплаты налогов, обход налогов.



Уклонение от уплаты налогов осуществляется в связи незаконного использования налоговых льгот, несвоевременной уплаты налогов и сокрытия доходов, непредоставления или несвоевременного предоставления документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

Понятие «уклонение от уплаты налогов» определяется Налоговым кодексом Республики Узбекистан предусматривает уголовную ответственность за уклонение.

Обход налогов представляет собой такую практику, когда предприятие или физическое лицо не становится налогоплательщиком либо в силу того, что осуществляет деятельность, по закону не подлежащую налогообложению, или получает не облагаемые налогами доходы, либо в силу отсутствия регистрации в налоговых органах.

Существует 2 способа обхода налогов: законный и незаконный. Если лицо воздерживается от получения доходов в формах, с которыми законодатель связывает обязанность уплаты налогов, в том числе и по повышенным ставкам, то это не противоречит закону и может использоваться практически без ограничений.

Второй способ обхода налогов предусматривает использование запрещенных законом приемов (например, уклонение от регистрации

предприятия) и, таким образом, наряду с уклонением от уплаты налогов, является налоговым правонарушением.

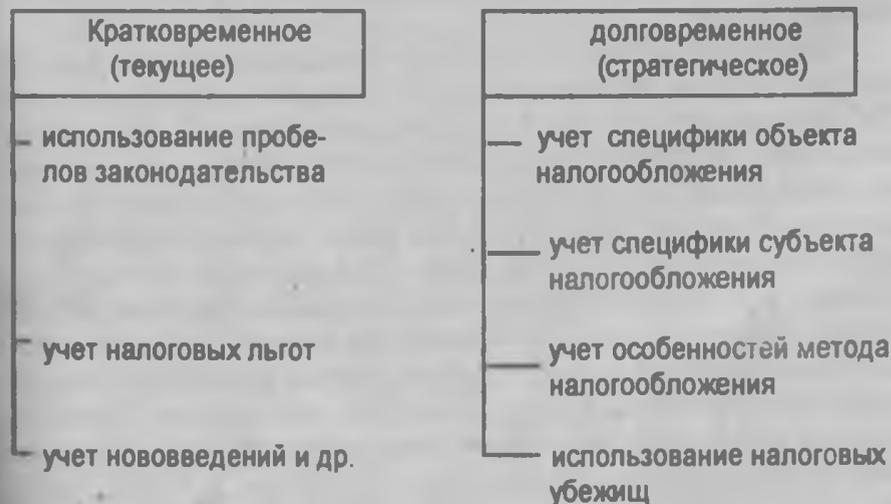
В иностранной литературе понятие и уклонение от уплаты налогов без нарушения закона иногда приравнивается к понятию «налоговое планирование».

## 9.2. Способы налогового планирования

В основе минимизации налогов лежит прежде всего использование пробелов налогового законодательства, которые возникают из-за несовершенства юридической техники и устраняются при внесении необходимых поправок в текст закона либо официальным толкованием неточных или двусмысленных формулировок.

Налоговое планирование с использованием пробелов не может быть долговременным. Это наименее квалифицированный способ минимизации налогов. Долговременное налоговое планирование проводится с использованием способов.

### Налоговое планирование



использование налоговых режимов отдельных стран

применение международных соглашений и др.

Возможность минимизации налога на долговременной основе обусловлена рядом факторов:

- спецификой объекта налогообложения. Например, законодательством большинства стран не облагаются налогами доходы, вложенных в государственные ценные бумаги, что создает возможность экономить на уплате налогов;

- спецификой субъекта налогов. Например, принцип семейного налогообложения, в основе которого лежит разделение подлежащего обложению налогом дохода на равные части между супругами;

- определенные возможности для минимизации начала предоставляет метод налогообложения. Прогрессивное налогообложение иногда дает налогоплательщику значительные преимущества по сравнению с пропорциональным, а кадастровое налогообложение особенно выгодно при высоком уровне инфляции.

Доходы, получаемые из разных источников, часто облагаются по различным ставкам. При умелом размножении средств и правильном выборе формы доходов можно значительно снизить налоги на законной основе.

Широкие возможности легального уменьшения налогов существуют благодаря налоговым убежищам. В разных странах различные виды деятельности облагаются налогами неодинаково. Отличия могут быть весьма существенными. Страна, в которой установлен льготный налоговый режим для отдельных видов деятельности, является налоговым убежищем. Практически для любой страны можно назвать вид деятельности, в отношении которой она выступает как налоговое убежище. Существует ряд стран, которые специализируются на предоставлении налоговых льгот иностранным юридическим лицам, взимая при этом мизерные налоги, либо совсем отказываясь от них и привлекая для себя выгоду от притока иностранного капитала. Подобные льготные налоговые режимы могут быть предусмотрены в свободных экономических и торговых зонах.

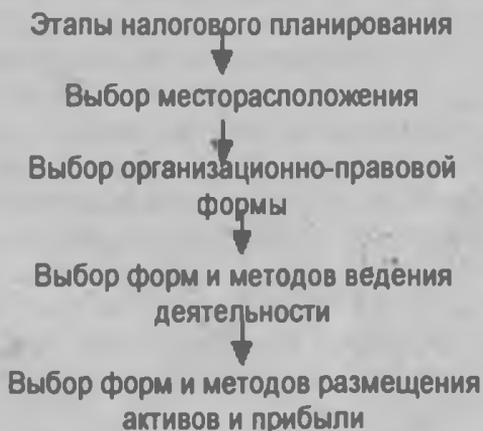
Страны – налоговые убежища должны соответствовать ряду критериев. В первую очередь строго и неизменно соблюдать банковские и коммерческие тайны, что наряду с льготным налоговым режимом является одним из главных условий регулирования капитала в таких странах. В число наиболее важных характеристик налогового убежища включается наличие стабильного политического режима, высокой банковской и финансовой активности в стране, развитой системы коммуникаций, отсутствие жестокого валютного контроля за движением капиталов.

Широкие возможности для налогового планирования дают международные соглашения об избежании налогообложения, в том числе соглашения по частным вопросам, а также соглашения, напрямую не посвященные налогам, но иногда не менее важные.

Например, соглашение о взаимном поощрении и защите инвестиций, о свободной торговле, о создании таможенных союзов.

### 9.3. Этапы налогового планирования

Процесс налогового планирования можно разделить на несколько тесно связанных этапов, которые, однако, не следует рассматривать, как четкую и неизменную последовательность действий, позволяющих добиться минимизации налоговых обязательств плательщика. Отдельные вопросы на любом этапе могут решаться одновременно с рассмотрением других проблем налогообложения.



На первом этапе принимается решение о выборе наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения как самого предприятия (производства, цеха, конторы и т.д.), так и его руководящих органов, филиалов или дочерних компаний. При этом учитываются не только налоговый режим, предоставляемый местным законодательством, но и другие налоговые права.

Основной задачей второго этапа планирования является выбор оптимальной для конкретных целей деятельности организационно-правовой формы юридического лица. Налоговые обязательства предприятия определяются не только тем, в какой налоговой юрисдикции оно расположено или ведет предпринимательскую деятельность, но и налоговым режимом распределения получаемой им прибыли.

Предприятие, несущее неограниченную имущественную ответственность по обязательствам перед своими кредиторами связано с незначительными обязательствами. Примером может служить полное товарищество, участники которого солидарно отвечают по долгам товарищества всем своим имуществом. Полное товарищество, созданное физическими лицами, имеет право на ряд льгот по местным налогам, налогообложению имущества.

Предприятие, учреждение в форме общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества, несет ограниченную ответственность по обязательствам перед кредиторами, которую путем применения системы участия можно свести до минимума. Прибыль, получаемая обществом, облагается налогом в установленном порядке.

При распределении дивидендов с физических лиц взимается налог у источника по ставкам, установленным для налогообложения доходов физических лиц.

При получении юридическими лицами дивидендов с них взимается налог по фиксированной законом ставке. При распределении дивидендов акционерам образуется тройное налогообложение. На каждом этапе распределения дивидендов будет возникать двойное налогообложение, если предпринимательскую деятельность ведет сложная организация, т.е. группа взаимосвязанных юридических лиц.

В большинстве стран имеются специальные законодательные способы решения проблемы двойного налогообложения.

Сущность третьего этапа налогового планирования состоит в максимально полном и правильном использовании налоговых пре-

имущества и льгот при текущей предпринимательской деятельности. На данном этапе решаются наиболее важные вопросы:

- планирование сделок, выбор формы оплаты труда и реализации социальной политики предприятия;
- правильное использование льгот по основным видам налогов, оперативное реагирование на изменение налогового законодательства и др.

Задачей четвертого этапа налогового планирования является размещение наиболее рациональным способом активов и прибыли предприятия. Правильное размещение прибыли и капиталов предприятия и выбор инвестиционной политики могут обеспечить дополнительные налоговые льготы или даже возврат части уплаченных налогов. От налогообложения освобождаются средства, вложенные в государственные ценные бумаги, а также доходы, полученные от них. На данном этапе существует множество вариантов оптимизации налогообложения.

Некоторые вопросы, решаемые на различных этапах налогового планирования, имеют важнейшее организационное значение для всей деятельности налогоплательщика. Они относятся к сфере стратегического налогового планирования. К ним относятся вопросы размещения и выбора формы юридических лиц, в том числе направленной на создание групп предприятий, расширения предприятий, выбора инвестиционной политики.

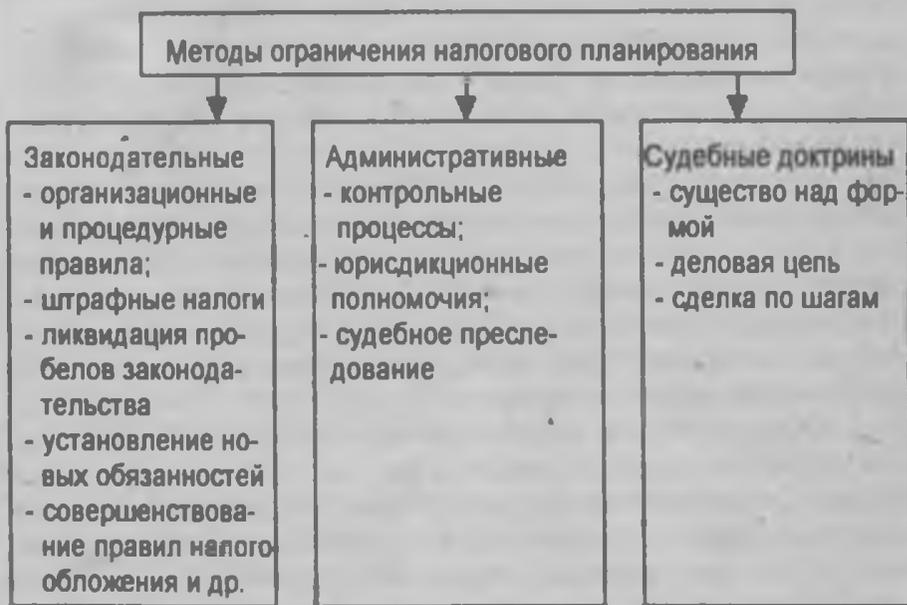
Не менее важным является текущее планирование повседневной предпринимательской деятельности, так как от его эффективности достижение конечного результата налогового планирования – минимизация налоговых обязательств предприятия на стабильный период. К текущему налоговому планированию относятся планирование сделок, реагирование на налоговые нововведения и т.д.

Налоговое планирование является творческим процессом. Оно зависит от состояния налогового законодательства в стране, налогового климата, комплекса законодательных, административных судебных мер, находящихся в распоряжении налоговых органов и направленных на предотвращение от уплаты налогов.

#### 9.4. Пределы налогового планирования

Все права налогоплательщиков должны быть гарантированы, а исполнение обязанностей – обеспечено пресечением неправомерных действий, что позволяет определить предел налогового планирования, т.е. ту грань, за которой деятельность по уменьшению налоговых обязательств налогоплательщика перестанет быть правомерной.

В большинстве стран сложились специальные методы, которые позволяют предотвратить уклонение от уплаты налогов, а также существенно ограничить сферу налогового планирования.



К законодательным ограничениям относятся меры, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов, а также установление ответственности за нарушение налогового законодательства. Такие ограничения устанавливаются в законах о налогах и представляют совокупность обязанностей налогоплательщика.

В ряде стран существуют специальные «штрафные» налоги, которые применяются к налогоплательщику в специально установленных случаях:

- налог за неразумное аккумулирование прибыли корпораций;
- налог на личные холдинговые компании.

Меры административного воздействия, применяемые налоговыми органами, являются своего рода инструментами, при помощи которых достигается возможность оперативного вмешательства налоговых органов в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов.

Налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков соблюдения налогового законодательства:

- своевременной и правильной уплаты налогов;
- предоставления документов, подтверждающих право на льготы и др.

Они могут требовать обеспечения и проводить проверки соблюдения налогового законодательства, применять санкции за нарушение налогового законодательства, требовать уголовного преследования нарушителей налогового законодательства. Существует ряд полномочий налоговых инспекций, направленных на предотвращение налоговых правонарушений. Например, право налоговых органов приостанавливать операции по счетам плательщика, а также право предъявлять в судебные органы различные иски.

Мировой практикой выработаны специальные судебные доктрины, которые применяются судами для признания сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов.

Доктрина «существо над формой» направлена на определение налоговых последствий мнимых сделок. Концепция, лежащая в основе этой доктрины, состоит в том, что юридические последствия, вытекающие из сделки, определяются в большей степени ее существом, нежели формой, т.е. если форма сделки – не соответствует отношениям; которые фактически реализуются между сторонами по сделке, возникают налоговые последствия, соответствующие существу сделки или реально возникшим отношениям, которые стороны могли и не предполагать.

Примером может служить договор аренды имущества между дочерней и холдинговой компаниями, заключаемый в целях обхода двойного налогообложения дивидендов, распределяемых дочерней компанией. В этом случае при выплате дивидендов под видом арендной платы может быть применен принцип «фактических дивидендов»,

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Введение</b>	<b>3</b>
<b>Глава 1 Основные положения теории налогового права</b>	
1.1. Понятие и роль налогов	6
1.2. Виды налогов	21
1.3. Принципы налогообложения	24
1.4. Элементы юридического состава налога	29
<b>Глава 2 Налоговые правоотношения</b>	
2.1. Понятие налоговых правоотношений	45
2.2. Объекты налоговых правоотношений	48
2.3. Участники налоговых правоотношений	51
2.4. Источники налогового права	68
2.5. Указы Президента Республики Узбекистан и законодательство	71
<b>Глава 3 Система налогового права</b>	
3.1. Общая характеристика	80
3.2. Основные направления совершенствования налогового законодательства и его кодификация	91
<b>Глава 4 Ответственность за нарушения налогового законодательства</b>	
4.1. Понятие и виды юридической ответственности за нарушение налогового законодательства	96
4.2. Принципы юридической ответственности за нарушение налогового законодательства	108
<b>Глава 5 Контроль и управление в налоговой сфере</b>	
5.1. Налоговые органы	119
5.2. Таможенные органы как участники налоговых правоотношений	125
5.3. Социальные внебюджетные фонды	128
5.4. Налоговая полиция	130
<b>Глава 6 Защита прав налогоплательщиков</b>	
6.1. Способы защиты прав налогоплательщиков	135
<b>Глава 7. Правоотношения при налогообложении доходов иностранных юридических лиц</b>	
7.1. Территориальная принадлежность объекта налогообложения	139
<b>Глава 8 Правоотношения по освобождению от налогообложения</b>	
8.1. Налоговые льготы	156
<b>Глава 9 Налоговое планирование</b>	
9.1. Понятие налогового планирования	165
9.2. Способы налогового планирования	167
9.3. Этапы налогового планирования	169
9.4. Пределы налогового планирования	172
<b>ЛИТЕРАТУРА</b>	<b>175</b>