

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

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ

*На правах рукописи
УДК 336.22*

ОРТИКОВА НИГИНАБОНУ АЛИШЕР КИЗИ

**«АНАЛИЗ И ПУТИ ОПТИМИЗАЦИИ КОСВЕННОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН»**

Специальность: 5A230601-“Управление государственными финансами”

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание академической степени магистра

Научный руководитель

доц. Додиев Ф.У.

ТАШКЕНТ – 2018

СОДЕРЖАНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА I	ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ПУТИ ЕГО ОПТИМИЗАЦИИ	8
1.1	Сущность и значение косвенных налогов в условия рыночной экономики.....	8
1.2	Методы и способы оптимизации косвенного налогообложения	16
1.3	Зарубежный опыт косвенного налогообложения и возможности их применения в Узбекистане	22
	Заключение по первой главе.....	35
ГЛАВА II	АНАЛИЗ ТЕКУЩЕГО СОСТОЯНИЯ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН.	36
2.1	Нормативно-правовая основа косвенного налогообложения.	36
2.2.	Анализ развития косвенного налогообложения и его роль в формировании государственного бюджета.....	46
2.3.	Роль косвенных налогов в формировании стоимости производимой продукции.	55
	Заключение по второй главе.....	63
ГЛАВА III	ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН.....	64
3.1.	Концептуальные направления совершенствования косвенного налогообложения.	64
3.2.	Влияние реформирования косвенного налогообложения на конкурентоспособность отечественной продукции	76
	Заключение по третий главе	88
	ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	89
	СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	93
	ПРИЛОЖЕНИЕ	98

ВВЕДЕНИЕ

Экономика Узбекистана развивается в условиях глубоких структурных преобразований, которые требуют значительные инвестиционные ресурсы. В стране утверждены важные приоритеты, включая - дальнейшее укрепление макроэкономической стабильности, сохранение достигнутых за последние годы высоких темпов экономического роста, реализация утвержденных программ по углубленной переработке редких и цветных металлов, развитию пищевой и химической промышленности, расширение занятости и роста уровня жизни населения.

Президент Республики Узбекистан Мирзиёев Ш.М., выступая на совместном заседании палат Олий Мажлиса, отмечал, что «...для нас всегда будет иметь стратегическое значение задача обеспечения роста нашей экономики устойчивыми темпами. Прежде всего, мы должны еще больше усилить работу по реформированию и либерализации экономики, ускорить начатое структурное преобразование ее отраслей и сфер. Модернизация отраслей и регионов, повышение их конкурентоспособности, развитие экспортного потенциала всегда будут находиться в центре нашего внимания. Для этого надо еще более активно привлекать во все сферы иностранные инвестиции, передовые технологии, в том числе информационно-коммуникационные. Именно на этой основе мы сможем достичь увеличения до 2030 года объема ВВП более чем в два раза...»¹

Актуальность исследования. Анализ основных результатов реализации задач налоговой политики государства в Республике Узбекистан за последние годы свидетельствует о возросшей доле косвенных налогов и снижении прямых налогов в структуре доходов государственного бюджета, что характеризует процесс переноса налогового бремени с производителя на потребителя, способствует росту объемов производства, расширению налогооблагаемой базы, а, следовательно, росту поступлений в бюджет.

¹Мирзиёев Ш.М. Свободное, демократическое и процветающее государство Узбекистан мы построим вместе с нашим мужественным и благородным народом. Выступление на торжественной церемонии вступления в должность Президента Республики Узбекистан на совместном заседании палат Олий Мажлиса. – Народное слово, 16 декабря 2016г.

Установленные приоритеты развития Узбекистана в среднесрочной и долгосрочной перспективе требуют усиления внимания к качественной реализации второй посылки реформирования налогообложения, предусматривающей создание налоговых условий для крупномасштабного расширения производства конкурентоспособной продукции с высокой степенью обработки, увеличения занятости и уровня жизни населения.

Последовательное снижение налогового бремени, упрощение системы налогообложения и совершенствование налогового администрирования являются важнейшими условиями ускоренного развития экономики и улучшения инвестиционной привлекательности страны².

В настоящее время большая часть доходов Госбюджета Республики Узбекистан формируется за счет косвенно налоговых поступлений, из которых около трети приходится на налог на добавленную стоимость (НДС). При этом за последние годы доля поступлений в Госбюджет за счет НДС имеет тенденцию к росту. Так, за период 2005-2015 гг. удельный вес поступлений от данного платежа в Госбюджете увеличился с 23,7 % до 29,7 %, т.е. – на 6%³

Поэтому, проблемы совершенствования косвенного налогообложения в настоящее время являются чрезвычайно актуальными для нашей страны.

Объектом диссертационного исследования является сфера теоретических и методических вопросов по определению и оценке фискальная роль косвенных налогов (на примере, НДС) и их регулирующее воздействие на экономику.

Предметом исследования является совокупных экономических отношений, возникающих между государством и крупными предприятиями. Эти отношения действуют в форме косвенных налогов, влияющих на объем бюджетных ресурсов, уровень потребления, финансово-инвестиционную деятельность предприятий и ценообразования.

Результаты работы и их новизна:

² Мирзиёев Ш.М. Указ Президента «О концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан» 29.06.2018 г.

- обоснованы принципы и критерии налоговой политики в условиях перехода страны на инновационный путь развития;
- усовершенствованы методы оценки влияния налогово-бюджетной политики на доходы населения;
- обоснованы приоритетные направления развития налогово-бюджетной политики в среднесрочной перспективе;
- разработаны меры налогово-бюджетной политики для обеспечения сбалансированности госбюджета и повышения конкурентоспособности экономики.

Целью диссертационной работы является изучить теоретические и практические основы косвенного налогообложения, разработка теоретико-методологических положений по применению механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики. Проанализировать оптимизации косвенного налогообложения в Республике Узбекистан и его роль в налогово-бюджетной политике страны, а также рекомендации, направленные на усиление стимулирующего воздействия НДС на повышение устойчивости отраслей экономики, расширение средств Госбюджета, создание благоприятной деловой среды для расширения производства продукции с высокой добавленной стоимостью на основе развития кооперационных связей между крупными предприятиями и субъектами малого бизнеса.

Задачи исследования конкретизированы и определены поставленной цели:

- проанализировать результаты научных исследований в области теории косвенных налогов и уточнить определение понятий «налог» и «косвенный налог»;
- оценить фискальную и регулиующую роли косвенного налогообложения в экономике Узбекистана и выявить проблемы применения механизма косвенного налогообложения как регулятор темпов экономического развития;

- изучить влияние НДС на ценообразование в условиях развития кооперационных связей крупных и малых предприятий;
- выявить причины, сдерживающие переход малых предприятий на оплату НДС на добровольной основе; обосновать механизм возврата «входного» НДС для экспортеров на дифференцированной основе;
- исследовать влияние элементов косвенных налогов, налоговой ставки и налоговой базы на динамику валового внутреннего продукта в условиях рынка совершенной конкуренции;
- разработать механизм дифференциации ставок НДС для импорта в целях диверсификации его структуры, а также разработать предложения для сокращения расходов и времени при составлении счет-фактур на реализуемые товары (услуги, работы).

Степень изученности темы. Вопросам теории и практики налогообложения посвящены работы зарубежных исследователей: А.Смит, У. Петти, Ж.-Б. Сей, Д. Рикардо, Дж. Милль, Дж. Кейнс, М. Фридман, А. Вагнер, Д. Рикардо, П. Самуэльсон, М. Лоре, и др.

Вопросы налогообложения, а также налогового регулирования, сущности и значения косвенных налогов рассматривали российские учёные в своих трудах: С.Ю. Витте, И.В. Горский, Е.Н. Голик, А.З. Дадашев, Ю.Д. Джамурзаев, В. С. Занадворнов, О.Б. Иванова, В.В. Курочкин, Н.Г. Кузнецов, Н.И. Малис, И.А. Майбуров, Г.Б. Поляк, Е.В. Поролло, М.В. Романовский, С.Н. Рукина, Б.М. Сабанти, С.Д. Шаталов, Д.Г. Черник, Т.Ф. Юткина и др. Значительный вклад в развитие теории косвенных налогов внесли отечественной экономической науки – С.А. Воронин, В.К. Гираев, Ш.М. Султангаджиев, К.И. Курпаяниди, И. Мамаджанов, К. Усманов, Г.К. Саидова, К. Иномходжаев и др.

Информационной базой исследования и практическим материалом для анализа, обобщений и выводов, сформулированных в диссертационной работе, послужили отчетные и прогнозные данные Институт

Прогнозирования и Макроэкономические Исследования при Министерстве Экономики, статистические данные ГНК и Госкомстат.

Метод и методология исследования: в научной работе использованы методы графического, логического, сравнительного и причинно-следственного анализа, статистических группировок, экспертных и прогнозных оценок, динамических рядов, эконометрических методов, математического моделирования и другие инструменты исследования.

Теоретическая значимость исследования. Теоретические результаты, полученные в ходе исследования, дополняют и расширяют теоретические представления о функциональном назначении фискальной и регулирующей ролей косвенного налогообложения в целом и НДС, в частности, в условиях реализации первоочередных мер по обеспечению устойчивого развития экономики и социальной стабильности, которые могут быть использованы в дальнейших исследованиях, посвященных развитию косвенного налогообложения.

Практическая значимость работы: исследование направлено на совершенствование и повышение эффективности налоговой политики, мобилизацию финансовых ресурсов, оптимизацию доходов бюджета в условиях усиления влияния внешних факторов. Результаты работы можно применить при подготовке методических и практических рекомендаций, направленных на расширение налогового потенциала, оптимизацию снижения недоимок по налоговым платежам, улучшение финансового состояния хозяйствующих субъектов. Рекомендации могут быть использованы Министерством экономики, Министерством финансов, Государственным налоговым комитетом, а также другими министерствами и ведомствами Республики Узбекистан.

Структура диссертационная работа состоит 3 глава, 8 раздел, введения, заключения, список литературы (59 источников) и 7 приложения. Общий объем составляет 105 страниц, работа содержит 22 рисунка, 7 таблицу.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ПУТИ ЕГО ОПТИМИЗАЦИИ

1.1 Сущность и значение косвенных налогов в условия рыночной экономики

Налоги – один из важнейших экономических инструментов государственного регулирования экономики – могут либо способствовать, либо препятствовать росту благополучия страны. Они не только основная форма доходов государства, но и используются государственной властью в качестве одного из важнейших рычагов в экономике, политике, социальной сфере.

По мнению американского экономиста П. Самуэльсона, налоги увеличивают реальные доходы населения, так как сокращение доходов посредством налогов противодействует инфляции. Являясь составной частью цены, косвенные налоги способствуют инфляционному процессу роста цен. По мнению многих экспертов, выделение фискальной и регулирующей функций из множества существующих на современном этапе развития экономики является наиболее оправданным и справедливым.

По мнению И.И. Кучерова налог – правовая форма возложения на физических лиц и на организации основанной на законе и обеспеченной силой государственного принуждения обязанности по участию в формировании публичного фонда денежных средств (бюджета) для покрытия общественно значимых расходов на условиях индивидуальной безвозмездности и безвозвратности³.

Еще в конце XIX в. Д. Локк разделил все налоговые платежи на прямые и косвенные налоги по принципу их переложения. По его мнению, прямой налог взимается с лиц в отношении которых изъятие является желательной. Они учитывают доход и финансовое положение плательщика. Прямые налоги выплачиваются непосредственно с дохода (прибыль, дивиденды, проценты,

³ И.А. Майбуров, А.М. Теория налогообложения. Соколовская. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2011. – 95 с.

наследство и др.). Эти налоги очень сложно переложить на другие лица. Сейчас тоже различаются два основных вида налогов:

Прямой налог – это налог на определенную денежную сумму (доход, наследство, денежную оценку имущества и т. п.). К прямым налогам относятся подоходный налог, налог на прибыль, налог на имущество, налог на пользования недр и др.

Косвенный налог – он взимаются с налогоплательщиков, которые возмещают себе уплаченные суммы за счет средств других лиц. Обычно это происходит за счет наценки к отпускной цене товара. Этот вид налога рассматривается хозяйствующими субъектами как издержки, а следовательно, они увеличивают цены реализуемой продукции. Поскольку данный налог входит в стоимость покупок, то он носит неявный характер. Косвенный налог может быть включен в цену товара либо как фиксированная сумма, либо как процент от цены. К косвенным налогам относятся налог на добавленную стоимость – НДС, налог с оборота, налог с продаж, акцизный налог (подакцизными товарами являются сигареты, алкогольные напитки, автомобили, ювелирные изделия, меха), таможенная пошлина (включаемая в цену импортных товаров)⁴.

Налог на добавленную стоимость (НДС) – это косвенный налог на прибавочную (добавленную) стоимость, возникающую в процессе создания товаров, работ, услуг. Налог уплачивается по мере реализации произведенной продукции (выполнения работ, оказания услуг) или получения предварительной оплаты от покупателя.

Акцизный налог – один из видов налога, представляющий не связанный с получением дохода продавцом косвенный налог на продажу определенного вида товаров массового потребления.

Таможенная пошлина – вид косвенного налога в виде взноса (платежа) на импортные, экспортные и (реже) транзитные товары.

⁴ Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 65,70,78,96 с

Налог с продаж – косвенный налог (налог на потребление), взимаемый с покупателей в момент приобретения товаров либо услуг. Как правило, налог с продаж рассчитывается как определённая в процентах доля от стоимости реализованного товара (услуги).

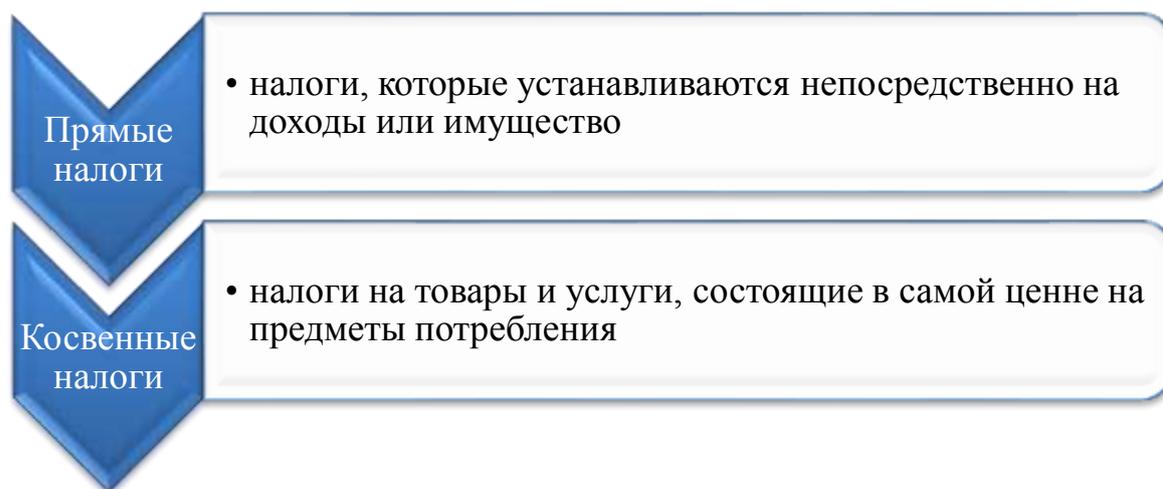
Налог с оборота – один из основных видов косвенных налогов, взимаемый на конечной стадии производства со стоимости произведенных товаров народного потребления

Косвенные налоги – НДС, акцизы, таможенные платежи - относятся к налогам на потребление (в результате их переложения на потребителя), подписные бонусы и бонусы коммерческого обнаружения, выплачиваемые как крупные разовые платежи, индивидуализированы и ограничивают производственное потребление плательщика. Такие налоги, как НДС, акцизы и налог на операции с ценными бумагами, являются косвенными, то есть ложатся на всех потребителей, на население республики.

В условиях формирования рыночных отношений основным направлением в области налоговой политики является определение налогов, эффективно выражающих новые отношения между государством и налогоплательщиком. Такими налогами, в некоторой степени отвечающими этим требованиям, являются косвенные налоги, или налоги на потребление. Возрастание роли налоговых поступлений в формировании финансовых ресурсов поднимает проблему совершенствования налоговой системы, решение которой достигается сочетанием налогов разных видов, например, прямые и косвенные.

А. Вагнер, один из крупнейших теоретиков, так определил разницу между прямыми и косвенными налогами: «Прямыми налогами называются те, где согласно предположению и желанию законодателя, плательщик налогов является и носителем его, где, следовательно, переложение налога не предполагается и еще менее является желанием законодателя, иногда даже запрещено и наказуемо. Напротив, косвенными мы называем налоги, где плательщик предположительно не является носителем его или даже

намеренно, не должен им быть, а законодатель ожидает и желает переложения на других, даже приказывает произвести его».



1.1 -рисунок. Определение прямых и косвенных налогов⁵

Основным отличием между прямыми и косвенными налогами является то, что косвенные налоги напрямую связаны с ценообразованием и выступают как часть цены и взимаются в момент реализации товаров, работ и услуг. «Косвенные налоги влияют на цену продукции, а, следовательно, и на спрос»⁶. С целью обобщения и структуризации вышеизложенной информации в таблице приведена сравнительная характеристика прямых и косвенных налогов по основным признакам.

Таблица 1.1

Сравнительная характеристика прямых и косвенных налогов⁷

№	Признак сравнения	Прямые налоги	Косвенные налоги
1.	Субъект правоотношений	Бюджет и налогоплательщик	Бюджет, носитель налога и юрид. налогоплательщик (посредник между ними)
2.	Факторы, определяющие величину налога	Величина налогов непосредственно зависит от финансовых результатов деятельности налогоплательщика	Величина налогов не зависит от финансовых результатов деятельности налогоплательщика
3.	Объект налогообложения	Доход и имущество	Реализация товаров (работ, услуг)

⁵ Составлен автором.

⁶ Перов А.В. Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие 2-е изд., перераб и доп. - М.: Юрайт-Издат, 2010 г. - 635 с.

⁷ Таблица составлено автором.

В современной системе налогообложения существуют различные мнения по вопросу об определении косвенных налогов и их отличии от прямых. Первое понятие косвенных налогов было определено во Франции, где косвенные налоги взимались по специальным или общим тарифам, а прямые с окладных, поименных листов (кадастров). Прямыми налогами с субъективной точки зрения являются налоги, непосредственно уплачиваемые лицами, которые являются плательщиками согласно законодательству. Косвенные налоги первоначально уплачиваются посредниками, а затем перекладываются на действительных плательщиков. Самым правильным разграничением следует признать разграничение, основанное на объективных внутренних основаниях, называемых также экономическими основаниями. С такой точки зрения прямыми налогами считаются те, которые взимаются непосредственно с податного источника, то есть с капитала или дохода, а косвенными налогами являются налоги, взимаемые с потребления, пользования или с расходов. К косвенным налогам относятся не только НДС, акцизы, таможенные пошлины, являющиеся прямой надбавкой к цене, перелагаемой на потребителя, но и все сборы, а также бонусы (подписной, коммерческого обнаружения), так как эти платежи являются индивидуализирующими элементами отдельных действий элементов хозяйствования, граждан, при этом нет необходимости устанавливать общую платежеспособность субъекта на основании его дохода и постоянства хозяйственной деятельности, процессов.

Самым эффективным нововведением в финансовой политике и практике прошлого столетия стало введение налога на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость, как один из самых распространенных видов косвенного налогообложения, широко применяется во многих странах как надежный инструмент пополнения бюджета страны.

Впервые о введении налога для изъятия части добавленной стоимости задумались в 20-е годы XX века, когда он рассматривался как разновидность

налога с продаж. Поскольку налог применялся только к добавленной ценности, а не к суммарной выручке, он позволял избежать тех отрицательных свойств, которые были присущи многим формам налога с продаж. Теоретически обосновал и разработал принципиальную схему его действия французский экономист, директор Дирекции по налогам и сборам министерства экономики, финансов и промышленности Франции, Морис Лоре в 1954 году. Со второй половины 50-х годов во Франции начали практиковать НДС как один из видов платежей в государственный бюджет, а впоследствии его начали широко применять в Европе. На сегодняшний день данный вид налога действует в более 90 стран мира.

Экономисты разных стран отмечают как преимущества НДС, так и недостатки⁸. При этом мнения об эффективности НДС бывают диаметрально противоположны. Так, по утверждению Л.Эмбрилла, Кин М., Саммерса В. «...НДС – самое важное и поразительное достижение XX века...», а по мнению Панскова В. «...НДС является одним из наиболее трудных для понимания, сложных для исчисления, уплаты и контроля...». По мнению специалистов, тезис о том, что применение НДС в российских условиях нерационально, имеет многостороннее подтверждение⁹.

Налогом на добавленную стоимость (НДС) облагается вклад предприятия в рыночную ценность производимого ею товара. Данная система налогообложения создана для избежания двойной уплаты налога в связи с тем, что товары и услуги проходят длинный путь к потребителю. На все товары и услуги НДС начисляется данный при окончательной продаже потребителю.

Налог с оборота выполнял две функции: гарантированный и стабильный источник доходов бюджета; регулятор хозрасчетной рентабельности по отдельным видам продукции. Это связано с тем, что рентабельность производства отдельных видов продукции сильно колеблется

⁸ Завалишина И.А. *Налоги: Теория и практика*. – Т.: «Мир экономики и права», 2004.

Шаталов С. *Дискуссия о замене НДС на налог с продаж закончена* // *Аудит*. 2013. №4. С.32-38.

⁹ Петров Ю. *Налог на добавленную стоимость: снижение ставки или отмена?* – *Российский экономический журнал*, №1-2, 2009 г., С.25.

и повышается в некоторых случаях до очень высоких размеров. Такое положение может не зависеть от деятельности тех предприятий, которые производят продукцию. В этих случаях целесообразно было часть чистого дохода изымать в бюджет. В условиях развития рыночных отношений необходима существенная реорганизация системы налога с оборота. Переход к рыночной экономике, предполагающей свободно складывающиеся на основе спроса и предложения цены на подавляющую часть средств производства и предметов потребления, исключает возможность мобилизации указанной части чистого дохода общества в распоряжении государства посредством действующей системы налога с оборота. Поэтому требуется найти альтернативные налогу с оборота источники бюджета, которые обеспечивали бы его доходы в условиях развития рыночных отношений.

В связи с переходом в 1990 - 1991 годах промышленности на уплату налога с оборота по месту производства страна стала лишаться этого стабильного источника. Это объясняется тем, что в республике стали снижаться поступления от обувной, табачной, кондитерской, масложировой и других отраслей промышленности. При этом искусственно снижались цены на промышленные товары, и хотя налог с оборота частично возмещался потребителем в виде дотации на дешевые продукты питания, он не давал перераспределительного эффекта, ибо его платили богатые и бедные.

Налог с оборота представлял собой разницу между оптовой и розничной ценой товаров. Ставки налога устанавливались и менялись в зависимости от потребностей бюджета. Однако в условиях централизованного планирования это не отразилось на производственной деятельности, ибо государство финансировало привлекательные по условиям налогообложения отрасли промышленности. Но когда цены были опущены, а налог с оборота взимался как разница между ценами, то этот вид платежей был потерян.

Объектом обложения налогом с продаж является реализация товаров конечному потребителю, как населению, так и хозяйствующим субъектам. Под конечным потребителем понимается использование товара, при котором он не входит составной частью в состав изготавливаемой продукции, а целиком потребляется в процессе производства.

Положительными чертами налога с продаж является то, что уплата налога возникает лишь на уровне конечного потребителя, не создавая излишней инфляционной нагрузки на стадиях переработки и оптовых продаж товаров; более того, ввиду сравнительно небольшого объема облагаемых операций, процедуры расчета и контроль за уплатой данного налога не сложны.

Будучи налогом, на конечное потребление, данный налог позволяет инвестировать отрасли производства товаров, услуг и оптовой торговли, стимулирует экономическое использование топливных ресурсов. Как налог универсальный, в отличие от акцизных платежей, налог с продаж позволяет равномерно распределять налоговое бремя относительно соизмеримых по масштабу операций налогоплательщиков. Однако в рамках экономики в целом, он, как большинство косвенных налогов, имеет регрессивный характер.

Недостатком налога с продаж и потребления является то, что ограниченность сферы его применения способствует уклонению от налога, в частности, в сфере экспорта в другие штаты. Обложение налогом лишь конечного потребителя также приводит к неравномерному распределению бремени на разных стадиях хозяйственной жизни, при этом в наиболее выгодном положении оказываются оптовая торговля, сфера услуг и производственные отрасли, в которых доля потребляемых и отпускаемых для конечного потребителя товаров максимальна.

1.2 Методы и способы оптимизации косвенного налогообложения

В развитых странах в структуре налогов преобладают прямые, которые выплачиваются непосредственно с дохода, а объектом обложения является доход или собственность (подходные или имущественные). Налогообложение хозяйствующих субъектов в зависимости от их доходности обеспечивает более равномерное распределение налогового бремени. К недостаткам прямого налогообложения относят трудности, связанные со сбором этих налогов, так как существует много схем сокрытия доходов и уклонения от уплаты прямых налогов.

Налоговая оптимизация – обычно под этим термином понимается деятельность, реализуемая налогоплательщиком с целью снижения налоговых выплат¹⁰.

Определение оптимальных объемов налоговых платежей – проблема каждого конкретного предприятия или физического лица. Действия компании по определению оптимальных объемов называют системой корпоративного налогового менеджмента. При этом на практике минимальные выплаты оказываются не всегда оптимальными. Например, предприятие, выделяющееся из общей массы слишком маленькими выплатами, рискует навлечь на себя дополнительные проверки, что чревато дополнительными издержками. Налоговый менеджмент предполагает оптимизацию бремени и структуры налогов со всех точек зрения.

Оптимизация налогов – это только часть более крупной – главной – задачи, стоящей перед финансовым менеджментом (финансовым управлением предприятием). Главная задача финансового менеджмента – финансовая оптимизация, т. е. выбор наилучшего пути управления финансовыми ресурсами предприятия, а также привлечение внешних источников финансирования.

¹⁰ «Отечественные записки: Журнал литературный, политический и учёный». Тема номера: Налоги: философия и практика Выпуск журнала № 4-5 (5-6) 2002

Методы оптимизации налогообложения, как в целом, так и по отдельным налогам, весьма актуальный и интересный вопрос для любого действующего экономического субъекта. Ведь процесс оптимизации представляет собой сокращение налоговой суммы, повышая тем самым прибыльность организации. Уже сегодня руководители предприятий ищут не только бухгалтеров и экономистов, а специалистов, занимающихся поиском различных методов снижения налоговой базы, в том числе и НДС.

Налог на добавленную стоимость— один из самых распространенных налогов во всем мире, и применяется на сегодняшний день более чем в сорока странах: ряд стран Южной Америки, почти все страны Европы, страны Латинской Америки, Турция, Индонезия. А в некоторых странах налог, со схожим механизмом взимания, функционирует под другими названиями: Япония— налог на потребление, Канада, Новая Зеландия— налог на товары и услуги. Такое широкое распространение налога свидетельствует, конечно же, о его приемлемости в современных условиях рыночной экономики. Однако, на наш взгляд, основным толчком столь быстрой популяризации налога на добавленную стоимость является вовсе не совершенство механизма его взимания, или его экономическая целесообразность, а политический аспект налога, точнее, тот факт, что применение НДС какой либо страной, представляется как одно из условий вхождения в Европейский союз.

Практически во всех странах используются в различном сочетании как прямые, так и косвенные налоги. Среди косвенных налогов по объему платежей и степени распространенности лидирует НДС, сфера влияния которого в последнее время во многих странах расширяется.

В экономической литературе отсутствует единая точка зрения на эффективность НДС. Одни авторы полагают, что введение НДС имеет положительное значение для экономики, так как способствует росту уровня сбережений. Другие считают, что такое изменение является нежелательным, так как оборотные налоги являются более регрессивными, чем подоходный,

поскольку потребление в целом, и покупка товаров в частности, составляет большую часть доходов малоимущих семей, а не богатых. Косвенные налоги, собираемые не по доходам, а по расходам, в отличие от прямых налогов не обеспечивают равенства граждан в несении налоговой повинности

До 90 годов, а потом и в постсоветском экономическом пространстве существовал налог с оборота. Введенный в начале 30-х годов налог являлся наиболее крупным и самым надежным источником бюджета и обеспечивал его устойчивыми поступлениями средств.

Налоговая реформа 1930 года создала условия для регулярного и полного поступления средств в бюджет, предполагая при этом изымать накопления социалистических предприятий двумя методами: путем твердо фиксированной ставки налогов с оборота в цене товара и в виде отчислений от прибыли предприятий. При такой системе платежей обеспечивались интересы бюджета и хозяйственного расчета. Центральное значение в этой системе занимала проблема унификации платежей с налога с оборота. Невозможно было применение акциза, так как в этом случае потребовалось бы устанавливать неопределенное количество ставок и вести сложный учет товаров. Налог с оборота должен был синтезировать в себе все платежи, до него существовавшие.

Оптимизация косвенного налогообложения происходит прежде всего по налогу на добавленную стоимость, процесс планирования которого зависит от того¹¹.

1) является ли анализируемое предприятие конечным в цепочке производства и реализации соответствующих товаров, работ и услуг и соответственно ему целесообразно использовать освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость и производить реализацию товаров, работ, услуг освобождаемых от НДС;

¹¹ Е. Вылкова, М. Романовский.. Налоговое планирование — СПб.: Питер, 2004. —234 с.

2) либо продукцию, работы, услуги данного предприятия потребляют другие хозяйствующие субъекты и соответственно ему не целесообразно использовать освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость и производить реализацию товаров, работ, услуг, освобождаемых от НДС, так как в данном случае льготы по НДС носят «мнимый характер».

В список незаконных методов снижения НДС также включаются действия по сокрытию объектов налогообложения. Это может быть либо безучетная реализация продукции, либо безучетное получение благ.

Полузаконные методы представляют более интересный механизм минимизации НДС, который строится на формальном соблюдении норм Налогового кодекса страны, но исключительно с целью снижения НДС. Наиболее часто встречающимися примерами полузаконного снижения НДС являются:

- 1) искусственное дробление крупного бизнеса на более мелкий с целью применения специальных налоговых режимов;
- 2) оформление предоплаты займом чтобы не платить НДС с аванса;
- 3) уплата неустойки, не включаемой в налоговую базу по НДС, но экономически являющейся ценой товара и т.д.

Отличительная черта в выше перечисленных методов оптимизации НДС, так называемый элемент фиктивности или искусственности. То есть снижение НДС к уплате это, в данном случае, рассматривается как побочный эффект, который не является деловой целью налогоплательщика.

Конечно же, получение такой выгоды признается неправовым по разъяснениям ВАС РФ, в котором указывается, что право на установление наличия или отсутствия указанной цели у налогоплательщика возлагается на налоговые органы и суды, которые выносят решения по собственному внутреннему усмотрению(конечно же, в определенных пределах)¹².

¹² Becker B., Marcus J., Martin J., Payout taxes and the allocation of investment. // Journal of Financial Economics Volume 107, Issue 1, January 2013, Pages 12 (**impact factor – 2.988**)

Метод налогообложения – порядок изменения ставки налога в зависимости от роста налоговой базы. Выделяют четыре основных метода налогообложения: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное.

Равное налогообложение предполагает установление для каждого плательщика равной суммы налога. Иначе – это подушное налогообложение (самый древний и простой вид). Этот метод не учитывает имущественного положения и поэтому применяется в исключительных случаях (например, некоторые целевые налоги).

Пропорциональное налогообложение – метод налогообложения, при котором для каждого плательщика равна ставка (а не сумма) налога, которая не зависит от величины дохода (налоговой базы). С ростом базы налог возрастает пропорционально.

Прогрессивное налогообложение – порядок налогообложения, при котором с ростом налоговой базы возрастает ставка налога.

1. Простая поразрядная прогрессия. Налоговая база разбивается на отдельные разряды (ступени). Для каждого разряда налог определяется в виде абсолютной суммы¹³.

2. Простая относительная прогрессия. В данном случае для общего размера налоговой базы также устанавливаются разряды, но для каждого разряда определяются различные ставки (как твердые, так и процентные). При этом ко всей базе налогообложения применяется одна ставка в зависимости от общего размера базы.

3. Сложная прогрессия. Налоговая база разделена на налоговые разряды, но каждый разряд существует самостоятельно, облагается отдельно по своей ставке.

4. Скрытые системы прогрессии. В некоторых случаях фактическая прогрессия достигается не путем установления прогрессивных ставок налога,

¹³ Becker B., Marcus J., Martin J., Payout taxes and the allocation of investment. // Journal of Financial Economics Volume 107, Issue 1, January 2013, Pages 17(**impact factor – 2.988**)

а иными методами (например, установлением неодинаковых сумм вычетов из налоговой базы для доходов, входящих в разные разряды).

Регрессивное налогообложение – порядок налогообложения, при котором с ростом налоговой базы происходит сокращение размера налоговой ставки (т.е. норма налогообложения уменьшается по мере возрастания дохода налогоплательщика).

Методы косвенного налогообложения является равное и пропорциональное налогообложение .

Для выполнения стимулирующей функции налоговой системы с целью обеспечения устойчивого экономического роста важно сделать выбор между налогообложением потребления и налогообложением производства. В настоящее время проблемы косвенного налогообложения являются следующие:

- имеющие место разрывы цепочки НДС при поставках продукции субъектами малого бизнеса крупным предприятиям, что сказывается на росте затрат на производство продукции, снижении ее конкурентоспособности, увеличению долгов по налоговым платежам;
- сложившие малоэффективная конкурентная среда для проведения диверсификации экономики, которая создает выгодные условия для импорта готовой продукции и экспорта сырья, полуфабрикатов, энергоносителей.
- сохранение отдельные административные барьеры для субъектов хозяйствования, в частности - необходимость использования бумажных носителей при составлении счета-фактуры на реализуемую продукцию. Это способствует росту расходов государства на сбор налогов и других обязательных отчислений. Отсутствие действенного контроля над перемещением товаров и представления счетов-фактур покупателю нередко приводит к сокрытию выручки от реализации продукции и выводу средств во внебанковский оборот.

Для решения этих проблемы существуют несколько вариантов оптимизация косвенного налогообложения:

- снижение ставки налога и исключение из налогообложения реализации предметов первой необходимости, а также пересмотр существующих льгот по данному налогу, исключив из объекта обложения обороты по реализации социально значимых товаров, работ, услуг;
- приведение в соответствие срока уплаты НДС со сроками поступления выручки, то есть налог должен уплачиваться из фактически поступившей выручки. Это обеспечит соответствие между объектом налогообложения и источником уплаты налога;
- дифференцировать ставки НДС по видам товаров;
- поэтапно принять меры по регистрации счетов-фактур, выписываемых при реализации товаров (работ, услуг) в Государственном налоговом комитете через персональный кабинет налогоплательщика. Ввести данную электронную форму составления и регистрацию счета-фактуры при реализации товара с учетом НДС
- предлагается одновременно ввести механизм дифференцированного возврата суммы входного НДС в зависимости от степени готовности продукции.

1.3 Зарубежный опыт косвенного налогообложения и возможности их применения в Узбекистане

Состояния косвенного налогообложения в развитых зарубежных странах различается в зависимости от развитости налоговой системы, проведение реформ в налоговой системе той или иной страны. Опыт косвенного налогообложения посмотрим на примере Великобритании, Франции, Индии и США.

Система косвенного налогообложение в Великобритании имеет свои особенности, так например, рассмотрим главный косвенный налог - Налог на добавленную стоимость (НДС). В марте 1999 правительство объявило о начале разработки нового закона о малом бизнесе, который будет направлен на его поддержку, освободит его от некоторых видов государственного

регулирования и облегчит тяжесть налогообложения. НДС — основной косвенный налог со стандартной ставкой 17,5%. Сниженная ставка 5% применяется для домашнего топлива и энергии и для установки энергосберегающих материалов в хозяйствах с низким уровнем дохода согласно государственной программе. НДС собирается на каждой стадии производства и реализации товаров и услуг. В итоге налог платит потребитель. Годовой уровень объем; продаж, свыше которого продавцы должны регистрироваться для НДС, составляет 50000 ф.ст.

Определенные товары и услуги освобождаются от НДС, либо являясь исключениями, либо облагаясь по нулевой ставке. Среди категорий товаров и услуг, облагаемых по нулевой ставке НДС, можно отметить товары на экспорт, большая часть пищевых продуктов, вода, внутренний и международный пассажирский транспорт, газеты и другие периодические издания, строительство новых жилых зданий, детская одежда и обувь, лекарства по рецептам, услуги для инвалидов и другие товары или услуги от благотворительных обществ. В случае исключений производитель или продавец не облагает налогом потребителя, но и не может возместить налог, заплаченный поставщикам за сырьё. Основными категориями товаров и услуг, подлежащих исключению от НДС, являются земля и строения, страхование и финансовые услуги, почтовые услуги, азартные игры (с некоторыми исключениями), лотереи, большая часть образовательных услуг, услуги здравоохранения.

Таможенные пошлины взимаются с товаров, прибывших в страну из государств, не входящих в Европейский Союз в соответствии с его Общим таможенным тарифом. Товары могут перемещаться совершенно свободно в пределах стран ЕС без таможенных пошлин. Акцизы и НДС взимаются в стране, куда товары доставляются, по ее ставкам налогов.

Акцизы. Нефтепродукты, используемые как топливо, облагаются более высокими акцизами, чем те, которые используются для других целей. Однако существуют сниженные ставки для поощрения использования более

экологически чистых видов топлива, таких как бензин высокой очистки, дизельное топливо с пониженным уровнем серы и газ, используемый как топливо для автомобилей. Керосин, не используемый в транспортных средствах, большинство смазочных масел и нефтепродуктов, используемых для определенных промышленных, сельскохозяйственных и морских целей, не облагаются акцизом или облагаются очень низкой ставкой. Заменители топлива облагаются акцизами по той же ставке, что и соответствующий нефтепродукт.

Другие акцизные налоги и сборы включают:

- налог на страхование всего имущества, подлежащего налогообложению, в размере 4% и налог на страхование во время путешествия, а также на страховые полисы, проданные продавцами машин и бытовых приборов в размере 17,5%;
- акцизный сбор в 10 ф. ст. за внутренние перелеты и перелеты в пределах стран Европейского Союза и 20 ф. ст. на все остальные перелеты;
- налог на отходы производства и жизнедеятельности из расчета 10 ф. ст. за тонну.

В налоговой системе США вместо налога на добавленную стоимость используется налог на потребление (consumption taxes). Потребительские налоги в основном используются штатами и местными органами управления, для которых это незаменимый источник постоянного дохода. На федеральном уровне они непопулярны, поскольку считается, что они сдерживают экономическую активность. Поэтому их основная функция – коррекция схем производства, распространения и потребления товаров. Потребительские налоги подразделяются на НДС, налоги с продаж, налоги с оборота, акцизы, налоги на предметы роскоши. Даже в случае плоской налоговой шкалы распределение налогового бремени зависит от эластичности спроса/предложения конкретного товара; те экономические агенты, чье поведение менее чувствительно к цене, несут большее налоговое бремя.

Акцизы не очень популярны, потому что их бремя падает на потребителя. К тому же они несправедливы из-за их различия в налогообложении налогоплательщиков с различными шаблонами потребления. Закон о сокращении акцизов (the Excise Tax Reduction Act) от 1965 г. отменил большинство федеральных акцизов, за исключением некоторых регулирующих и дорожного акциза, из которых оплачивается амортизация инфраструктур, критических для бизнеса и частных лиц.

В Индии для центрального правительства акцизы являются наиболее важным видом косвенных налогов, которые не только источник поступления средств в бюджет страны. Акцизы активно используются в качестве инструмента экономической политики. Для поощрения малого предпринимательства его представители полностью или частично освобождены от уплаты акцизов. Аналогичные льготы предоставлены экспортерам.

НДС. В целях совершенствования и упрощения системы косвенных налогов правительство постепенно переориентирует ее на систему, в основе которой лежит налог на добавленную стоимость. В 1986 г. центральное правительство представило новую схему модифицированного НДС. В соответствии с этой схемой, которая первоначально была применена в отношении ряда отраслей, предприниматель имеет право получать кредит для уплаты акциза на материалы и компоненты, используемые в процессе изготовления готовой продукции. Кредит также можно получить для оплаты дополнительных импортных пошлин (в частности, компенсационных). До недавнего времени размер кредита, который можно было получить по этой схеме, составлял до 95% от ставки или компенсационной импортной пошлины. В соответствии с бюджетом на текущий финансовый год этот показатель увеличен до 100%. Большинство индийских специалистов считают, что существующая система косвенных налогов со временем трансформируется в систему, в основе которой будет лежать НДС.

Акцизы применяются в отношении достаточно широкого круга товаров, их ставки ежегодно публикуются. Как правило, они уплачиваются с цены товара (*ad valorem*), но в некоторых случаях устанавливаются специальные ставки. На отдельные виды продукции (спиртные напитки, табачные изделия, некоторые медикаменты, содержащие наркотические вещества) акцизы взимаются правительствами штатов, если только это не является прерогативой центрального правительства.

Налог с оборота. Данный вид налога важнейший источник поступления средств в бюджет штатов. В Индии существуют общий (единый) и избирательный (дифференцированный) налог с оборота. Первый взимается со всех товаров (за исключением освобожденных от него); второй — только с определенных видов продукции. В большинстве штатов действует единый Закон о налоге с оборота, в некоторых (наряду с основным) принят ряд специальных законопроектов, в частности, о дифференцированном налоге с оборота.

С импортных товаров указанный налог не взимается. Напротив, предметы роскоши облагаются по более высоким ставкам. Налог с оборота в штатах составляет от 3 до 15%. Центральное правительство взимает налог в размере 4% на все продажи, которые предусматривают перемещение товаров между штатами.

Таможенные пошлины — один из основных инструментов внешнеторгового регулирования, а также важный источник поступлений в бюджет государства. Ставки таможенных пошлин ежегодно публикуются в правительственном издании «Таможенный тариф Индии», основанном на единой гармонизированной товарной номенклатуре. Базовая таможенная пошлина, как правило, уплачивается с цены СИФ данного товара. В целях защиты местного рынка нередко применяются компенсационные пошлины, равные по величине акцизу на аналогичный товар индийского производства. До недавнего времени существовали и вспомогательные пошлины. Их размер

составлял от 5 до 45%. Таможенные пошлины взимаются с большинства импортируемых и некоторых экспортируемых товаров.

Налог на расходы. Закон о налоге на расходы от 1987 г. касается расчетов с гостиницами, ресторанами и т.д. В счет, выдаваемый клиенту, включается специальный налог. От него освобождены новые гостиницы, вступившие в строй в сельских, горных и других отдаленных местах после 1 апреля 1998 г.

Налог на развлечения (киносеансы и театральные спектакли, спорт соревнования, музыкальные представления и т.д.). Мероприятия, проводимые в благотворительных, религиозных и тому подобных целях, от указанного налога освобождаются.

Налог на богатство применяется как налог на непроизводственные фонды. Взимается с владельцев земельных участков, загородных домов, драгоценных изделий и золота в слитках, личных автомобилей и т.п., чье личное состояние превышает 1,5 млн. рупий. Ставка налога 1% от стоимости имущества, превышающей указанный показатель. Ценные бумаги, как правило, этим налогом не облагаются. Не взимается он также с имущества нерезидентов, которое находится за пределами Индии.

Налог на подарки взимается по единой ставке в 30% от стоимости подарков, сделанных физическими лицам в течение года. Если совокупная стоимость подарков, преподнесенных в течение налогового года, не превышает 30 тыс. рупий, этот налог не взимается. Не взимается он и в отношении подарков, которые делают нерезиденты за пределами Индии.

Прочие налоги. Во многих штатах налогом на предметы роскоши облагаются отели и рестораны. В некоторых из них взимается налог на въезд на территорию штата. Правительства штатов имеют право облагать специальным налогом продажу или потребление электроэнергии.

При определенных условиях не облагаются налогом дивиденды по акциям и доходы, получаемые в результате долгосрочного прироста капитала

компаний, занятых в сферах инфраструктуры, производства и доставки электроэнергии, оказания телекоммуникационных услуг.

Во Французской системе косвенного налогообложения, как и во многих других государствах, особое внимание уделяется НДС (сокращенно — ТВ А от фр. *taxe sur la valeur ajoutée*). НДС установлен во Франции Законом № 54-404 от 10 апреля 1954 г. Законом № 66-10 от 6 января 1966 г. НДС был распространен на все отрасли промышленности, торговли и услуг. Закон № 78-1240 от 29 декабря 1978 г. внес в ГКН изменения на основании 6 директивы ЕС от 17 мая 1977 г. о гармонизации законодательств государств — членов ЕС в отношении НДС. Впоследствии порядок взимания НДС был уточнен на основании ряда принятых нормативных актов. НДС имеет чрезвычайно широкую сферу применения. Этим налогом облагаются практически все товары и услуги, продаваемые и оказываемые на территории Франции, независимо от того, имеют ли они французское или иностранное происхождение.

Обычная ставка — 19,6% (до 10 октября 2000 г. была 20,6%) применяется ко всем операциям, в отношении которых законом не предусмотрено применение иных ставок.

Низкая ставка 5,5% применяется к различным категориям товаров и услуг ограниченного наименования, но их перечень не является исчерпывающим. В него входят:

- некоторые потребительские продукты и услуги (услуги по водоснабжению, основные продукты питания, услуги на пассажирском транспорте, плата за электричество и газ, медикаменты без компенсации, услуги социального характера: юридическая помощь адвокатов, дома престарелых);
- некоторые товары и услуги для удовлетворения культурных потребностей (книги, входные билеты в парки, театры, музеи, кино и т.д.);
- мебель для гостиниц или меблированных жилых помещений;

- с 14 сентября 1999 г. (НДС был 20,6%) некоторые виды ремонтно-строительных работ в помещениях для жилья: ремонт крыш, лестничных клеток, балконов, подвалов, систем отопления и т.д.; эта ставка не применяется, если работы аналогичного характера производились более двух лет назад. Вместе с тем для аварийных и форс-мажорных работ, в частности, таких как предотвращение утечек в водопроводных и газопроводных системах, проведение слесарных работ для ликвидации последствий взлома дверей, применение пониженной ставки осуществляется независимо от даты постройки здания.

Сверхнизкой ставкой 2,1% облагаются медикаменты, расходы за которые компенсируются службой соцобеспечения, зрительно-слуховая аппаратура для инвалидов, продукты на основе крови, издания периодической печати, необработанные продукты сельского хозяйства, рыболовства, птицеводства и др.

От НДС могут быть освобождены любые товары, подпадающие под действие специальных таможенных режимов. Например, товары, временно ввезенные во Францию и находящиеся на таможенных складах и предназначенные для реимпорта, а также коммерческие образцы, печатные и рекламные издания, товары для организации выставок и др., перечисленные в постановлении от 30 декабря 1983 г.

Независимо от НДС и акцизных сборов, импорт спиртов и алкогольных напитков облагается таможенными пошлинами, равными налогу на производство и потребительскому налогу, которыми облагаются французские производители аналогичной продукции.

Особые налоги введены на ввоз пива и безалкогольных напитков. Импорт изделий из драгоценных металлов облагается дополнительным гарантийным налогом.

Освобождение от НДС товаров, вывозимых из Франции. К лицу, имеющему право на освобождение от НДС, относится любое лицо, достигшее 15 и более лет и являющееся резидентом третьей страны — не

члена ЕС на дату покупки и выезда из Франции на срок не менее чем на 6 месяцев. Покупатель, являющийся иностранцем, во время совершения покупки должен подтвердить это, представив удостоверение личности; французский гражданин, проживающий за пределами ЕС, — регистрационную карточку консульского учреждения или любой другой документ.

Международный опыт свидетельствует, что налоговая система, построенная на базе НДС, обеспечивает сравнительно высокую стабильность поступлений в госбюджет и незначительную зависимость от характера экономической конъюнктуры. Данный вид налога составляет широкую базу формирования бюджета и любое, даже незначительное повышение его ставок, увеличивает поступления средств.

Законодательство об НДС во всех странах устанавливает перечень товаров и услуг, освобождаемых от уплаты налога. В первую очередь к ним относятся продовольственные товары. Практика освобождения от уплаты НДС весьма разнообразна. Некоторые из европейских стран облагают налогом продовольственные товары; другие - руководствуются принципом освобождения от налога тех группы продовольственных товаров, которые являются важными для потребления семей с низкими доходами.

Экономисты и практики отмечают как его преимущества, так и недостатки ¹⁴. Основным преимуществом НДС является ликвидация многократного налогообложения одних и тех же производственных затрат во время продаж промежуточных продуктов. Целесообразность введения НДС обосновывалась еще и тем, что он осуществляет большее приближение к налогообложению по принципу получаемой выгоды, чем корпоративный налог. Специалисты в сфере налогообложения утверждают, что НДС обеспечивает высокие государственные доходы и ему свойственны нейтральность и эффективность. В большинстве стран НДС обеспечивает от

¹⁴ Завалишина И.А. Налоги: Теория и практика. – Т.: «Мир экономики и права», 2004.
Шаталов С. Дискуссия о замене НДС на налог с продаж закончена // Аудит. 2013. №4. С.32-38.

12 до 30% государственных доходов, что эквивалентно примерно 5 – 10% валового национального продукта¹⁵.

К преимуществам НДС также можно отнести и то, что от уплаты НДС предприятиям труднее уклониться. Кроме выполнения фискальной роли НДС используется как инструмент регулирования экономики, а также как важная составная часть механизма экономической интеграции. Так в Европейском экономическом сообществе этому процессу в значительной степени способствовало принятие 17 мая 1977 г. специального правила об унификации правовых норм, регулирующих взимание НДС. В странах-членах Сообщества, в которых он утверждался в качестве основного косвенного налога, устанавливалось его обязательное введение до 1982 г.

Среди развитых стран, на сегодняшний день, НДС отсутствует только в США, где действует налог с продаж (в некоторых штатах НДС действует). В отдельных странах используются другие виды данного налога, отличающиеся от НДС: в Японии - налог на потребление, в Канаде и Новой Зеландии – налог на товары и услуги.

Общей тенденцией для всех стран, установивших НДС, явилось быстрое его превращение в один из главных в налоговой системе. На его долю приходится в среднем 13,8% налоговых поступлений бюджетов 42 стран. Так, во Франции на долю НДС приходится 45% всех налоговых поступлений в бюджет, в Великобритании и Германии - 50%, в Чехии – 21,8%, Польше – 37,6%, Республике Корея – 23,6%, Китае – 31%, Турции – 30%, Малайзии – 20%¹⁶ (Прил. 1).

В последние годы ставки НДС во многих странах остаются относительно стабильными, а среднее значение ставки по миру составляет 15,4%¹⁷. В странах Европы и Азии наблюдается тенденция их роста. Благодаря этому сохраняется увеличение доли поступлений от НДС в

¹⁵ НДС в Европе: изменения с 2010 года [Электронный ресурс]: информация подготовлена специалистами компании «Roche & Duffay».- Режим доступа: http://www.roche-duffay.ru/articles/eu_vat_2010.htm.

¹⁶ НДС в Европе: изменения с 2010 года [Электронный ресурс]: информация подготовлена специалистами компании «Roche & Duffay».- Режим доступа: http://www.roche-duffay.ru/articles/eu_vat_2010.htm.

¹⁷ Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2016 [Электронный ресурс]: информация подготовлена специалистами компании «E&Y».- Режим доступа: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide---rates>.

бюджетах этих стран и снижение удельного веса налога на прибыль. Так, если в 2010 г. средние ставки по данным регионам были равны 20,5% и 11,6%, то в настоящее время – 20,8% и 11,9%, соответственно.

Таблица 1.2

**Сравнительная характеристика ставок НДС
по отдельным странам мира¹⁸**

Страна	Основная ставка	Другие ставки, льготы
Узбекистан	20%	Льготы см. подробно главу 37 Налогового кодекса РУз, 0% - экспорт, комуслуги, международные перевозки
Страны СНГ		
Азербайджан	18	Существует много льгот и 0%
Казахстан	12%	Существует много льгот и 0%
Россия	18%	Существует много льгот и 0%
Быстро развивающиеся страны Азии		
Вьетнам	10%	Нет данных
Индия	14,5%	5,5% для ряда товаров и услуг
Индонезия	10%	Нет данных
Китай	17%	4%, 6%, 13% льготные случаи, 3% - для малого бизнеса
Корея	10%	Нет данных
Таиланд	7%	Нет данных
Тайвань	5%	Много льгот
Развитые страны		
Австралия	10%	0% для большинства продовольственных товаров
Германия	19%	7% для ряда продовольственных товаров и книжно-журнальной продукции.
Ирландия	23%	9% для услуг, 0% еда
Италия	22%	2% на хлеб, молоко, другие продукты питания, газеты, журналы, 12% - большинство услуг
Франция	18,6%	0% - медицина, образование, экспорт, 5,5%, 7% на большинство потребительских товаров и услуг, 33,6% - товары и услуги роскоши.
Швейцария	8%	Для ряда товаров, работ и услуг 3,8% и 2,5%
Швеция	25	6% и 12% на продовольственные товары и ряд услуг

Примечание: для всех стран ставка НДС при экспорте – 0%.

Наибольшие ставки в размере 25% действует в странах с высоким уровнем жизни населения таких, как Дания, Норвегия и Швеция, а наименьшие – в Малайзии – 6%, Сингапуре – 7%, Республике Корея – 10% и

¹⁸ Источники: Налоговый кодекс РУз, www.eurostat.eu, www.kpmg.com, www.worldwide-tax.org, www.ey.com, www.wikipedia.org.

Швейцарии – 8%. В некоторых странах действует несколько ставок НДС: в Чехии – 14 и 20%, в Польше – 0, 5, 8 и 23%, в Китае – 0, 13, 17, и 3%, в Турции – 18, 1 и 8%.

В странах СНГ НДС был повсеместно введен с 1992 г. В начале его ставка составляла около 30%. В настоящее время ставки резко снизились и дифференцируются от 12% до 20%. Так, в Казахстане и Киргизии ставка равна 12%, в Азербайджане, России и Таджикистане – 18%, в остальных странах СНГ – 20%. Различные ставки НДС объясняются, прежде всего, различиями экономических систем, и, в первую очередь, соотношением сырьевой и промышленной составляющей экономики, а также ходом экономических преобразований.

Зарубежный опыт использования НДС содержит и ряд нерешенных вопросов, связанных с негативными особенностями его механизмов исчисления. Так, момент фактической уплаты НДС при приобретении материальных ресурсов часто опережает реализацию налогооблагаемой продукции. При использовании метода «начисления по отгрузке» существует большая вероятность отвлечения оборотных средств предприятия на оплату налога (до поступления выручки). Кроме того, в Узбекистане базой для обложения НДС является не только добавленная стоимость, но и элементы, которые к ней не относятся (сумма акцизного налога и таможенной пошлины, а также налоги, включаемые в расходы периода и прибыль предприятия). Таким образом, возникает не только двойное, но и тройное налогообложение¹⁹. В условиях использования высокой ставки данного налога снижается покупательная способность конечных потребителей (населения) и сужается рынок сбыта для производителей продукции (особенно, если НДС наслаивается на ЕНП, акцизный налог, налоговую пошлину).

Опыт введения НДС в Узбекистане выявил отдельные положительные стороны этого налога. С его помощью удастся успешно решать фискальные

¹⁹ Завалишина И.А. Налоги: Теория и практика. – Т.: «Мир экономики и права», 2004. С.99-100.

цели – пополнение средств государственного бюджета необходимыми средствами.

Вместе с тем, имеются ряд проблем, которые свидетельствуют о недостатках данного налога. Среди них можно выделить следующие:

- в случае проведения индексации ресурсных налогов (земельный налог, налог на недра, налог на водные ресурсы) увеличивается налогооблагаемая база для расчета НДС, что приводит к росту цен на конечную потребительскую продукцию и услуги населению;

- в связи с тем, что не все налогоплательщики оплачивают НДС часто возникает разрыв цепочки уплаты НДС. Это приводит к удорожанию продукции для тех предприятий, которые оплачивают НДС, но поставляют продукцию тем субъектам, которые освобождены от уплаты данного налога (например, крупные и малые предприятия);

- базой обложения НДС являются не только фонд оплаты труда, амортизационные отчисления и прибыль, но и расходы предприятий на оплату акцизного налога, обязательных отчислений во внебюджетные целевые фонды, а также все другие затраты, включаемые в расходы периода. В результате платежи предприятий по НДС за приобретаемые материальные ресурсы и услуги сторонних организаций отвлекают их оборотные средства от прямого назначения – покупка ресурсов и на их основе выпуск продукции.

В конечном счете, исчисление НДС приводит отвлечению оборотных средств предприятий, и одновременно, к удорожанию стоимости продукции для потребителей и поэтому, затрудняет ее реализацию, сужает рынок сбыта и способствует росту цен.

Неоднократно выдвигались предложения о замене НДС налогом с продаж или налогом с оборота. Важными аргументами в пользу отмены НДС являются: 1) нагрузка на высокоэффективный бизнес, имеющий высокую долю добавленной стоимости, (почти 1/5 от оборота); 2) предприятия являются заложниками своих поставщиков; 3) налог изымает оборотные средства предприятия независимо от доходности предприятия; 4)

значительные издержки по учету и исчислению; 5) сравнительная легкость искажения деклараций; 6) реимпорт товаров.

Заключения по первой главе

При введении НДС в налоговую систему государство ставило перед собой следующие цели:

- расширить налогооблагаемую базу с целью обеспечения стабильного положения доходной части бюджета;
- защитить налоговые поступления от инфляционного обесценивания;
- формировать стабильный источник доходов в бюджет в условиях неустойчивой экономики;
- снизить избыточный платежеспособный спрос и тем самым решить два вопроса: ликвидировать товарный дефицит и снизить темпы стремительного накручивания инфляции.

Первая цель достигалась за счет того, что НДС охватывает практически все виды товаров и услуг и в наибольшей мере отвечает условиям рыночной экономики. Достижение второй цели заключалось в том, что НДС удачно сочетается с либерализацией цен, то есть чем выше цена, тем больше поступлений при неизменных ставках. В- третьих, государству легче вести учет товаров и услуг, нежели доходов юридических и физических лиц.

В целях преодоления негативных сторон при использовании НДС в национальной экономике, на наш взгляд необходимо:

- сохранить ставку НДС на 20% при одновременном расширении база плательщика и повышении ставок нейтральных налогов на продажу товаров и услуг в розничной торговле (например, акцизы на алкогольную продукцию и сигареты, ювелирные изделия, налог на потребление бензина, природного газа, дизельного топлива для транспортных средств);

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ТЕКУЩЕГО СОСТОЯНИЯ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН.

2.1 Нормативно-правовая основа косвенного налогообложения.

В Республике Узбекистан в группу косвенных налогов входят: налог на добавленную стоимость, акцизный налог, налог на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств, а также таможенные платежи. Ниже, приведена таблица с динамикой поступления налоговых платежей в государственный бюджет.²⁰

Правовую основу регулирования косвенного налогообложения в Республике Узбекистан определяет Налоговый кодекс РУз. Как отмечалось выше прямого разделение налогов на прямого и косвенное не встречается в НК. В соответствии с 23 статьей 3 главы НК РУз косвенным налогами являются налог на добавленную стоимость;

Налог на добавленную стоимость (раздел VII НК). Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

- юридические лица, имеющие облагаемые налогом обороты, если иное не предусмотрено настоящей статьей;
- юридические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возлагается обязанность по уплате налога на добавленную стоимость за облагаемые обороты, осуществляемые нерезидентами Республики Узбекистан;
- юридические и физические лица, импортирующие товары на территорию Республики Узбекистан, за исключением физических лиц, завозящих товары для собственных нужд в пределах норм беспошлинного ввоза;
- товарищ (участник) — юридическое лицо, на которое возложено ведение дел простого товарищества (доверенное лицо) при осуществлении им облагаемых оборотов;

²⁰ Умирзаков А., Эсанов Ж., Мирзарахимов А., Налог на добавленную стоимость в системе косвенных налогов республики Узбекистан. “Халқаромолиявахисоб” электронный журнал. № 1, февраль, 2018г.

Не являются плательщиками налога на добавленную стоимость:

- некоммерческие организации. В случаях, предусмотренных в пунктах 2 и 3 части первой настоящей статьи, а также при осуществлении оборотов по реализации товаров (работ, услуг) в рамках предпринимательской деятельности и оборотов, предусмотренных пунктами 5 и 6 части первой статьи 199 настоящего Кодекса, некоммерческие организации являются плательщиками налога на добавленную стоимость по данным оборотам. При этом не рассматривается в качестве предпринимательской деятельности получение прочих доходов, указанных в статье 132 настоящего Кодекса.

- (абзац второй части второй статьи 197 в редакции Закона Республики Узбекистан от 27 декабря 2016 года № ЗРУ-417 – СЗ РУ, 2016 г., № 52, ст. 598)

- юридические лица, для которых в соответствии с настоящим Кодексом предусмотрен упрощенный порядок налогообложения, если иное не предусмотрено разделом XX настоящего Кодекса.

- Юридические лица, являющиеся плательщиками единого налогового платежа, могут уплачивать налог на добавленную стоимость на добровольной основе на основании письменного уведомления, представляемого в органы государственной налоговой службы по месту налогового учета не позднее одного месяца до начала очередного квартала, а вновь создаваемые – до начала осуществления деятельности.

Объектом налогообложения является: облагаемый оборот и облагаемый импорт.

Облагаемым оборотом является оборот по реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщика, за исключением оборотов, предусмотренных в части второй настоящей статьи.

Необлагаемым оборотом является оборот по реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщика:

- освобожденный от налога на добавленную стоимость в соответствии со статьями 208, 209 и 210 настоящего Кодекса;

- местом реализации которого не является Республика Узбекистан. Место реализации товаров (работ, услуг) определяется в соответствии со статьей 202 настоящего Кодекса;

Облагаемым импортом являются товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Узбекистан, за исключением товаров, освобожденных от налога на добавленную стоимость в соответствии со статьей 211 настоящего Кодекса

Налогооблагаемая база определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) без включения в нее налога на добавленную стоимость, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

При реализации товаров (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости или цены приобретения товаров (с учетом затрат, связанных с приобретением товара), при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд налогоплательщика в соответствии с пунктом 7 части первой статьи 199 настоящего Кодекса, а также при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) для целей налогообложения налогооблагаемая база определяется исходя из себестоимости товаров (работ, услуг) или цены приобретения товаров (с учетом затрат, связанных с приобретением товара) за исключением случаев, предусмотренных частью третьей настоящей статьи.

При экспорте товаров собственного производства за иностранную валюту по ценам ниже себестоимости на основании решения специального уполномоченного органа по рассмотрению вопросов экспорта продукции по реально складывающимся на мировом рынке ценам, в том числе ниже себестоимости, для целей налогообложения налогооблагаемая база определяется исходя из фактической цены реализации товаров.

При изготовлении товаров из давальческого сырья и материалов налогооблагаемая база определяется на основе стоимости услуг по их

переработке без включения в нее налога на добавленную стоимость, а по подакцизным товарам – стоимости услуг по их переработке с учетом акцизного налога, исчисленного в соответствии со статьей 232 настоящего Кодекса.

По строительным, строительно-монтажным и ремонтно-строительным, пусконаладочным, проектно-изыскательским и научным работам, услугам, а также при строительстве объектов «под ключ» налогооблагаемой базой является стоимость выполненных и подтвержденных заказчиком работ, услуг без включения в нее налога на добавленную стоимость, по которым предъявлены расчетные документы к оплате, исходя из договорных цен. Если согласно договору обязанность по обеспечению материалами этих работ несет заказчик, то при сохранении права собственности на эти материалы за заказчиком налогооблагаемой базой является стоимость выполненных и подтвержденных работ без включения в нее стоимости материалов заказчика.

При реализации импортированных товаров налогооблагаемая база определяется исходя из стоимости реализуемых товаров без включения в нее налога на добавленную стоимость. При этом налогооблагаемая база не может быть ниже стоимости, принятой для исчисления налога на добавленную стоимость при импорте данного товара.

В налогооблагаемую базу по подакцизным товарам включается сумма акцизного налога.

При реализации основных средств и нематериальных активов налогооблагаемая база определяется как положительная разница между ценой реализации и их остаточной стоимостью, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При передаче имущества в финансовую аренду, включая лизинг, налогооблагаемая база определяется как положительная разница между стоимостью выбывающего актива и его балансовой (остаточной) стоимостью, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость, а при передаче в финансовую аренду (лизинг) товаров, произведенных

налогоплательщиком, налогооблагаемой базой является стоимость выбывающего актива, включающая в себя налог на добавленную стоимость. При этом стоимость выбывающего актива определяется как сумма, по которой финансовая аренда признается в бухгалтерском учете арендодателя в качестве актива, определяемая в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

При реализации объекта незавершенного строительства налогооблагаемая база определяется как положительная разница между ценой реализации и балансовой стоимостью объекта незавершенного строительства, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При реализации кредитной организацией имущества, полученного в счет погашения обеспеченного залогом обязательства, налогооблагаемая база определяется как положительная разница между ценой реализации и суммой долга, в счет погашения которого было получено данное залоговое имущество, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При реализации товаров (работ, услуг), по которым предусмотрено государственное регулирование цен (тарифов), налогооблагаемая база определяется исходя из установленных цен (тарифов).

При реализации для своих работников и членов их семей билетов, абонементов, путевок (курсовок) и других документов, предоставляющих право на получение услуг, обороты по реализации которых являются необлагаемыми в соответствии с частью второй статьи 200 настоящего Кодекса, юридическими лицами, не оказывающими данные услуги, налогооблагаемая база определяется как положительная разница между ценой реализации и ценой их приобретения, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При реализации имущества, по которому не предусмотрен зачет по налогу на добавленную стоимость в соответствии с пунктами 5 и 6 статьи 219 настоящего Кодекса (независимо от того, приобретено данное имущество с налогом на добавленную стоимость или нет), налогооблагаемая база

определяется как положительная разница между стоимостью его реализации (выбытия) и балансовой стоимостью, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При оказании услуг по договору транспортной экспедиции налогооблагаемая база у экспедитора определяется исходя из суммы, подлежащей получению в виде вознаграждения за оказанные услуги, включающей в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При оказании услуг на основании договора комиссии, поручения или иного договора на оказание посреднических услуг в интересах другого лица налогооблагаемая база по налогу на добавленную стоимость определяется исходя из суммы, подлежащей получению в виде вознаграждения (процента) за оказанные услуги, включающей в себя сумму налога на добавленную стоимость.

В случае, когда по договору комиссии, поручения комитентом или доверителем является нерезидент Республики Узбекистан, налогооблагаемая база определяется исходя из стоимости реализуемых товаров без включения в нее налога на добавленную стоимость. При этом налогооблагаемая база не может быть ниже стоимости, принятой для исчисления налога на добавленную стоимость при импорте данного товара.

При передаче залогового имущества залогодателем в счет погашения обязательства, обеспеченного залогом, размер облагаемого оборота у залогодателя определяется исходя из стоимости имущества, реализуемого залогодержателем, но не ниже суммы заемных средств, полученных под залог данного имущества без включения в них налога на добавленную стоимость. По переданным в залог основным средствам, нематериальным активам и объектам незавершенного строительства налогооблагаемая база у залогодателя определяется исходя из положительной разницы между ценой реализации и их балансовой (остаточной) стоимостью, включающей в себя налог на добавленную стоимость.

При включении возвратной тары в облагаемый оборот, в случае, когда тара не возвращается в установленный срок, налогооблагаемая база определяется на основе залоговой стоимости данной тары, включающей в себя сумму налога на добавленную стоимость.

По товарам, по которым установлено государственное регулирование цен, приобретенным юридическими лицами из государственного резерва для последующей реализации, налогооблагаемая база определяется как положительная разница между ценой реализации и ценой приобретения из государственного резерва.

При реализации бензина, дизельного топлива и газа налогооблагаемая база определяется на основе стоимости их реализации без включения в нее налога на добавленную стоимость и налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа.

Освобождается от налога на добавленную стоимость если иное не предусмотрено статьей 212 настоящего Кодекса оборот по реализации:

- услуг, оказываемых государственными органами, органами самоуправления граждан и уполномоченными организациями при предоставлении юридическим и физическим лицам определенных прав, за которые взимаются государственная пошлина, патентная пошлина, сбор или другие платежи;
- услуг по содержанию детей в дошкольных образовательных учреждениях;
- услуг по уходу за больными и престарелыми;
- ритуальных услуг похоронных бюро и кладбищ, реализация предметов религиозной принадлежности, услуг по проведению обрядов и церемоний религиозными организациями и объединениями;
- протезно-ортопедических изделий, инвентаря для инвалидов, в том числе реализуемых производителями этих изделий и инвентаря, а также услуг, оказываемых инвалидам по ортопедическому протезированию,

ремонту и обслуживанию протезно-ортопедических изделий и инвентаря для инвалидов;

- продукции лечебно-производственных мастерских при лечебных учреждениях, реализуемой данными учреждениями;

- почтовых марок (кроме коллекционных), маркированных открыток, конвертов;

- услуг организаций связи по выплате пенсий и пособий;

- научно-исследовательских и инновационных работ, выполняемых за счет средств бюджета. Основанием для получения данной льготы является заключение соответствующего финансового органа о выделении средств из бюджета;

- услуг городского пассажирского транспорта (кроме такси, в том числе маршрутного), а также услуг по перевозке пассажиров в пригородном сообщении железнодорожным транспортом и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного). К услугам городского пассажирского транспорта относятся услуги по перевозке пассажиров, оказываемые автомобильным и электрическим транспортом в пределах города по определенным маршрутам согласно расписанию движения. Положения настоящего пункта также применяются к услугам по перевозке работников с работы и (или) на работу, к услугам по перевозке для проведения мероприятий, оказываемым городским пассажирским транспортом, включая перевозки за пределы города, по заявкам юридических и физических лиц;

- услуг по обучению, в части платы за обучение в высших, средних, средних специальных, профессиональных учебных заведениях, а также в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров;

- медицинских (за исключением косметологических) и ветеринарных услуг, лекарственных средств, ветеринарных лекарственных средств, изделий

медицинского и ветеринарного назначения, в том числе реализуемых производителями этих средств и изделий.

- услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Республики Узбекистан и в воздушном пространстве Республики Узбекистан по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное;

- санаторно-курортных, оздоровительных, туристско-экскурсионных услуг, а также услуг учреждений физической культуры и спорта.

- печатной продукции. В целях применения настоящего пункта к печатной продукции относятся национальная валюта (купюры), книжная продукция, периодические печатные издания средств массовой информации (за исключением печатных изданий рекламного характера), тетради и альбомы по рисованию и черчению;

- товаров (работ и услуг), приобретаемых юридическими лицами за счет займов (кредитов), предоставленных международными и зарубежными правительственными финансовыми организациями по международным договорам Республикой Узбекистан, а также полученных за счет грантов;

- услуг по содержанию и ремонту жилищного фонда, оказываемых населению. К услугам по содержанию и ремонту жилищного фонда относятся услуги лифтовых хозяйств, хозяйств по установке и эксплуатации антенн общего пользования, управлений и отделов по земельным ресурсам и государственному кадастру, по эксплуатации, содержанию и ремонту жилищного фонда, оплачиваемые непосредственно населением, включая оплату этих услуг через товарищества частных собственников жилья;

- услуг по обучению государственному языку и делопроизводству на государственном языке;

- сельскохозяйственной продукции собственного производства;

- услуг подразделений охраны при органах внутренних дел;

- земельно-кадастровых, землеустроительных, почвенных и геоботанических работ, выполняемых за счет средств бюджета;

- товарно-материальных запасов государственного резерва при их обновлении;
- технических средств системы оперативно-розыскных мероприятий на сетях телекоммуникаций, а также услуг по их эксплуатации и обслуживанию;
- имущества, передаваемого в качестве инвестиционных обязательств согласно договору, заключенному между инвестором и уполномоченным государственным органом по управлению государственным имуществом;
- услуг по сдаче в аренду государственного имущества.
- услуг по доставке средств массовой информации и книжной продукции.
- объектов недвижимости, строительство которых осуществляется коммерческими банками за счет собственных средств по решению Кабинета Министров Республики Узбекистан.

Оборот по реализации товаров (за исключением драгоценных металлов) на экспорт за иностранную валюту облагается налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке.

Вопросам акцизного налога посвящены намного меньше статьей кодекса, так как, расчет и учет данного налога является, менее сложным, в сравнении с НДС. Так VIII раздел и статьи 229-241 данного раздела НК РУ захватывают вопросы Акцизного налога. В данных статьях определены понятие:

Маркировка подакцизных товаров акцизными марками (Статья 241.)

Налог на потребление бензина, дизельного топлива и газа представлен в разделе XIV НК РУЗ, статьями 301-304, где также указаны налогоплательщики (статья 301), объект налогообложения и налогооблагаемая база (статья 302.), налоговый период (статья 303.) и порядок исчисления, представления расчетов и уплаты данного налога (статья 304.).

Раздел XVIII посвящен Таможенным платежам, где указаны общие положения (ст. 343) и виды таможенных платежей (ст. 344).

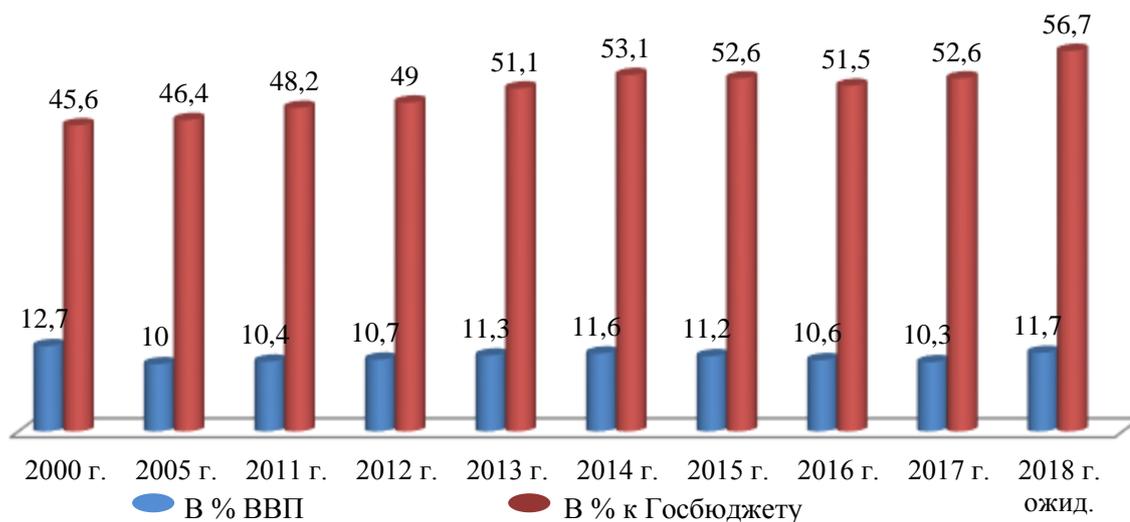
В соответствии со ст. 343 НК РУз при осуществлении таможенного дела таможенные органы взимают установленные таможенным законодательством таможенные платежи.

Плательщики, порядок исчисления, уплаты, возврата и взимания таможенных платежей, а также льготы по таможенным платежам определяются таможенным законодательством, если иное не предусмотрено настоящей статьей. Порядок исчисления и уплаты акцизного налога и налога на добавленную стоимость при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Узбекистан, а также льготы по данным налогам определяются настоящим Кодексом.

При перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Республики Узбекистан и в других случаях, установленных таможенным законодательством, уплачиваются следующие виды таможенных платежей: таможенная пошлина;

2.2. Анализ развития косвенного налогообложения и его роль в формировании государственного бюджета.

Узбекская налоговая система, как и многие системы стран с переходящей экономикой, в процесс рыночных преобразований прошла большой путь своего развития. Принятый за прошедший период реформы в Налоговом кодексе республики, к сожалению, сохраняет принципиальные недостатки налоговой системы, связанные в основном с чрезмерно большой ролью косвенных налогов, к которым относятся налог на добавленную стоимость и акцизы. Так доля косвенных налогов в ВВП с 2000 года колеблется в пределах 10,6-10,7%, а в доходах Государственного бюджета 45,6-51,5% (см. Рис 2.1).



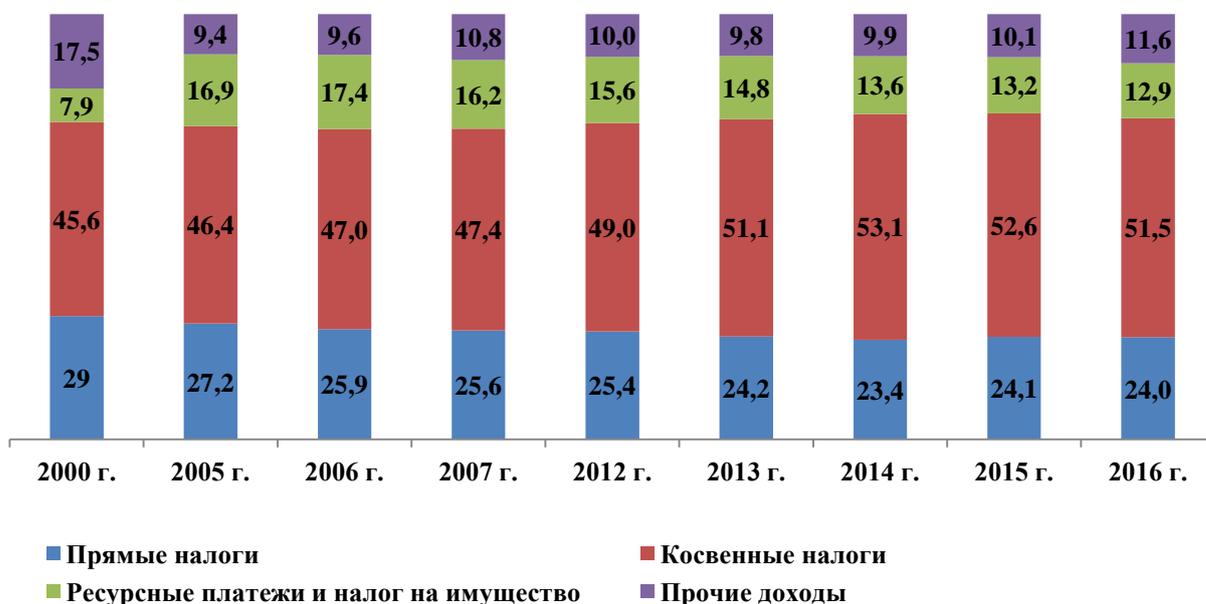
2.1-рисунок. Доля косвенных налогов в ВВП и в общих доходах Государственного бюджета Республики Узбекистан(в %)²¹.

Возрастающая роль косвенных налогов в формировании бюджетных поступлений свидетельствует о том, что налогообложение через механизм цен перекладывается на население, которое и является реальным плательщиком косвенных налогов, что не совсем справедливо по отношению к потребителям. В то же время учитывая, что косвенные налоги в качестве источника бюджетных доходов гораздо менее, чем прямые налоги, зависят от циклических колебаний конъюнктуры, являются более надежным бюджетным источником. В современных условиях продолжающегося финансово-экономического кризиса в мировой экономике этот фактор имеет немаловажное значение при реализации бюджетно-налоговой политики правительства (Прил. 2).

Анализ Государственного бюджета показывает, что с 2010 года в структуре доходов государственного бюджета наблюдалось снижение доли прямых налогов, доля косвенных налогов варьировалась в пределах 48,2-53,1%, но начиная с 2014 года, доля косвенных налогов начала снижаться, а доля прямых налогов сохраняются примерно на том же уровне. Так, в 2016 году на долю прямых налогов приходится 24,0 % всех доходов, против 24,1

²¹ Источник: составлен автором на основе данных МФ РУз.

% в 2015 году, тогда как косвенные налоги составили 51,5%, против 52,6% в 2015 году. Основной причиной такой тенденции стало не благоприятная внешняя конъюнктура и ухудшение финансовых показателей основных экспортеров. По всем позициям, не связанных с внешним рынком наблюдается рост поступлений (см. рис. 2.2).



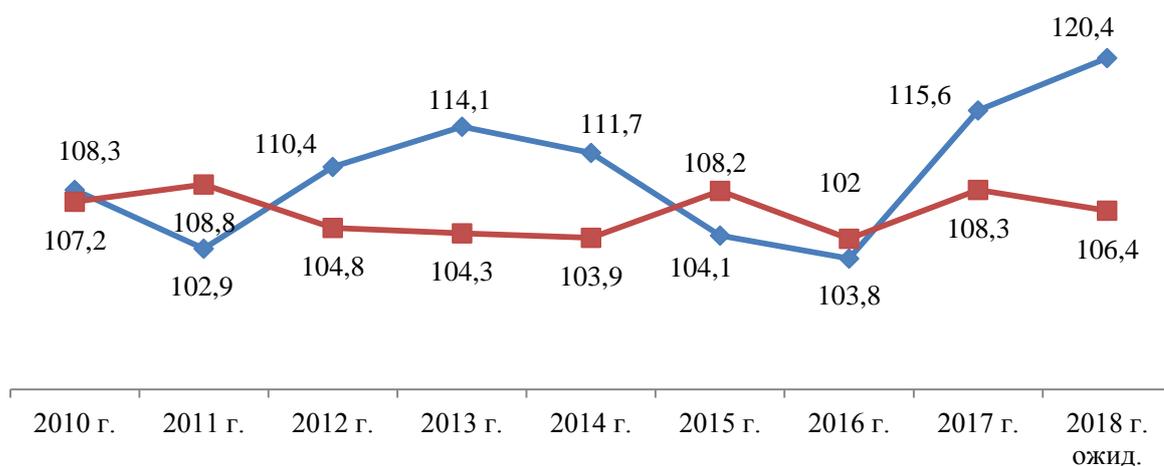
2.2-рисунок . Структура доходной части государственного бюджета²²



2.3-рисунок .Динамика доли косвенных налогов за 2010-2017 гг.

²² Источник: данные Министерства финансов и Госкомстата РУз

Кроме того, косвенные налоги имеют прямую корреляцию к темпам инфляции, динамика же поступлений прямых налогов прямо не связана с ними – доходы от налога на прибыль и подоходного налога могут, как отставать, так и опережать темпы инфляции в зависимости от динамики объектов обложения и характера установленных ставок. Реальные темпы роста прямых и косвенных налогов без учета инфляции, что косвенные налоги имеют более высокие темпы роста (см. Рис 2.4).



2.4-рисунок. Реальные темпы роста прямых и косвенных налогов в Республике Узбекистан (в %)²³.

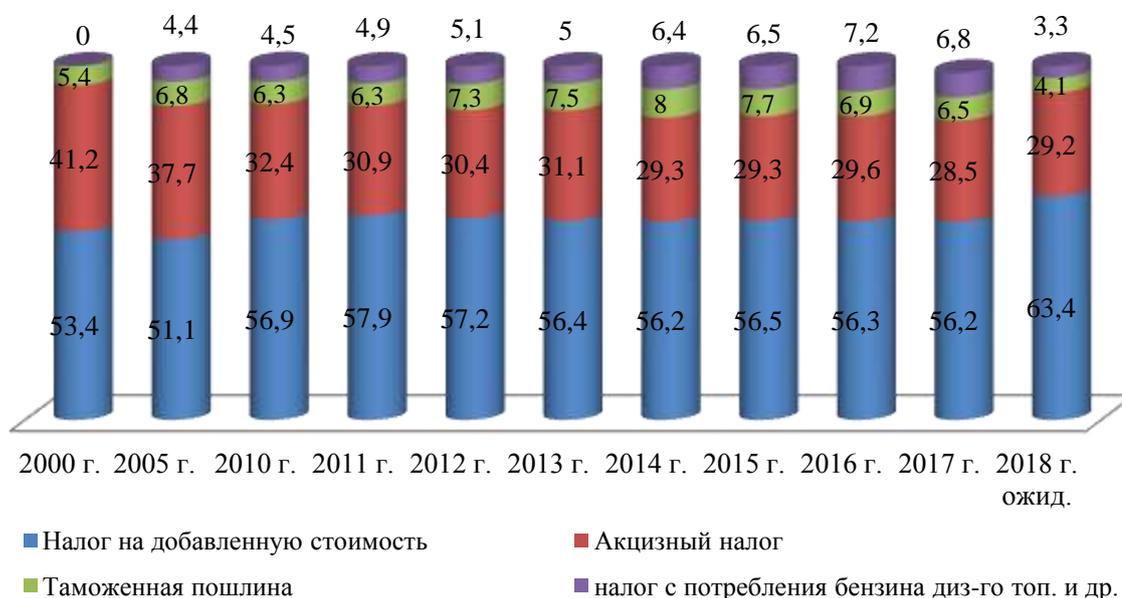
Снижение реальных темпов роста налогов за последние годы связаны в основном не благоприятной внешней конъюнктурой и ухудшением финансовых показателей основных экспортеров.

Неравномерность распределения налогов по уровням бюджетной системы говорит о различном "качестве" налоговых источников. Преимущественное их поступление в государственный бюджет объясняется тем, что косвенные налоги, как и во многих странах играют более важную роль, чем прямые.

Раскрывая роль косвенных налогов в формировании финансов государства, остановимся подробно на каждом из них. Так в структуре косвенных налогов весомое место занимает налог на добавленную стоимость с долей 56,3 %, на втором месте акцизный налог, его доля в 2016 году

²³ Источник: составлен автором на основе данных МФ РУз.

составила 29,6%. Еще одним важным моментом является, то что, с 2000 года доля акциза в структуре доходов по косвенным налогом стабильно снижается (см. Рис. 2.5).



2.5-рисунок. Доля косвенных налогов в общих платежах по косвенным налогам (в %)²⁴.

Налог на добавленную стоимость. В 2016 году доходы государственного бюджета от НДС выросли в реальном выражении на 101,6% по сравнению с 2015 годом. Сравнительно низкий темп роста поступлений привело к снижению доли НДС в общих доходах государственного бюджета на 0,7 п.п. Снижение темпов роста поступлений по НДС, акцизу и таможенной пошлины стало результатом снижения активности субъектов предпринимательства во внешнеэкономической деятельности.

Акцизы. В сравнении показателя в относительном выражении за период 2013-2016 гг. доля налоговых поступлений от акцизов также снизилась с 15,9% до 15,3% к общим доходам Государственного бюджета. Темпы реального роста также были ниже темпов роста экономики в целом и составили 103,2%.

²⁴ Источник: составлен автором на основе данных МФ РУз.

Таможенная пошлина. Объемы поступления по таможенном пошлинам в реальном выражении первый раз начиная с 2001 года были ниже, чем предыдущий период. В сравнении с 2015 годом снижение составил 9,6 п.п. Надо отметить, что доля в общих доходах тоже сокращается с 2014 года. Если соотносить поступления по таможенной пошлины к объемам импорта, то за счет расширения предоставления льгот по импорту машин и оборудования, его доля снизилась с 9,7% в 2014 году до 4,6% в 2015 г. Если рассматривать в динамике за ряд лет, показатель за 2015 год является средним значением за последние 10 лет.

Наибольшие риски наблюдались в области снижения доходов по косвенным налогам (НДС, акцизы) которые формируют более половины бюджета, в виду нарастания негативных ожиданий и замедления деловой активности также сократились доходы по прямым и ресурсным платежам.

Исходя из вышеперечисленного, можно сделать вывод, что косвенные налоги, имеет весомое значение в пополнении доходов Государственного бюджета и играют важную роль в стабильности доходов. Как выше отмечалась, среди косвенных налогов самый большой вклад имеет налог на добавленную стоимость, в нужности использование данного налога идет много споров среди экономистов.

При низких акцизных налогах на импортные товары цены на местных рынках будут ниже, чем обычно. Правительство Узбекистана уменьшило акцизы для некоторых импортных товаров. По состоянию на 1 апреля этого года в Республику импортируемых товаров, подлежащих акцизному налогу, были введены ставки акцизов, применимые к ряду изменений. Учитываются два наиболее важных аспекта. Это очень важно; Эти изменения помогут населению поддерживать качественную пищу. Кроме того, важную роль в поддержке местных производителей играет импорт определенного сырья для снижения акцизного налога.

Указом Президента Республики Узбекистан от 27 декабря 2016 года ПФ-2699 «Основные макроэкономические прогнозы Республики Узбекистан

и особенности государственного бюджета» было изменено для этого условия. Например, акцизный налог на пшеничную муку составлял 11 процентов от таможенной стоимости ввозимых товаров, а акцизный налог теперь составляет 5 процентов. Одной из самых важных новостей в акцизном налоге является то, что налог на двигатель объемом 2 800 куб. см. Для новых грузовиков сейчас 30% (ранее 70%) соответственно.

Понятно, что снижение акцизного налога очень полезно для владельцев бизнеса и граждан Республики Узбекистан. Это правда, что новости об акцизном налоге очень важны для импортеров, которые импортируют товары из-за рубежа, потому что они сэкономят средства из более низких ставок акцизов, и они расширят сферу своей деятельности и вид своей деятельности.

Только во втором квартале 2016 года импортные товары, указанные выше, взимались за эквивалент акцизного налога в размере 13 млн. Долл. США для государственного бюджета. Если в первом квартале текущего года объем импорта останется в соответствующем периоде предыдущего года, то в этом случае около 33 млрд. суммы денег, которую, как ожидается, будут оставаться у участников внешнеэкономической деятельности. Это прекрасная возможность для владельцев бизнеса. В целом за 2017 год поступления по этому налогу составили 7,4 трлн. сум, а по таможенным пошлинам 1,7 трлн. сум, что в сравнении 2010 годом выше на 3,3 и 3,9 раза соответственно. Если говорить об акцизе, в развитых странах он данный налог очень низкий, и обычно акциз используется для вредных или неэкономичных товаров. По нашему мнению в условиях Узбекистана акцизы должны ежегодно снижаться для продуктов питания и лекарств. А акцизы на алкогольные напитки должны быть увеличены. Альтернативный акцизный налог улучшит и поддержит страну с соответствующим производственным процессом, ориентированным на качество.



2.6-рисунок .Динамика поступлений по акцизу и таможенной пошлине²⁵

В сравнении показателя в относительном выражении за период 2013-2017 гг. доля налоговых поступлений от акцизов также снизилась с 15,9% до 15,3% к общим доходам Государственного бюджета. Темпы реального роста также были ниже темпов роста экономики в целом и составили 103,2%.

В 2017 году доходы государственного бюджета от НДС выросли в реальном выражении на 101,6% по сравнению с 2016 годом. Сравнительно низкий темп роста поступлений привело к снижению доли НДС в общих доходах государственного бюджета на 0,7п.п. Снижение темпов роста поступлений по НДС, акцизу и таможенной пошлины стало результатом снижения активности субъектов предпринимательства во внешнеэкономической деятельности (Прил.3).

Объемы поступления по таможенным пошлинам в реальном выражении первый раз начиная с 2001 года были ниже, чем предыдущий период. В сравнении с 2015 годом снижение составил 9,6 п.п. Надо отметить, что доля в общих доходах тоже сокращается с 2014 года. Если соотносить поступления по таможенной пошлины к объемам импорта, то за счет расширения предоставления льгот по импорту машин и оборудования, его доля снизилась с 9,7% в 2014 году до 4,6% в 2015 г. Если рассматривать в динамике за ряд лет, показатель за 2015 год является средним значением за последние 10 лет.

²⁵ Источник: данные Министерства финансов РУз

2.1 Таблица.

**Динамика доходов бюджета в реальном выражении
за 2015-2018 гг.**

в млрд сум

	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г. Ожид.	
ВВП	171 808,3	199 993,4	254 043,1	322 264	
I. ДОХОДЫ (БЕЗ ЦЕЛЕВЫХ ФОНДОВ) - ВСЕГО	36 492,67	41 030,70	49 684,80	65 739,47	
1. Прямые налоги	8 798,46	9 853,60	11 538,90	14 982,57	
1.1	Налог на прибыль юридических лиц	1 180,49	1 215,10	1 475,50	3 137,10
1.2	Отчисления в Государственный бюджет от единого налогового платежа для предприятий торговли и общественного питания	1 207,84	1 516,10	1 707,60	2 291,97
1.3	Отчисления в Государственный бюджет от единого налогового платежа, включая микрофирмы и малые предприятия	1 191,71	1 440,80	1 750,80	2 353,23
1.4	Налог на доходы физических лиц	3 800,71	4 137,40	4 876,70	6 126,54
1.5	Фиксированный налог на доходы юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью	681,53	822,30	1 042,90	1 073,74
1.6	Налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры	736,17	721,90	685,50	-
2. Косвенные налоги	19 193,77	21 131,00	26 133,60	36 207,34	
2.1	Налог на добавленную стоимость	10 850,94	11 891,60	14 686,20	22 951,73
2.2	Акцизный налог	5 618,48	6 258,50	7 449,20	10 581,13
2.3	Таможенная пошлина	1 481,50	1 449,50	1 707,40	1 468,26
2.4	Налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств	1 242,85	1 531,30	1 784,50	1 206,22
3. Ресурсные платежи и налог на имущество	4 816,06	5 306,20	6 867,40	8 244,26	
3.1	Налог на имущество	1 393,05	1 659,30	2 129,70	2 552,87
3.2	Земельный налог	750,08	966,70	1 091,80	1 255,57
3.3	Налог за пользование недрами	2 514,51	2 517,70	3 474,10	4 234,91
3.4	Налог за пользование водными ресурсами	158,42	162,50	171,80	200,91
4. Прочие доходы	3 684,38	4 739,90	3 729,60	4 937,60	
6. Налог на сверх прибыль			1 415,10	1 367,70	

Источник: Министерство финансов РУз.

2.3. Роль косвенных налогов в формировании стоимости производимой продукции.

В настоящее время в Узбекистане осуществляются глубокие структурные преобразования и реализуются важные стратегические задачи. Президент Республики Узбекистан Мирзиёев Ш.М., выступая на совместном заседании палат Олий Мажлиса, также отметил, что «...для нас всегда будет иметь стратегическое значение задача обеспечения роста нашей экономики устойчивыми темпами. Прежде всего, мы должны еще больше усилить работу по реформированию и либерализации экономики, ускорить начатое структурное преобразование ее отраслей и сфер. Модернизация отраслей и регионов, повышение их конкурентоспособности, развитие экспортного потенциала всегда будут находиться в центре нашего внимания...²⁶»

Косвенные налоги может повысить цену товара для повышения цены на продукты для потребителей. Примерами могут служить топливо, ликер и сигаретные налоги. Акцизный сбор на автомобилях оплачивается в первую очередь производителем автомобилей; В конечном счете, производитель передает бремя этой пошлины покупателю автомобиля в виде более высокой цены. Таким образом, косвенный налог - это тот, который может быть смещен или передан. Степень, в которой переносится бремя налога, определяет, является ли налог главным образом прямым или в первую очередь косвенным. Это зависит от относительной эластичности предложения и спроса товаров или услуг, облагаемых налогом. В соответствии с этим определением даже подоходный налог может быть косвенным. Акциз или (вводящий в заблуждение) акцизный налог - это любая пошлина на промышленные товары, которые взимаются в момент изготовления, а не при продаже. Акцизы часто связаны с таможенными пошлинами (которые взимаются с ранее существовавших товаров, когда они пересекают обозначенную границу в определенном направлении);

²⁶Мирзиёев Ш.М. Свободное, демократическое и процветающее государство Узбекистан мы построим вместе с нашим мужественным и благородным народом. Выступление на торжественной церемонии вступления в должность Президента Республики Узбекистан на совместном заседании палат Олий Мажлиса. – Народное слово, 16 декабря 2016

Таможенные пошлины на товары, которые появляются в качестве подлежащих налогообложению товаров - на границе, в то время как акцизы взимаются с товаров, которые возникли на суше.

Практика функционирования НДС в Узбекистане подтвердила многие положительные свойства этого налога, имеющие место в других странах. С его помощью удастся решать чисто фискальные цели и административные задачи, связанные с созданием более эффективной системы сбора налогов. Вместе с тем, целый ряд сложных проблем требует своего решения. Среди них - более последовательное обеспечение НДС регулирующей функции; повышение его роли в стимулировании разделения труда, специализации и кооперировании производства, поддержке предприятий в условиях действия внешних шоков. В условиях действия НДС, ЕНП и трех косвенных обязательных отчислений от выручки предприятий (в целевые внебюджетные фонды) он становится барьером на пути расширения производства продукции с высокой степенью обработки и добавленной стоимостью, создания крупных межотраслевых кластеров и компаний.

Необходимо отметить, что если цепочка поставок товаров работает нормально и в ней отсутствуют предприятия-льготники (т.е. – разрывов цепочки оплаты НДС), то НДС в итоге функционирует без существенных сбоев (нет нарастания просроченных задолженностей и неплатежей). Если цепочка возмещения НДС нарушается (из-за налоговых льгот и освобождений), и возмещения входного НДС для предприятий нет, то в этом случае он в полном объеме включается в затраты и снижает конкурентоспособность реализуемой продукции по уровню цены реализации.

В то же время, необходимо отметить, что для бюджета НДС очень удобный налог, так как его легко администрировать. Но одновременно, он имеет существенный инфляционный характер. Если произведенный товар еще не реализован, а НДС за материальные ресурсы уже перечислен их поставщику, то часть оборотных средств у предприятия отвлекается от выполнения целевой функции. Только после того, как покупатель оплатит

свою произведенную продукцию, предприятие-поставщик может произвести «зачет» входного НДС по приобретенным материальным ресурсам, за счет НДС, оплаченного потребителем готовой продукции. При этом «разница» между начисленным НДС и «зачетным» НДС поступает в госбюджет.

До настоящего времени не утихают споры, надо ли НДС включать в налоговую нагрузку на деятельность соответствующего предприятия (стадии производства, отрасли экономики). Финансовые органы, как правило, являются сторонниками идеи, что НДС оплачивается конечным потребителем (населением) и следовательно, НДС не должен включаться в величину налогового бремени на предприятия.

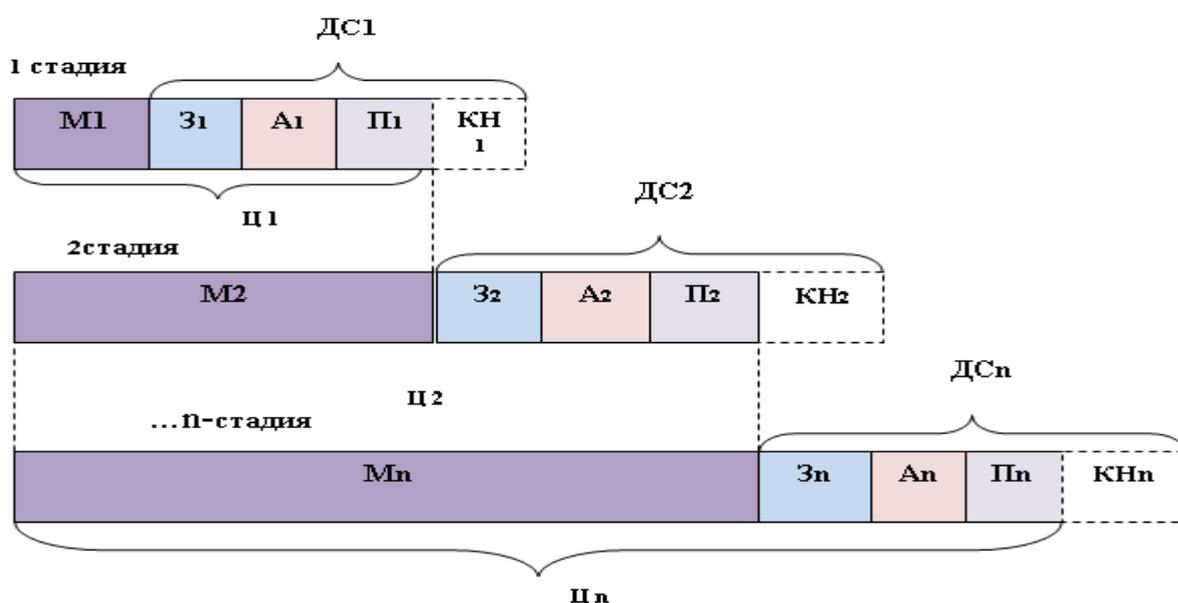
Необходимо отметить, что все налоговые платежи, в конечном счете, предназначены для оплаты конечным потребителем продукции или услуг. Другой вопрос согласится ли купить товар, завершающий технологическую цепочку, конечный потребитель. Если он покупает конечную продукцию, то он возмещает все расходы поставщика продукции, в том числе – по налоговым платежам. Если потребитель покупает товар по цене, не возмещающей расходы поставщика, то последний и становится «жертвой», которая терпит основные убытки. Если производитель конечной продукции не сможет расплатиться с бюджетом и поставщиками, то это может «ударить» по другим предприятиям, находящимся в технологической цепочке «сырье – конечная продукция».

Таким образом, НДС, начисленный на материальные затраты («входной»), как правило, идет «в зачет», т.е. расходы предприятия по его уплате полностью компенсируются потребителем соответствующей продукции (если потребитель также является плательщиком НДС). «Входной» НДС в госбюджет не поступает и его можно рассматривать как своего рода «воздушный налог», который используется для подстраховки, чтобы не потерять основной НДС, перечисляемый в бюджет.

НДС исчисляется еще до того момента, когда будет известна величина прибыли предприятия (для финансового органа – удобно, но сложно, а для

предприятия – затратно и неоднозначно). По НК действует 37 видов освобождений предприятий от НДС (наряду с действием кроме нулевой ставки, и полного освобождения от НДС по решениям Президента и Правительства). В таких условиях неизбежны случаи «разрыва» цепочки уплаты НДС, незаконной его уплаты или «бегства» от данного налога, занижения налогооблагаемой базы, или уход в неофициальную сферу.

Необходимо отметить, что в современной экономике процесс производства конечной продукции распадается на ряд отдельных стадий, имеющих глубокую специализацию и кооперационные связи.



2.9-рисунок. Схема ценообразования в процессе создания конечной продукции по стадиям производства²⁷.

Нередко отдельные переделы производственного процесса переносятся в другие страны, имеющие более низкий уровень издержек и налогообложения, в целях повышения ценовой конкурентоспособности продукции. От добычи сырья до производства продукции конечного потребления проходит множество промежуточных технологических и иных стадий, на которых создается добавленная стоимость (не редко более 10 стадий, как например в химической, нефтехимической, легкой, электротехнической промышленности и др.) Процесс ценообразования в разрезе технологических стадий (сырье - промежуточная продукция -

²⁷ Источник: составлена авторами.

конечная продукция) условно можно представить в виде схемы образования стоимости продукции (Рис.).

Из схемы видно, что если ценообразование рассматривать в «чистом виде» по отдельным экономическим элементам, то на каждой стадии к величине материальных затрат ($M_1...M_n$) «наслаивается» добавленная стоимость ($ДС_1...ДС_n$), включающая в себя Фонд оплаты труда с начислениями на социальное страхование ($З_1...З_n$), амортизационные отчисления основных средств ($A_1...A_n$), прибыль хозяйствующего субъекта ($П_1...П_n$), косвенные налоги ($КН_1...КН_n$). На каждой технологической стадии с учетом действия рыночной конкуренции, изменения спроса и предложения, правил ценообразования и налогообложения формируется добавленная стоимость ($ДС_1...ДС_n$) и цена продукции ($Ц_1...Ц_n$).

В соответствии с Налоговым кодексом НДС, подлежащий уплате в бюджет, определяется как разница между суммой исчисленного налога по облагаемому обороту и суммой налога, относимого в зачет в соответствии со статьей 218 Налогового Кодекса. На практике возможны различные варианты проявления НДС в существующей схеме налогообложения: вариант №1 – поставщик и потребитель-смежник являются плательщиками НДС; вариант №2 – поставщик является плательщиком НДС, а потребитель освобожден от НДС; вариант №3 – поставщик платит НДС, а потребитель использует нулевую ставку НДС. Возможны и иные комбинации оплаты НДС, вытекающие из вышеприведенных вариантов (например, поставщик не платит НДС, а потребитель его оплачивает; величина начисленного НДС меньше, чем сумма НДС, принимаемая к зачету; расчете НДС по экспорту и импорту; приобретение основных средств, нематериальных активов; НДС на незавершенное производство). Есть также варианты, в которых предприятие имеет налоговые льготы по НДС и другим налогам (так, по Налоговому кодексу только НДС действует 37 льгот, а также имеются льготы по решениям Президента и Правительства, что вносит сложности в применение

механизма НДС). Рассмотрим некоторые, наиболее распространенные ситуации исчисления НДС.

2.2 Таблица.

Динамика стоимости продукции текстильного предприятия (П1) и швейного предприятия (П2) в зависимости от механизма исчисления НДС (МПЗ+ДС+НДСЗ)²⁸

№	Механизм НДС	стоимость продукции с учетом НДС, перечисленного в госбюджет
1	Текстильная предприятия (П1) и швейная фабрика (П2) является плательщиком НДС	100+650+130=880 у.е. (для П1)
		750+250+1000+(400-200)=2200 у.е. (для П2)
2	Текстильная предприятия является плательщиком (П1), а швейная фабрика (П2) освобожден от НДС	100+650+130=880 у.е. (для П1)
		750+250+1000+150+50= 2200 у.е. (для П2)
3	Текстильная предприятия является плательщиком (П1), а швейная фабрика (П2) оплачивает НДС по ставки "0"	100+650+130=880 у.е. (для П1)
		750+250+1000+150+50-150-50=2000 у.е. (для П2)
4	Текстильная предприятия (П1) освобождено от НДС, а предприятия П2 - оплачивает НДС	100+650+20=770 у.е. (для П1)
		770+250+1000+(404-154)=2270 у.е. (для П2)
		616+250+1000+250=2116 у.е. (для П2)
5	Текстильное предприятие (П1) и швейная фабрика (П2) не является плательщиками НДС	100+650+20=770 у.е. (для П1)
		770+250+1000+50=2070 у.е. (для П2)

В первом варианте (поставщик и потребитель – плательщики НДС). В соответствии с НК (п.1, ст.218) если получатель товаров (работ, услуг) является плательщиком НДС, то при определении суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, он имеет право на зачет суммы НДС, подлежащего уплате по фактически полученным товарам или по произведенным налогоплательщиком и использованным им для собственных нужд.

Во втором варианте (поставщик – является плательщиком НДС, а потребитель – освобожден от НДС) наблюдается несколько иная ситуация. В соответствии с НК (п.2, ст.219) не подлежит зачету сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым юридическими

²⁸ Расчеты ИПМИ

лицами, не являющимися плательщиками НДС, а также юридическими лицами, производящими товары (работы, услуги), освобожденные от НДС. По товарам, используемым для необлагаемого оборота, НДС, подлежащий уплате поставщикам и по импорту, не относится в зачет, а учитывается в стоимости этих товаров. При наличии облагаемого и необлагаемого оборота в зачет по НДС принимается сумма НДС, приходящаяся на облагаемый оборот, включая оборот, облагаемый по нулевой ставке, а также для собственных нужд юридического лица (Ст.221 НК).

Для малых предприятий и микрофирм, использующих упрощенную систему налогообложения, действует правило, что они могут добровольно оплачивать кроме ЕНП и НДС по своей продукции. Это позволяет малому предприятию принимать в зачет НДС, который оплачивается им за приобретение материальных ресурсов. Это позволяет снизить налоговую нагрузку для малого предприятия, так как происходит возврат НДС.

В третьем варианте, в котором поставщик платит НДС, а потребитель использует нулевую ставку НДС ситуация также изменяется. В соответствии с НК (п.1-1, ст. 218) предприятие-поставщик получает право на зачет НДС1 по товарам, которые будут использоваться в целях облагаемого оборота, включая оборот по нулевой ставке (пункт введен в соответствии с Законом РУз от 30.12.2009 г. N ЗРУ-241).

В данном случае, для предприятия-поставщика сумма НДС, перечисляемая в бюджет, как и в первом варианте, является налоговой нагрузкой на его деятельность (изымается в бюджет часть созданной добавленной стоимости). Для предприятия-потребителя налог на добавленную стоимость уже не будет являться налоговым бременем, так как сумма НДС на материальные ресурсы ему возвращается, а по произведенной им продукции действует нулевая ставка.

В четвертом варианте, когда сумма зачетного НДС больше, чем величина начисленного НДС. В соответствии с Налоговым кодексом, превышение суммы НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного

налога за отчетный период засчитывается предприятию в счет предстоящих платежей по НДС. В случае сохранения превышения суммы НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога данное превышение переносится на следующий налоговый период и засчитывается в счет предстоящих платежей по НДС.

В пятом варианте, когда предприятие приобретает основные средства оплата НДС имеет определенные особенности. Так, в соответствии с НК (п.1, с.219) предприятие, приобретающее основные средства, нематериальные активы, объекты незавершенного строительства, а также имущество, приобретаемого для передачи в финансовую аренду, включая лизинг не имеют права на зачет оплаченного НДС. В связи с этим, в этом случае сумма НДС для предприятия, закупающего оборудование, является частью совокупной налоговой нагрузки.

Несовершенство механизма оплаты НДС²⁹ можно увидеть на примере производства и переработки хлопка-сырца. Так, по данным за 2013 г. при реализации фермерскими хозяйствами хлопкового волокна предприятиям хлопкоочистительной промышленности возникают диспропорции при оплате НДС:

- расходы хлопкоочистительных заводов по уплате НДС составили 708,4 тыс. сум на 1 тонну хлопкового волокна (при покупке сырца у фермеров, освобожденных от уплаты НДС);
- при той же операции при покупке сырца у фермеров, уплачивающих НДС, хлопкозаводами было израсходовано средств по НДС в размере 87,5 тыс. сумов. В этом случае эффект «разрыва цепочки» по НДС составил 520,9 тыс. сум, что является дополнительными затратами предприятий на каждую тонну хлопкового волокна.

Аналогичная ситуация складывается и при переработке зерна на предприятиях АК «Уздонмахсулот». Из анализа данных за 2013 г. можно увидеть, что:

²⁹ Необходимо учесть, что фермерские хозяйства освобождены от уплаты НДС.

- расходы АК «Уздонмахсулот» по НДС с каждой тонны муки составили 27,6 тыс. сумов НДС в случае приобретения сырья у фермеров, оплачивающих НДС;

- если предприятия АК «Уздонмахсулот» закупало сырье у фермеров, не оплачивающих НДС, то размер оплаченной ими суммы НДС за 1 тонну муки уже составил 133,2 тыс. сумов.

В данном случае эффект «разрыва цепочки» по НДС составил 105,0 тыс. сумов дополнительных затрат на каждую тонну муки. Эти два примера доказывают наличие эффекта «разрыва цепочки» при оплате НДС предприятиями в случае использования различных правил уплаты НДС, что приводит к неравным условиям конкуренции по уровню налогообложения.

Рассматривая другие варианты уплаты НДС можно прийти к выводу, что при ценообразовании НДС может выступать в различных формах в зависимости от того, используют ли налогоплательщики общеустановленную или упрощенную систему налогообложения, а также от наличия налоговых льгот, в том числе – оборотов по нулевой ставке. При этом НДС может как включаться в стоимость продукции, так и не включаться в нее. Это будет влиять на размер удорожания производимой продукции.

Заключения по второй главе

Основная функция косвенных налогов является обеспечить бюджет средствами и защищать граждан страны. Например, акцизы на алкогольные напитки полезны, потому что граждане уменьшают потребление алкогольных напитков из-за их высоких цен благодаря акцизам.

Анализ доли косвенных налогов показывает, что весомую роль в доходах бюджета играет налог на добавленную стоимость. Доля НДС в общих доходах с 2010 по 2017 годы держится на уровне 27,9-29,9%. Минимальный объем поступлений среди косвенных налогов за этот период обеспечивает налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств. Его доля колеблется в пределах 2,3-3,7 %.

ГЛАВА 3. ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН.

3.1. Концептуальные направления совершенствования косвенного налогообложения.

В соответствии со Стратегией действий по пяти приоритетным направлениям развития Республики Узбекистан в 2017-2021 годах одним из ее ключевых направлений является продолжение курса на снижение налогового бремени, упрощение системы налогообложения, совершенствование налогового администрирования, повышение эффективности бюджетной сферы.

Система косвенных налогов Республики Узбекистан несовершенна и нуждается в реформировании и значительном изменении. Вполне понятно желание в условиях острой нехватки бюджетных средств усилить фискальную направленность налогов, однако, недооценка социального аспекта проблемы чревата худшими последствиями, чем дефицит бюджета. Устранение дефицитности бюджета за счет изъятия налогов является основным недостатком налоговой системы любой страны. В период становления экономики, поступление от косвенных налогов является важным источником доход. Поэтому можно смело отметить, что нет достаточной увязки налоговой системы с развитием экономики и деятельностью непосредственных ее субъектов. Потеря такой взаимосвязи приведет к тому, что налоговая система развивается сама по себе, а предприятия, испытывая ее чрезмерное давление, – в виде налоговой нагрузки, сами по себе. А это в свою очередь, может привести многих предприятий на грань убыточности и банкротства. При этом предприятия заинтересованы в получении минимальной прибыли, чтобы избежать высокого налогообложения.

Действующая в настоящее время налогово-бюджетная система, несмотря на проведенные в последние годы реформы, по-прежнему, не отвечает современным требованиям из-за следующих недостатков:

- остается высоким уровень налогового бремени на субъекты предпринимательства, что не способствует сокращению теневого оборота (в 2017 г. доля расходов консолидированного госбюджета в ВВП страны составила около 30,5%. При этом физические лица со своих доходов, превышающих 10-кратный минимальный размер заработной платы оплачивают 22,5% подоходный налог и 8 – процентный обязательный страховой взнос в Пенсионный фонд. В настоящее время из 13 млн чел занятых в экономике официальными плательщиками налогов являются 4,5 млн чел);

- функционирует малоэффективный механизм взимания налога на добавленную стоимость (НДС), который отвлекает оборотные средства налогоплательщиков, приводит к удорожанию стоимости промежуточной и конечной потребительской продукции, а также препятствует развитию кооперации между крупным и малым бизнесом;

Указанные и другие недостатки негативно сказываются на инвестиционной привлекательности страны и уровне эффективности использования бюджетных средств, что затрудняет достижение установленных приоритетов развития экономики в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

В целях преодоления имеющихся недостатков, сложившихся в налогово-бюджетной сфере, повышения ее роли в достижении установленных приоритетов, целесообразно на период 2019-2021 годы установить следующие направления ее развития:

- поэтапное сокращение налоговой нагрузки на экономику, в частности на производственные отрасли, в которых выпускается инновационная продукция, а также товары с высокой степенью обработки и добавленной стоимости;

- осуществление постепенного переноса части налогового бремени с товаропроизводителей на конечных потребителей, не нарушая действие принципа единства налогообложения для субъектов соответствующей сферы деятельности, как это принято в международной практике (покупателей

конечной продукции);

- сокращение сложившейся диспропорции (в 3-4 раза) в уровне налоговой нагрузки между крупным и малым бизнесом;

- формирование системы налогообложения, обеспечивающей сокращение уровня инфляции, диспаритета цен на продукцию промышленности и сельского хозяйства, заработной платы и потребительских цен, усиление стимулирующей функции налогов в ресурсо и энергосбережении, достижении экологической устойчивости;

- увеличение возвратности части средств по налогам и обязательным отчислениям налогоплательщикам в связи с наступлением страховых случаев (травмы, болезни, пенсионное обеспечение, профилактические меры по своевременному выявлению заболеваний, укреплению здоровья и формированию здорового образа жизни), повышением уровня образования и профессиональных навыков.

Важным аспектом и резервом для развития налоговой системы является корректировка видов и ставок налоговых платежей с точки зрения ценообразования и роста конкурентоспособности продукции с высокой добавленной стоимостью и степенью обработки. Необходимо повысить роль ресурсных налоговых платежей в формировании Госбюджета, уменьшить уровень налогообложения оплаты труда, усилить связь налоговой нагрузки от имущественного состояния физического лица (больше имеешь имущества и потребляешь ресурсов – больше плати государству налоговых платежей).

Следует также постепенно переносить часть налоговой нагрузки с отраслей, производящих промежуточную продукцию, на отрасли, выпускающие конечную потребительскую продукцию, а также на ее потребителей (за исключением потребления потребительских товаров и услуг, являющихся жизненно важными и базовыми). Под воздействием налоговых платежей и социальных отчислений сырьевая продукция должна становиться дорогой по уровню цены, а промежуточная продукция должна выпускаться при минимальном уровне налогообложения, что позволит

снизить издержки на ее производство и повысить доходность и занятость в этих сферах экономики. Владение дорогим имуществом, чрезмерное потребление товаров не первой необходимости, употребление вредных и опасных товаров, нанесение вреда природе и человеку должно быть также дорогим. При соблюдении вышеприведенных критериев отечественная модель налогообложения, с учетом использования отдельных инструментов «евроконтинентальной» модели, а также других эффективных фискальных рычагов будет еще в большей степени способствовать обеспечению ресурсосбережения, достижению экологической устойчивости, повышению доходности в обрабатывающих и перерабатывающих отраслях экономики.

Налогово-бюджетная (фискальная) политика любой страны должна быть направлена, прежде всего, на достижение макроэкономических целей, включая обеспечение занятости, рост производства, стабильность базовых цен и равновесие платежного баланса. При этом необходимо учесть, что Государственный бюджет является основным инструментом определения параметров и проведения фискальной политики.

Система косвенных налогов, в свою очередь, занимая большой удельный вес в формировании доходной части бюджетов должна базироваться на оптимальном сочетании интересов всех социальных слоев общества. Такая социальная функция косвенных налогов имеет большое значение для обеспечения социального равновесия и денежного баланса в обществе. Налоговая система не должна учитывать при этом то, что она функционирует в условиях монопольного ценообразования, что обуславливает инфляционный характер. Ведь производители товаров стремятся переложить все бремя налогового давления на потребителей.

Таким образом, механизм косвенного налогообложения содержит в себе особую социальную направленность, поэтому нуждается в дополнительных мерах повышения эффективности, устранении существующих проблем и развитии.

Налоги – это основной инструмент, с помощью которого образуются государственные и муниципальные денежные фонды. Для любого государства необходимость увеличения доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы является одной из актуальнейших задач. Нахождение правильного решения этой задачи чрезвычайно важно³⁰. В этой связи органы законодательной и исполнительной власти совместно с органами местного самоуправления разрабатывают основные направления перспектив развития и повышения эффективности налоговой политики, как прямых, так и косвенных мер ее воздействия. Повышение эффективности налоговой политики и совершенствования механизмов налогового администрирования, в т.ч. в части косвенного налогообложения, осуществляется в соответствии с этим документом. Основные направления налоговой политики не являются нормативным правовым актом, однако этот документ представляет собой основание для рассмотрения в законодательной палате парламента проектов изменений в законодательство республики «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах государственного бюджета республики Узбекистан» на следующий год.

Сложившаяся в Узбекистане система налогообложения в целом соответствует принципам и приоритетам социально-экономического развития Республики Узбекистан в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Она предусматривает высокую стимулирующую роль налоговой политики, преобладание косвенных налогов над прямыми платежами. Косвенное налогообложение, тенденции и перспективы его развития в современных условиях видятся наиболее значимыми для возможности реализации государством присущих ему функций и удовлетворения социальных потребностей населения страны³¹. Как эффективный компонент финансовой и налоговой системы косвенные налоги: НДС и акцизы являются важнейшими статьями доходной части

³⁰ Агузарова Л.А., Агузарова М.Т. Обзор основных изменений налогового законодательства в 2016 году // Научные Известия. – 2016. – № 4. – С. 25–28.

³¹ Постановление Президента РУз «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах государственного бюджета Республики Узбекистан на 2018 год», ПП-3454-сон 29.12.2017 г.

бюджета и обладают наиболее результативным механизмом государственного регулирования, особенно алкогольного и табачного рынков, а также автомобильной промышленности³². На сегодняшний день акцизное налогообложение имеет ряд преимуществ среди налогов. В первую очередь, они отличаются быстрым поступлением в бюджет, так как при реализации подакцизных товаров непременно производится и перечисление налога в бюджет. Во-вторых, следует отметить, что акцизы охватывают категорию товаров массового потребления, пользующихся наибольшим спросом, за счет чего их реализация обеспечивает достаточно большой объем поступлений в бюджет. Будучи косвенным налогом, акцизы охватывают всю территорию, т.к. различные виды подакцизной продукции производятся и реализуются во всех регионах, следовательно, они выполняют экономическую функцию с точки зрения перераспределения во всех административно-территориальных единицах государства в отношении акцизных доходов. Тем самым акцизы оказывают существенное влияние и на финансовую обеспеченность всего государства, так как объем и реализация подакцизных товаров прямо пропорциональны объему поступлений в бюджеты. Вместе с тем акцизные платежи до сих пор нельзя назвать совершенными, и механизм их взимания и уплаты имеет погрешности. В связи, с чем они не отвечают до конца экономической природе своего происхождения и не выполняют в полном объеме своего назначения. Следовательно, система косвенного налогообложения (акцизы, НДС, торговый сбор) нуждаются в структурном реформировании и преобразовании.

В части реформирования налогообложения акцизов в целях обеспечения конкурентоспособности местных производителей после повышения акцизного налога на эти товары на внутреннем рынке целесообразно индексировать ставки акцизного налога на импортируемые товары на соответствующий уровень.

³²Пансков В.Г. Собираемость НДС: резервы есть, возможности не используются // Финансы. – 2016. – № 3. – С. 22–27.

По акцизному налогу на производимые в Республике Узбекистан товары целесообразно индексировать Ставки акцизов на вино-водочную и табачную продукцию опережающими темпами по сравнению с другими подакцизными товарами. Ускоренное повышение акцизов на эти товары будет способствовать реализации мер политики по охране здоровья населения, а также обеспечению дополнительных поступлений средств в государственный бюджет.

Следовательно, прежде чем трансформировать налоги нужно выработать правильный алгоритм, учитывающий интересы всех сторон. Совершенствование акцизного налогообложения в среднесрочной перспективе, обусловлено, прежде всего, механизмом предотвращения ухода от их уплаты. На сегодняшний день у предпринимателей в наличии достаточное количество соответствующих легальных схем. В частности, зачастую используется так называемая спиртосодержащая схема, по которой налогоплательщики с целью получения налоговых вычетов в большем объеме в качестве сырья для производства алкогольной продукции используют не этиловый спирт, а спиртосодержащую продукцию. Эту проблему предполагается устранить следующим образом: в действующий порядок будут внесены изменения, которые продекларируют возможность получения налоговых вычетов только в том случае, если использованное для производства алкогольной продукции исходное сырье будет соответствовать ГОСТу и другой нормативной документации, регулирующей процесс производства конкретной алкогольной продукции. Так же с целью предотвращения злоупотребления существующих норм и правил, связанных с возвратом алкогольной продукции производителю, предполагается предусмотреть восстановление полученных налоговых вычетов и уплату соответствующих сумм в бюджет в этом случае, а также и в случае утраты (недостачи) алкогольной продукции и в случае уничтожения налогоплательщиком произведенной им алкогольной продукции. Что касается ставок акцизов, то за последние годы налогоплательщики привыкли

к механизму их индексации, – он отменен не будет. В то же время сложная ситуация с ценообразованием в сфере реализации нефтепродуктов вынуждает внести существенные коррективы и в эту сферу налогообложения. Таким образом, перспективы развития акцизов связаны с уточнением перечня подакцизной продукции, дифференциацией ставок и исчислением и уплатой акцизов на спиртосодержащую продукцию и нефтепродукты.

Что касается НДС, то делать какие-либо значительные изменения в порядке обложения этим налогом в настоящее время является спорным. Механизм исчисления данного налога включает в себя определенные особенности, а именно в отношении данного налога уставлено такое понятие, как «место реализации», а также процедура зачета налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам, которая предполагает уменьшение начисленной суммы налога на добавленную стоимость. На сегодняшний день ставки данного налога составляют 20 и 0 процентов. Например, самая высокая ставка по НДС установлена в Венгрии на уровне 27 процентов. Дискуссии о снижении базовой ставки по налогу на добавленную стоимость ведутся уже не первый год среди экспертного сообщества. Необходимо учитывать ту долю доходной части государственного бюджета, которую обеспечивает налог на добавленную стоимость, это почти треть всех налоговых доходов. В случае понижения ставки по налогу на добавленную стоимость, возникнут выпадающие доходы, компенсировать которые придется за счет увеличения ставок по другим налогам. Еще одним вопросом, стоящим перед налоговой системой является механизм налогообложения крупного и малого бизнеса. В соответствии с законодательством Республики Узбекистан для субъектов малого бизнеса предусмотрена упрощенная система налогообложения, что касается критерия отнесения к субъекту малого бизнеса, то таковым является среднегодовая численность работников. Следует отметить что, субъекты малого бизнеса не являются плательщиками налога на добавленную

стоимость. Данной категории предоставлено добровольное право уплаты налога на добавленную стоимость (Прил.4,5,6). В исключительных случаях субъекты малого бизнеса в обязательном порядке являются плательщиками налога на добавленную стоимость. Зачастую, на практике крупный бизнеса при равных финансовых результатах несет более высокий уровень налогового бремени, что существенно сказывается на разрыве крупного и малого бизнеса, в связи с чем, возникает необходимость совершенствования процессов налогового администрирования, в частности налога на добавленную стоимость, как эффективного инструмента регулирования экономических процессов. Если уже и рассуждать, о снижении ставки по налогу на добавленную стоимость, то следует сначала провести инвентаризацию льгот по данному налогу. Именно данный инструмент сглаживает инфляционные издержки, за счет освобождения от налогообложения особой группы товаров, работ, услуг. Данный подход выглядит более либеральным, в отличии, от подхода развитых стран, которые в отношении той же самой особой группы товаров, работ и услуг устанавливают минимальные ставки налогообложения. Оптимальным, выглядит вариант по расширению налогооблагаемой базы по данному налогу в комплексе с понижением базовой ставки, что позволит не вызвать резких скачков инфляции, а также компенсировать сумму выпадающих доходов. Расширение налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость можно реализовать за счет нескольких инструментов, например, введения нормы годовой выручки, превышение которой приводит к обязательству постановки на учет в качестве плательщика налога на добавленную стоимость. На сегодняшний день, плательщиками налога на добавленную стоимость в Республики Узбекистан в соответствии со статьей 197 Налогового Кодекса являются:

- юридические лица, имеющие облагаемые налогом обороты;
- юридические лица, на которых в соответствии с Налоговым Кодексом возлагается обязанность по уплате налога на добавленную

стоимость за облагаемые обороты, осуществляемые нерезидентами Республики Узбекистан;

- юридические и физические лица, импортирующие товары на территорию Республики Узбекистан, за исключением физических лиц, завозящих товары для собственных нужд в пределах норм беспошлинного ввоза;

- товарищ (участник) - юридическое лицо, на которое возложено ведение дел простого товарищества (доверенное лицо) при осуществлении им облагаемых оборотов.

При этом, многие экономисты считают, что косвенные налоги являются оптимальными для нестабильной экономики, которая имеет место быть в нашей стране. Следовательно, на данном этапе развития и становления налоговой системы данный вид налогообложения будет использоваться государством, совершенствоваться и приносить значительные поступления в бюджет. Таким образом, в целях совершенствования косвенного налогообложения целесообразней всего разработать комплекс мер по уже стечению контрольной деятельности налоговых служб и применять жесткие меры наказания в отношении нарушителей налогового законодательства. В любом цивилизованном государстве власти должны быть заинтересованы в создании эффективной налоговой, а также целостной бюджетной и финансовой политики, что позволит четко работать всем экономическим механизмам и на должном уровне реализовывать стоящие перед государством задачи.

В сфере методики налогообложения и формирования бюджета:

- Поэтапная отмена обязательных отчислений в государственные целевые фонды (ГЦФ), взимаемые с оборота (выручки) юридических лиц и, одновременно, расширение базы обложения другими налогами для возмещения выпадающих доходов по следующей схеме: в 2018 г. – 3,2%, 2019 г. – 2,5%, 2020 г. – 1,5%, 2021 г. – 1,0% и 2022 г. – 0%.

- Установить для всех отраслей экономики, секторов и

хозяйствующих субъектов (не включая предприятий общественного питания) одинаковую ставку НДС в размере 12%. Для субъектов малого и частного предпринимательства, использующих упрощенный механизм налогообложения, предусмотреть введение обязательной оплаты ими НДС по ставке 12%. Одновременно для всех налогоплательщиков предусмотреть упразднение ЕНП (за исключением предприятий общественного питания) и введение для них обязательного налога на прибыль по ставке 15%.

В 2018 г. при действующей ставке налога в размере 3,2% ожидаются поступления в ГЦФ в размере 4,82 трлн сум. В 2019 г. при ставке 2,2% - 4,04 трлн сум, в 2020 г. при ставке 1,5% - 3,34 трлн сум, в 2021 г. при ставке 1,0% - 2,89 трлн сумов. Потери бюджета по сокращению данного платежа будут возмещены за счет активизации производственно-хозяйственной деятельности предприятий и сокращению сферы неформальной экономики.

- Для всех хозяйствующих субъектов (использующих как общеустановленный, так и упрощенный режим налогообложения) ввести налог на дивиденды в размере 12 % (в настоящее время этот налог оплачивается по ставке 10%). В настоящее время некоторые предприятия используют «конвертные» заработные платы, источником которых являются средства, направляемые на дивиденды.

- Поэтапное снижение ставки единого социального платежа в 2019 году для бюджетных организаций до уровня 20%, а для всех других налогоплательщиков – 15%. В дальнейшем установить для всех хозяйствующих субъектов одинаковый размер ЕСП от 10 до 15% в зависимости от изменения потребности доходной части Пенсионного фонда.

При сокращении ставки ЕСП поступления в Пенсионный фонд в 2019 г. сокращаются с 14,9 трлн сум до 12,3 трлн сумов, а недостаток средств при ставке ЕСП 20%, по сравнению со ставкой 25%, составит 2,6 трлн сумов.

- Поэтапная унификация видов и ставок акцизного налога на производимые и импортируемые подакцизные товары, а также пересмотр перечня товаров, облагаемых акцизным налогом.

- Инвентаризация и отмена неэффективных, индивидуальных льгот и преференций, внедрение системы мониторинга применения налоговых льгот, преференций с оценкой эффективности их применения и разработать четкие правила применения предоставляемых налоговых льгот налогоплательщикам, предусмотрев механизм расчета налоговых льгот исходя из сроков их предоставления.

- перевода предприятий, имеющих годовой оборот (выручку) по итогам предыдущего года более 1 миллиарда сумов или достигших установленный порог в течение года, на уплату общеустановленных налогов. При этом установленный порог годового оборота (выручки) в 1 миллиард сумов подлежит пересмотру не реже одного раза в 3 года;

- Трансформация налога на имущество в налог на недвижимость и определение ее кадастровой рыночной стоимости (налог на землю должен остаться самостоятельным платежом в целях стимулирования сохранности и улучшения плодородия земельных участков).

Результаты исследования свидетельствуют о том, что в качестве основных направлений совершенствования бюджетно-налоговой политики в Республике Узбекистан в среднесрочной перспективе можно выделить нижеследующие:

- дальнейшее снижение налоговой нагрузки (к чистой выручке) для крупных промышленных предприятий;

- унификация налогов, имеющих одинаковую налогооблагаемую базу;

- создание максимально эффективной налоговой системы, которая позволила бы создать условия для снижения заинтересованности работодателя в целях сокращения выплаты зарплаты в «конвертах» и тем самым снижения доли неформальной занятости в национальной экономике;

- совершенствование механизмов налогообложения предприятий в целях стимулирования введения новых технологий и модернизации производственного потенциала, повышения конкурентоспособности

выпускаемой продукции, снижения издержек хозяйствующих субъектов при подключении к коммуникационным сетям (энергоснабжение, водоснабжение и др.);

- создание условий для повышения уровня социальной защиты людей с недостаточно высокими доходами путем дальнейшей оптимизации ставок налога на доходы физических лиц, акцизов, НДС и др.;

- постепенное расширение финансирования расходов бюджетных учреждений, не связанных с оплатой труда, в целях расширения их возможности по повышению эффективности их деятельности;

- повышение эффективности расходов бюджетных учреждений, путем пересмотра механизмов выделения пособий по беременности и родам;

- расширение возможностей бюджетных учреждений в формировании внебюджетных доходов;

- продолжение работ по совершенствованию бюджетного процесса для повышения прозрачности деятельности не только бюджетополучателей, но и бюджетораспределителей.

3.2. Влияние реформирования косвенного налогообложения на конкурентоспособность отечественной продукции

Высокая ставка налога на добавленную стоимость может привести к следующим негативным последствиям:

- при неизменных конечных ценах уменьшатся прибыль и заработная плата, а следовательно - налоговые поступления от налогов на прибыль, на дивиденды, от подоходного налога и социальные налоги сократятся;

- при неизменных прибыли и заработной плате, наоборот, вырастут цены, а следовательно – вырастет инфляция и пропорционально сократятся реальные налоговые поступления.

Высокая ставка акцизного налога также приводит к росту цен и соответственно к снижению ценовой конкурентоспособности продукции,

росту инфляции, либо при неизменности цен к снижению уровня прибыли и соответственно к снижению уровня реальных налоговых поступлений по другим налогам.

Кроме того, высокие ставки НДС и акциза способствуют снижению конкурентоспособности местных производителей, росту уровня контрабандной продукции, повышению уровня неплатежеспособности промышленных предприятий.

Анализ начисленных и уплаченных налогов по предприятиям промышленности в части НДС и акцизного налога показывает, что они занимают большой удельный вес в общей сумме налогов (таблица 3.1).

Так, доля НДС в целом по промышленности составляет по начисленной сумме 27,8 %, из них в легкой – 62,9%, строительных материалах 57,4%, электроэнергетике 56,6%, химической – 40%, топливной – 29,9%, черной металлургии -26,5%, пищевой -24,7%, в табачной -18,9%, а по уплаченным составляет -25,4%, из них строительных материалах - 57,5%, легкой -56,1%, электроэнергетике 50,9%, топливной – 31,9%, черной металлургии -27,6%, химической -25,3% и пищевой -25,1%, в табачной - 17,6%.

Доля акцизного налога в целом по промышленности составляет по начисленной сумме 17,4 %, из них в пищевой 54,9%, топливной – 33,6%, легкой – 19,2%, в табачной - 48,1% а по уплаченным составляет – 20,5%, из них в пищевой - 54,6%, в табачной -48,6%, топливной – 43,0%, легкой – 14,1% (см. таблицу 3.1).

Анализ НДС и акцизного налога по отношению к добавленной стоимости и чистой выручке также показывает высокое налоговое бремя по крупным предприятиям отраслей промышленности.

Так, доля НДС в добавленной стоимости в целом по промышленности составляет по начисленной сумме 20,7 %, из них легкая - 37,3%, топливная - 32,4%, строительные материалы -30,1%, пищевая -21,8%, табачная -13,4%, а

по уплаченным составляет 16,9%, из них топливная -33,3%, строительные материалы -29,1%, пищевая – 21,1%, табачная -12,1%.

Доля акцизного налога в добавленной стоимости в целом по промышленности составляет по начисленной сумме 12,9 %, из них пищевая - 48,4%, топливная -36,4%, табачная -34,2% легкая -11,3%, а по уплаченным составляет 13,6 %, из них пищевая -45,9%, топливная -44,9%, табачная - 33,0%, легкая -4,1%

Таблица 3.1

Удельный вес налога на добавленную стоимость и акцизного налога в общей сумме начисленных и уплаченных налогов в разрезе отраслей промышленности за 2014 год(%)

	Всего удельный вес НДС и Акциза		В том числе			
			Налог на добавленную стоимость		Акцизный налог	
	по расчету	факт	по расчету	Факт	по расчету	факт
Промышленность	45,25	45,95	27,83	25,43	17,42	20,52
Добывающая	15,75	20,86	9,79	12,16	5,96	8,70
Обрабатывающая	61,16	60,72	37,56	33,24	23,60	27,48
Электроэнергетика	57,89	51,11	56,64	50,94	1,25	0,17
Топливная	63,61	74,97	29,96	31,96	33,65	43,01
Черная металлургия	26,48	27,59	26,48	27,59	0,00	0,00
Цветная металлургия	1,29	0,87	1,27	0,86	0,02	0,01
Химическая и нефтехимическая(без химико-фармацевтической)	40,43	25,89	40,00	25,33	0,43	0,56
Машиностроение и металлообработка (без промышленности мед.техники)	10,6	10,41	10,57	10,39	0,03	0,02
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная	48,09	50,05	47,22	50,05	0,87	0,00
Промышленность строительных материалов	57,74	57,83	57,37	57,54	0,37	0,29
Легкая	82,15	70,17	62,96	56,08	19,19	14,09
Пищевая	79,57	79,7	24,68	25,12	54,89	54,58
Табачная	67,0	66,4	18,9	17,8	48,1	48,6

Источник: Государственный комитет по статистике Республики Узбекистан

Доля НДС к чистой выручке в целом по промышленности составляет по начисленной сумме 6,4 %, из них топливная – 12,94%, строительные материалы -11,9%, легкая и пищевая по 10,7%, табачная -12,7%, а по уплаченным составляет 5,2%, из них топливная -13,3%, строительные материалы -11,5%, пищевая – 10,4%, табачная -11,4%, легкая - 4,6%.

Доля акцизного налога к чистой выручке в целом по промышленности составляет по начисленной сумме 3,9 %, из них табачная - 32,4%, пищевая – 23,9%, топливная -4,6%, легкая -3,3%, а по уплаченным составляет 4,2 %, из них, табачная -31,2% пищевая -22,6%, топливная -17,9%, легкая -1,2% (см. приложение 4.).

Следует отметить, что доля НДС и акцизного налога к общей сумме начисленных налогов в целом по промышленности составляет 45,2%, из них легкая -82,1%, пищевая - 79,6%, табачная -67,0%, топливная -63,6%, а по уплаченным в целом 45,9%, из них пищевая - 79,7%, табачная -66,4%, топливная – 74,96%, легкая -70,1%, т.е. наибольшую долю в налоговых платежах занимают косвенные налоги, которые ложатся большим бременем на предприятия - производители.

Анализ статистических данных по промышленным предприятиям, основанный на работе Лаффера показывает, что большинство промышленных предприятий имеют высокое налоговое бремя по отношению к добавленной стоимости, что не стимулирует рост производственных инвестиций и невыгодным становится расширение производства. Нет достаточной увязки налоговой системы с развитием экономики и деятельностью непосредственных ее субъектов – предприятий. Потеря такой взаимосвязи может привести к тому, что налоговая система будет развиваться сама по себе, а предприятия, испытывая ее чрезмерное давление, - сами по себе и из-за этого многие предприятия будут поставлены на грань убыточности и банкротства. При этом отдельные предприятия будут заинтересованы в получении минимальной прибыли, чтобы избежать высокого налогообложения. Анализ данных статистики за 2005-2006 годы

показывает, что снижается уровень рентабельности промышленных предприятий и соответственно снижается доля чистой прибыли остающаяся в распоряжении промышленных предприятий (см. таблицу 3.2).

Налоговая система должна быть повернута лицом к производству, стимулируя его рост и тем самым, увеличивая базу налогообложения. Она же всецело зависит от массы производимой продукции. В связи с этим целесообразно рассмотреть некоторые общие для всех стран принципы развития налоговой системы, которые не учитываются в нашей практике. В западных странах, например, активно реализуется принцип эластичности поступления налоговых платежей в зависимости от уровня налоговых ставок. Анализ такой зависимости позволяет сделать вывод о том, что после снижения налоговых ставок до определенного уровня начинается эластичная зависимость между ростом массы налоговых поступлений и размерами снижения ставок налогообложения.

Налоговая система должна отражать интересы, как предпринимателей, так и государства. Тем более, что с точки зрения перспективного рассмотрения эти интересы в основном совпадают - это экономический рост, обеспечение конкурентоспособности производства, ориентация на его инновационное содержание, обеспечивающее сокращение издержек производства и обращения товаров и т.д. Среди сочетания этих интересов особое место занимают инвестиции, связанные с формированием материально-технической базы производства на более прогрессивных технологических основах. Но в результате высокого налогового изъятия доходов, предприятия не в состоянии обеспечивать не только количественный рост производственной базы, но и ее качественные изменения.

В частности, эмпирическим путем было доказано, что налоговое бремя от 36 до 45% к добавленной стоимости считается умеренным (кривая Лаффера).

Так если изъятие доходов предприятий через налоги превышает эту величину, то возникает стагнация производства, а затем и его спад, тем самым нарушается расширенный воспроизводственный цикл, становится невозможной инновационная деятельность, которая требует существенных капитальных затрат за счет накоплений предприятий.

Таблица 3.2

**Сравнительный анализ данных статистики по результатам
финансово-хозяйственной деятельности в разрезе отдельных отраслей
экономики за 2013-2014 годы
(по крупным предприятиям)**

(%)

	Рентабельность (отношение прибыли до уплаты налога к чистой выручке)		отклонение по сравнению с предыдущим годом	Доля чистой прибыли в чистой выручке)		отклонение по сравнению с предыдущим годом
	2014 г.	2013 г.		2014 г.	2013 г.	
Промышленность	7,16	10,8	-3,68	5,6	9,0	-3,4
в том числе:						
Электроэнергетика	7,83	9,23	-1,40	5,9	6,3	-0,39
Топливная	13,60	13,63	-0,03	10,3	9,8	0,56
Черная металлургия	0,90	7,48	-6,58	0,8	5,8	-5,05
Цветная металлургия	7,72	11,06	-3,34	6,8	9,4	-2,56
Химическая и нефтехимическая(без химико- фармацевтической)	1,52	1,01	0,51	0,4	-0,4	0,82
Машиностроение и металлообработка(без промышленности медицинской техники)	1,97	43,03	-41,06	1,5	42,3	-40,79
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно- бумажная)	5,55	10,05	-4,49	4,2	7,2	-2,99
Промышленность строительных материалов	30,79	19,13	11,66	25,9	15,1	10,87
Легкая	1,18	-2,40	3,58	0,7	-2,9	3,64
Пищевая	5,71	-0,11	5,81	4,0	-1,0	5,00
Табачная						

Источник: Государственный комитет по статистике Республики Узбекистан

Кроме того, налоговая система должна соответствовать элементарным требованиям теории налогообложения. В нашей республике базой налога на добавленную стоимость является не только прибыль и заработная плата (реальные элементы вновь созданной стоимости), но и амортизационные отчисления. Кроме того, в базу этого налога включается акциз, а также таможенные пошлины, которые никакого отношения к созданной (добавленной) стоимости не имеют. Необоснованно и то, что одним налогом (налогом на добавленную стоимость) облагается другой налоговый платеж - акциз. Из-за этого налог на добавленную стоимость теряет свое действительное содержание и практически превращается в налог с продаж (своеобразный многократный налог с оборота), что отрицательно действует на платежеспособность предприятий, снижает потребительский спрос населения и стимулирует рост инфляции. Таким образом, вышеперечисленные доводы указывают на присутствие негативных элементов в налогообложении.

Одним из наиболее существенных недостатков действующей налоговой системы является то, что она почти не стимулирует формирование в экономике наиболее важных пропорций развития. Ядром такой пропорциональности является соотношение темпов роста производительности труда и фонда потребления как на макро-, так и на микроуровне. Во всех странах с развитой рыночной экономикой эта пропорция контролируется государством различными методами.

Опережающий рост производительности труда по сравнению с фондом потребления выступает главной предпосылкой стабильного развития экономики, ее неинфляционного характера.

Как регулярно отмечается руководством страны, в центре внимания будут оставаться такие отрасли, как топливно-энергетические и газонефтехимические комплексы, энергетика, золотодобывающая и цветная металлургия, химическая промышленность и промышленность строительных материалов, сфера информационных и коммуникационных технологий.

Важное место в реализации экономической программы будут занимать легкая, в том числе текстильная промышленность, а также перерабатывающие отрасли, которые, базируясь на огромном ресурсном потенциале, решают ключевые задачи по обеспечению занятости населения.

Самого серьезного внимания от нас требует положение дел с модернизацией, техническим и технологическим перевооружением производства в ведущих отраслях экономики».

Налоговая политика должна быть направлена на достижение макроэкономических целей соответствующей страны, включая обеспечение занятости, роста производства, стабильности цен, равновесия платежного баланса, и одновременно она должна стимулировать предпринимательскую деятельность. Однако, в настоящее время в Узбекистане возникли проблемы в связи с НДС (налог на добавленную стоимость). Из-за действующих механизмов исчисления НДС сложилась малоэффективная конкурентная, деловая среда для внешнеэкономической деятельности предприятий, в которой выгодно экспортировать сырье, полуфабрикаты, энергоносители, и импортировать готовую продукцию.

Влияние НДС на ценообразование в основном формируется 3 факторами:

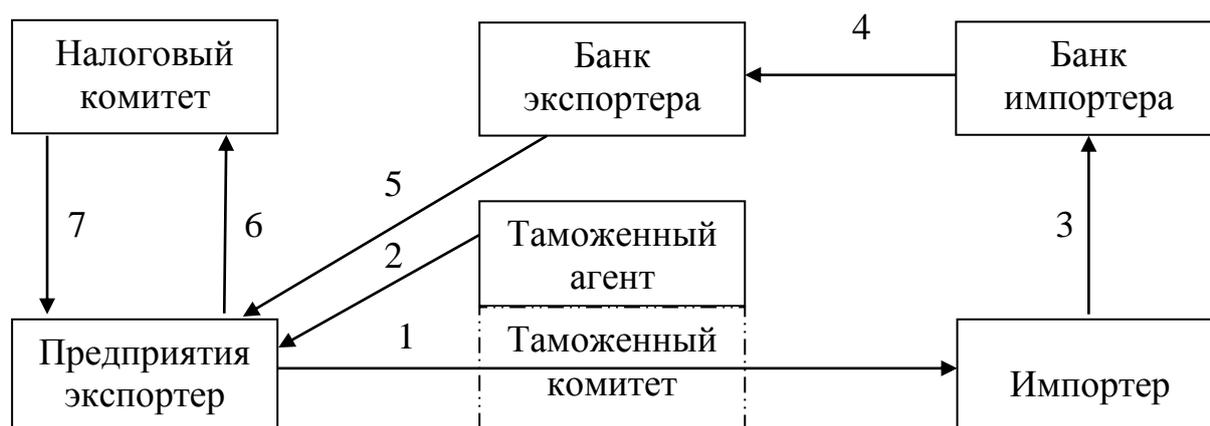
1) широкая база НДС приводит к включению ранее начисленных налогов (см. подробнее в разделах по налогообложению труда, налогов с прибыли и недр) и соответственно многократному обложению одних и тех же объектов.

2) Появления разрыва НДС при кооперации крупных предприятий и субъектов малого бизнеса. Ввиду данного обстоятельства налоговые обязательства крупных предприятий по НДС возрастают в несколько раз (см. подробно на стр. 22-25). В данном случае нарушается функционирование обычного режима взаимозачета по НДС, и отдельные предприятия терпят от этого убытки (происходит рост затрат и цен). Ввиду данного обстоятельства

действующая система НДС создает барьер для расширения хозяйственных связей между крупными и малыми предприятиями.

3) не предусмотрен механизм отражения НДС за введенные в строй основные средства при реализации продукции, произведенные данными основными средствами. Это приводит к двойному налогообложению амортизационных отчислений.

В Узбекистане на все виды экспортируемой продукции установлена единая ставка НДС в размере 0%³³. Это значит, что независимо от вида продукции, НДС на ее экспорт не начисляется, а из Госбюджета осуществляется возврат «входного» НДС, который экспортеры оплачивают своим поставщикам (сырье, топливо, комплектующие, услуги сторонних организаций) (Рис.3.1).



3.1- рисунок. Зачетный механизм исчисления НДС по нулевой ставке

1. Экспортер поставляет продукцию импортеру и пересылает торговые бумаги. Отправка товар или продукций должен осуществляться только через государственный таможенный комитет. Настоящее время экспорт товаров (за исключением драгоценных металлов) за иностранную валюту облагается по нулевой ставке.

2. После отправка таможенный агент предоставляет грузовая таможенная декларация и другие необходимые документы.

³³статья 212 Налогового кодекса Республики Узбекистан

3. Импортер исходя из данных бумаг направляет в банк поручение совершить транзакцию.

4. Банк импортера перечисляет деньги в банк экспортера.

5. Банк экспортера переводит средства на счет клиента и оповещает его о совершении оплаты

6. Сумма налога на добавленную стоимость принимается к зачету при экспорте товаров только при подтверждении факта вывоза товаров с территории Узбекистана и поступлении на счет предприятия валютной выручки от экспорта. Счетом-фактурой по экспортируемым товарам является грузовая таможенная декларация. Поэтому предприятия представляют документы в налоговый комитет, которые подтверждающие экспорт товаров³⁴:

- контракт (копия контракта, заверенная в установленном порядке);

- ГТД(грузовая таможенная декларация) с отметкой таможенного органа, осуществляющего выпуск товаров в режиме экспорта;

- товаросопроводительные документы с отметкой таможенного органа, расположенного в пункте пропуска с таможенной территории Республики Узбекистан, подтверждающие отправку товаров в страну назначения.

7. Отрицательная разница по НДС (превышение суммы НДС, относимой в зачет, над суммой начисленного НДС по облагаемым оборотам по нулевой ставке) подлежит возврату налогоплательщику. Возврат налога на добавленную стоимость производится в следующей очередности путем³⁵:

- погашения суммы НДС, подлежащего уплате по работам (услугам) выполненным (оказанным) нерезидентами на территории Узбекистана;

- погашения задолженности по другим налогам;

- перечисления оставшихся денежных средств на счет налогоплательщика. Перечисление денежных средств осуществляется Министерством финансов Республики Узбекистан.

³⁴статья 213 Налогового кодекса

³⁵статья 56 Налогового кодекса

Данного механизма (возврат «входного» НДС) использует практически все предприятий занимавший экспортам независимо от вида и готовность продукции. В результате экспортеры сырьевой продукции и товаров с высокой добавленной стоимости имеют одинаковые стимулы по зачету входного НДС.

А на все виды импортируемой продукции тоже действует единая ставка НДС в размере 20%. Сумма уплаченного предприятием-импортером НДС на импортируемую продукцию в зачет им не идет (расходы по НДС включаются в затраты предприятий) и для импортера сырьевой или готовую продукцию не существует отдельные условие.

В целях повышения конкурентоспособности национальной экономики, стимулирования экспортной деятельности и расширения производства импортозамещающей продукции предлагается использовать новый механизм исчисления НДС на внешнеэкономическую деятельность:

Во-первых, рекомендуется оставить без изменения действующую ставку НДС в размере 0% для всех экспортеров. Однако, предлагается одновременно ввести механизм дифференцированного возврата суммы входного НДС в зависимости от степени готовности продукции. Предприятиям, экспортирующим полуфабрикаты и другую промежуточную продукцию - целесообразно возвращать не всю сумму входного НДС, а только часть ее (например, от 80 до 100% в зависимости от степени обработки и готовности товара). Например, если предприятием легкой промышленности экспортируется хлопок-волокно – то экспортеру следует возвращать только 80% от уплаченного предприятием-экспортером входного НДС. В том случае, если экспортируется хлопчатобумажная ткань – то экспортеру целесообразно возвращать уже 90% от суммы входного НДС, если – костюмы, брюки, платья и другая готовая продукция – то экспортеру следует возвращать уже 100 % от суммы входного НДС. Аналогично можно дифференцировать сумму возврата входного НДС и в других отраслях экономики, в которых предприятия осуществляют экспортную деятельность.

Реализация данного механизма будет стимулировать расширение экспорта высокотехнологичной продукции с высокой добавленной стоимостью и, следовательно, инновационных, технически сложных товаров.

Для внедрения предлагаемого механизма дифференциации возврата НДС предварительно следует определить категорию товаров в зависимости от степени готовности продукции на момент получения грузовой таможенной декларации (ГТД) (Рис.1. Действия №2). На основе использования кодов ТН ВЭД (товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности)³⁶ необходимо разработать соответствующую классификацию товаров, в соответствии с которой ГНК будет осуществлять расчет суммы НДС, которая возвращается экспортеру. Первоначально целесообразно ввести три категории товаров - А, В и С, по которым будут применяться дифференцированные ставки возврата (Табл.3.3).

Таблица 3.3

Категория товаров по степени их готовности при дифференциации НДС

	А	В	С
Процент возврата	100%	90%	80%
Степень готовности продукции	Готовая продукция	Промежуточная продукция	Сырьевая продукция

Источник: составлена авторами.

Во-вторых, рекомендуется дифференцировать ставки НДС на импортируемую продукцию в размере от 5% до 30% в зависимости от ее вида. Так, на потребительские товары, которые не производятся в Узбекистане (рыба морская и морепродукты, чайный лист, кофе, гречка и др.) установить ставку НДС в размере 15%, потребительские товары первой необходимости (отдельные виды лекарственных препаратов, сельскохозяйственная техника, зерно пшеницы и мука, и др.),

³⁶ТН ВЭД – классификатор товаров, используемый при проведении таможенных операций декларантами и таможенными инспекторами. Ставки импортной и экспортной пошлины зависят от того, к какому коду ТН ВЭД относится товар.

потребительские товары не первой необходимости (холодильники, телевизоры, утюги, сантехническое оборудование и др.) – 25%, легковые автомобили – 30%. На все импортируемые товары производственно-технического назначения – от 5% до 15%.

Заключения по третьей главе

Реализация вышеприведенных и других необходимых мер с учетом приоритетов налоговой политики и ценообразования позволит создать деловую среду, благоприятную для диверсификации внешнеэкономической деятельности, повышению производственно-финансовой устойчивости субъектов хозяйствования. Предлагаемые меры вполне реализуемы на практике, а их апробирование позволит выбрать на системной основе наиболее оптимальный вариант модернизации налогообложения, определить этапы и последовательность их реализации, а также снизить риски государства и хозяйствующих субъектов при совершенствовании налоговых инструментов.

После дифференциации ставки НДС на импортируемую продукцию, сначала бюджет может потерять часть доходов. Однако, реализация данной меры создаёт выгодные условия для расширения деятельности отечественных товаропроизводителей. В дальнейшем ожидается снижение объемов импорта готовой дорогостоящей продукции, развитие отечественного производства и увеличение поступления средств в бюджет по другим налоговым платежам (ЕНП, НДСЛ, ЕСП и др). Данный механизм будет стимулировать завоз сырья, материалов, энергоносителей, современного оборудования, которые не производятся в Узбекистане.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Система косвенного налогообложения играет важнейшую роль в формировании бюджета страны. Однако следует признать, что в отличие от прямых налогов (налог на прибыль, налог на имущество и т.д.) косвенное налогообложение выполняет исключительно одну функцию – фискальную. Поэтому механизм функционирования косвенного налогообложения весьма важен.

Косвенные налоги - это налоги на услуги и товары. Цена товара или услуги частично или полностью несет в себе сумму налога. При их реализации владелец услуги либо товара получает сумму налога, которую впоследствии обязан перечислить государству.

Основная функция косвенных налогов является обеспечить бюджет средствами и защищать граждан страны. Например, акцизы на алкогольные напитки полезны, потому что граждане уменьшают потребление алкогольных напитков из-за их высоких цен благодаря акцизам.

Анализ доли косвенных налогов показывает, что весомую роль в доходах бюджета играет налог на добавленную стоимость. Доля НДС в общих доходах с 2010 по 2017 годы держится на уровне 27,9-29,9%. Минимальный объем поступлений среди косвенных налогов за этот период обеспечивает налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств. Его доля колеблется в пределах 2,3-3,7 %.

Косвенные налоги при умелом использовании становятся эффективным инструментом регулирования экономики государства. Они характеризуются быстрыми поступлениями, что в свою очередь дают возможность использовать эти средства на финансирование расходов. Также косвенные налоги снимают напряжение в межрегиональном распределении доходов местных бюджетов.

Система косвенных налогов должна базироваться на оптимальном сочетании интересов всех социальных слоев общества - предпринимателей,

работников, государственных служащих, учащихся, пенсионеров и других, которые имеют большие различия в количестве получаемых доходов.

При введении НДС в налоговую систему государство ставило перед собой следующие цели:

- расширить налогооблагаемую базу с целью обеспечения стабильного положения доходной части бюджета;
- защитить налоговые поступления от инфляционного обесценивания;
- формировать стабильный источник доходов в бюджет в условиях неустойчивой экономики;
- снизить избыточный платежеспособный спрос и тем самым решить два вопроса: ликвидировать товарный дефицит и снизить темпы стремительного накручивания инфляции.

Первая цель достигалась за счет того, что НДС охватывает практически все виды товаров и услуг и в наибольшей мере отвечает условиям рыночной экономики. Достижение второй цели заключалось в том, что НДС удачно сочетается с либерализацией цен, то есть чем выше цена, тем больше поступлений при неизменных ставках. В- третьих, государству легче вести учет товаров и услуг, нежели доходов юридических и физических лиц.

Для совершенствования системы косвенных налогов и обеспечить конкурентоспособность национальной экономики разработаны следующие рекомендации:

- снижение ставки НДС с 20% до 18%, которое в условиях высокой конкуренции на рынках приведет к снижению уровня рыночных цен на производимую продукцию, что отразится на адекватном росте конечного спроса. На макроуровне эффекты от снижения НДС будут способствовать росту платежеспособности конечного спроса, т.е. реального уровня потребления, инвестиций и чистого экспорта. Снижение ставки НДС будет способствовать повышению ценовой конкурентоспособности производимой продукции на мировом рынке. Недостающие средства госбюджета страны можно обеспечить за счет отмены отдельных налоговых льгот по НДС,

расширением круга подакцизных потребительских товаров (услуг) не первой необходимости и реализацией других мер;

- рекомендуется оставить без изменения действующую ставку НДС в размере 0% для всех экспортеров. Однако, предлагается одновременно ввести механизм дифференцированного возврата суммы входного НДС в зависимости от степени готовности продукции. Предприятиям, экспортирующим полуфабрикаты и другую промежуточную продукцию - целесообразно возвращать не всю сумму входного НДС, а только часть ее (например, от 80 до 100% в зависимости от степени обработки и готовности товара);

- рекомендуется дифференцировать ставки НДС на импортируемую продукцию в размере от 5% до 30% в зависимости от ее вида;

- для создания благоприятных условий для развития интеграционных связей между крупным и малым бизнесом можно рассмотреть вариант перехода субъектов малого предпринимательства на механизм расчета НДС при ставке 3-5 % (наряду с исчислением ЕНП) и одновременно, отменить малым предприятиям и микрофирмам «зачет» входного НДС, как это сделано в Китае. Другой вариант – замена ЕНП на НДС для малого бизнеса. В настоящее время, субъекты малого бизнеса, оплачивающие ЕНП и НДС (на добровольной основе) имеют право на «зачет» входного НДС. Реализация предлагаемой меры позволит сократить объемы возврата НДС из госбюджета, улучшить собираемость данного налога (использование счета-фактуры с выделением НДС) и взаиморасчеты предприятий по НДС, использующих различные режимы налогообложения;

- поэтапно принять меры по регистрации счетов-фактур, выписываемых при реализации товаров (работ, услуг) в Государственном налоговом комитете через персональный кабинет налогоплательщика. Ввести данную электронную форму составления и регистрацию счета-фактуры при реализации товара с учетом НДС (в тех секторах экономики и регионах республики, в которых созданы для этого условия). Реализация данной меры

позволит оптимизировать затраты на сбор налогов и обязательных отчислений, повысить эффективность мер по сокращению внебанковского оборота денежных средств (по аналогии опыта Турции, Казахстана, Кыргызстана, Республики Беларусь и других стран).

Предлагаемые меры вполне реализуемы на практике, а их апробирование позволит максимально снизить риски государства и хозяйствующих субъектов при совершенствовании налоговых механизмов.

Меры по возмещению средств Госбюджета при модернизации НДС в краткосрочной перспективе

Действующее положение	Рекомендации:
<p>Статья 208. Оборот по реализации товаров (работ, услуг), освобождаемый от налога, в том числе:</p> <p>13) медицинские (ветеринарные) услуги (за исключением косметологических), лекарственных средств и ...</p>	- на услуги частных медицинских центров, у которых услуги оказываются по договорным, свободным ценам, ввести обязательную оплату ими НДС;
14) услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах Республики Узбекистан и в воздушном пространстве Республики Узбекистан по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное;	-на услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах Республики Узбекистан и в воздушном пространстве Республики Узбекистан по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное, на общих основаниях начислять НДС;
15) санаторно-курортные, оздоровительные, туристско-экскурсионные услуги, а также услуги учреждений физической культуры и спорта.	- на услуги санаторно-курортных и оздоровительных услуг на общих основаниях начислять НДС;
<p>Статья 211. Импорт, освобождаемый от налога</p> <p>Освобождается от налога на добавленную стоимость импорт, включая:</p> <p>1) товары, ввозимые физическими лицами в пределах норм беспошлинного ввоза, утвержденных таможенным законодательством;</p> <p>7) технологическое оборудование, ввозимое на территорию Республики Узбекистан по перечню, утверждаемому в соответствии с законодательством, а также комплектующих изделий и ...</p>	Импорт облагать НДС по дифференцированным ставкам. Сырье и энергоносители облагать НДС по более низким ставкам (0% и выше). Остальные товары облагать НДС по более высоким ставкам – до 25% (за исключением п.7 Налогового кодекса).
<p>Статья 212. Экспорт товаров.</p> <p>Оборот по реализации товаров (за исключением драгоценных металлов) на экспорт за иностранную валюту облагается налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке.</p>	Действие нулевой ставки НДС на экспорт сырья и энергоресурсов целесообразно отменить, а на других товаров – дифференцировать.

Источник: составлено авторами на основе положений Налогового кодекса РУз.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Законы Республики Узбекистан.

1. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан от 25 декабря 2007г.
2. Об утверждении Таможенного кодекса Республики Узбекистан от 20.01.2016 г.
3. О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016 г.
4. О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан в связи с принятием основных направлений налоговой и бюджетной политики на 2017 год. Закон Республики Узбекистан от 27.12.2016 г. N ЗРУ-417.

Указы Президента Республики Узбекистан.

5. О мерах по коренному совершенствованию налогового администрирования, повышению собираемости налогов и других обязательных платежей от 18 июля 2017 г.
6. О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан от 7 февраля 2017 г.
7. О создании Фонда целевого финансирования государственных закупок сельскохозяйственной продукции и оснащения техникой сельского хозяйства при Кабинете Министров Республики Узбекистан от 27.06. 2017 г.
8. Реформы в Республике Узбекистан. Приложение №1 к Указу Президента Республики Узбекистан от 8.09.2017 г.

Постановления и Распоряжения Президента Республики Узбекистан.

9. О Программе локализации и производства готовой продукции, комплектующих изделий и материалов на 2015-2019 годы от 11.02.2015 г
10. О дополнительных мерах по техническому и технологическому перевооружению текстильных предприятий на основе внедрения современных технологий от 04.02.2016 г.
11. О мерах по коренному совершенствованию налогового администрирования, повышению собираемости налогов и других обязательных платежей. Указ Президента Республики Узбекистан № УП-5116 от 18.07.2017 г..
12. О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2017 год № ПП-2699 от 27.12.2016 г.
13. О создании Государственного фонда поддержки развития предпринимательской деятельности . Постановление Президента Республики Узбекистан № ПП-3225 от 17.08.2017 г.
14. О внесении изменений в постановление Президента Республики Узбекистан от 27 декабря 2016 года N ПП-2699 «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах государственного бюджета

Республики Узбекистан на 2017 год». Постановление Президента Республики Узбекистан № ПП-3075 от 20.06.2017 г.

Приказы Министерства финансов и других ведомств

15. О мерах по качественному завершению 2016 финансового года, повышению эффективности планирования бюджета в процессе исполнения параметров Госбюджета РУз и обеспечению строгого соблюдения требований бюджетного законодательства от 3.01.2017 г. №1.

16. О внесении изменений и дополнения в Перечень сырья, предназначенного для производства лекарственных средств и изделий медицинского назначения, освобождаемого при импорте от уплаты налога на добавленную стоимость (Зарегистрировано МЮ 14.07.2017 г. N 1952-3). Постановление от 13.06.2017 г. Министерства экономики N 136, Министерства финансов N 78, Министерства внешней торговли N 2017/09-10, Государственного таможенного комитета N 01-02/8-17, Министерства здравоохранения N 85/26.04.17

17. Положение о порядке применения льгот юридическими лицами, направляющими средства на инвестиции (Утверждено Постановлением от 17.07.2017 г. МФ N 110, МЭ N 140, ГНК N 2017-37 и ГТК N 01-02/8-29, зарегистрированным МЮ 25.08.2017 г. N 2918)

18. Об утверждении Положения о порядке применения льгот юридическими лицами, направляющими средства на инвестиции (Зарегистрировано МЮ 25.08.2017 г. N 2918) Постановление от 17.07.2017 г. Министерства финансов N 110, Министерства экономики N 140, Государственного налогового комитета N 2017-37, Государственного таможенного комитета N 01-02/8-29

Труды Президента Республики Узбекистан

19. Каримов И. А. Узбекистан – собственная модель перехода на рыночные отношения, - Ташкент, Узбекистан, 1993.–116 с.

20. Каримов И. А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. – Т.: Узбекистан, 2009.–48 с.

21. Каримов И. А. Концепция дальнейшего углубления демократических реформ и формирования гражданского общества в стране. Доклад Президента Республики Узбекистан на совместном заседании Законодательной палаты и Сената Олий Мажлиса Республики Узбекистан. – Народное слово, 13.11.2010.

22. Мирзиёев Ш.М. Выступление на совместном заседании Законодательной палаты и Сената Олий Мажлиса Республики Узбекистан. - Народное слово, 9.09.2016 г. Электронный ресурс: <http://www.press-service.uz/ru/news/5325/> (Обращение от 15.09.2016 г.)

23. Мирзиёев Ш.М. Последовательное продолжение демократических реформ, обеспечение в стране мира и спокойствия, создание достойных условий жизни для нашего народа – гарантия устойчивого развития. Доклад

на VIII съезде Либерально-демократической партии Узбекистана. – Народное слово, 02.11.2016 г.

24. Мирзиёев Ш.М. Критический анализ, жесткая дисциплина и персональная ответственность должны стать повседневной нормой в деятельности каждого руководителя. Доклад на расширенном заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2016 г. и важнейшим приоритетным направлениям экономической программы на 2017 г. – Правда Востока, 16.01.2017 г.

Специальная литература

25. Айвазов А.А., Ишина М.С. Методические подходы к оценке бюджетно-налогового потенциала региона // Аудит и финансовый анализ. 2009. №4. С.10-12

26. Айвазян С.А., Бродский Б.Е. Макроэкономическое моделирование: подходы, проблемы, пример эконометрической модели российской экономики. – Прикладная эконометрика, №2, 2006.

27. Балацкий Е.В. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. 2003. №2. С.88-105.

28. Воронин С.А. Государственное регулирование ценообразования в условиях повышения конкурентоспособности национальной экономики (на примере Республики Узбекистан). – Автореф. На соис. Учен. Степ. Д.э.н. по спец. 08.00.02. – Макроэкономика. – Т.: 2010.- с.12-13.

29. Гираев В.К., Султангаджиев Ш.М. Сравнительный анализ структуры и динамики налоговой нагрузки на экономику региона // Региональные проблемы преобразования экономики. 2012. №3. С.273-285

30. Завалишина И.А. Налоги: Теория и практика. – Т.: Мир экономики и права, 2004. С.96-100;

31. Концептуальные подходы формирования конкурентоспособной экономики Узбекистана. – Ташкент: Институт экономики, 2006.

32. Корень А.В., Татуйко А.В. Зарубежный опыт реализации налоговой политики по стимулированию экономического роста // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2016. Т.5 №4. С.187-191.

33. Курпаяниди К.И. Тенденции и перспективы развития экономики Узбекистана в условиях циклических колебаний мировой экономики. Экономический анализ: теория и практика. – М.: Издательский дом Финансы и кредит, №7, 2017г. С.65-75

34. Куртаева М.Г., Ремиханова Д.А. Налоговая нагрузка и пути ее оптимизации // Экономика и предпринимательство. 2016. №10. С.576-578

35. Мамаджанов И., Усманов К. Налогово-бюджетная политика на службе развития экономики. – Справочник финансового работника. // №3, 2015. С.52-56

36. Малкова Ю.В. Налоговый инструментарий обеспечения социальной поддержки граждан: опыт зарубежных стран. // журнал Финансового университета при Правительстве РФ: Экономика. Налоги.

Право. - №1, 2016 г. - С.127 (Электронный ресурс: www.elibraru.ru/contents.asp?titleid)

37. Новоселова Л.В. Новейшие преобразования налогово-бюджетной системы КНР в интересах социально-экономического развития страны // Российский экономический журнал, №1, 2016.

38. Пансков В.Г. Налоговые льготы: Теория и практика применения // журнал Финансового университета при Правительстве РФ: Экономика. Налоги. Право. - №1, 2016 г. - С.120 (Электронный ресурс: www.elibraru.ru/contents.asp?titleid)

39. Панкова С.В., Волохина В.А., Цыпин А.П. Ретроспективный анализ динамика доходов и расходов консолидированного бюджета Российской Федерации // Экономический анализ: теория и практика. – 2017. – Т.16, №4. – С.692-710

40. Третьякова Е.А., Алферова Т.В. Совершенствование методического инструментария оценки устойчивого развития промышленных предприятий. С.86-99

41. Петров Ю. Налог на добавленную стоимость: снижение ставки или отмена? – Российский экономический журнал, №1-2, 2009 г., С.25.

42. Портер М. Международная конкурентоспособность.– М.: Экономика.–2001.

43. Попова Г.Л. Налоговая нагрузка и налоговый потенциал региона: анализ взаимовлияния // Экономический анализ: теория и практика. 2017. – Т.7. - С.1382-1396 (<https://doi.org/10.24891/ea.16.7.1382>)

44. Саидова Г.К., Файзуллаев Я., Иномходжаев К., Шараватов А., Чепель С. Моделирование влияния изменения налоговых ставок на макроэкономические индикаторы. При содействии ПРООН. – Т.: 2006. – С.8, 23 и 24.

45. Чепель С., Ибрагимова Н. Экономический анализ налогового потенциала региона. // Рынок, деньги и кредит. - №4, 2011.

46. Шаталов С. Дискуссия о замене НДС на налог с продаж закончена // Аудит. 2013. №4. С.32-38.

47. James, S. and Nobes, C. (2012). The Economics of Taxation, 12th edn, Birmingham: Fiscal Publications.

48. Johnson, S. (1913) Taxation No Tyranny: An Answer to the Resolutions and Address of the American Congress in the works of Samuel Johnson, Volume 14, Troy, NY: Pafraets and Company, 93-144, www.samueljohnson.com (accessed 4 May 2004).

49. Cooley, T.F., Dwyer, M. (1998): Business Cycle Analysis Without Much Theory A Look at Structural VARs. Journal of Econometrics. 83(1–2), 57–88, March–April 1998.

50. Becker B., Marcus J., Martin J., Payout taxes and the allocation of investment. // Journal of Financial Economics Volume 107, Issue 1, January 2013, Pages 1-24(impact factor – 2.988) - <http://www.sciencedirect.com>

51. Riera D., Carlos C., Vuletin G., Tax multipliers: Pitfalls in measurement and identification. // Journal of Monetary Economics Volume 79, May 2016, Pages 30-48

52. Gnocchi S., Hauser D., Housework and fiscal expansions. // Journal of Monetary Economics Volume 79, May 2016, Pages 94-108(**impact factor – 0,947**) - <http://onlinelibrary.wiley.com>

53. Schmidt S. Fiscal Activism and the Zero Nominal Interest Rate Bound. // JOURNAL OF MONEY CREDIT AND BANKING Volume 49, Issue 4 June 2017 Pages 695–732(**impact factor – 0,947**) - <http://onlinelibrary.wiley.com>

Статистические материалы

54. Финансы Узбекистана. Статистические сборники за 2005-2016 годы. Госкомстат РУз.

55. Статистическое обозрение РУз. Статистические сборники за 2005-2016 годы. Госкомстат РУз.

56. Узбекистан в цифрах. Статистические сборники за 2005-2016 годы. Госкомстат РУз.

57. Промышленность Узбекистана. Статистические сборники за 2005-2016 годы. Госкомстат РУз.

58. Социально-экономическое положение Узбекистана за 2005-2016 годы. Госкомстат РУз.

59. Положение о порядке формирования и применения предельных договорных цен или предельного уровня рентабельности и тарифов на товары (работы, услуги), производимые хозяйствующими субъектами, включенными в Государственный реестр РУз объединений (предприятий)-монополистов. Утверждены постановлением Минфина РУз от 23 августа 2004г. №104, МЭ №40 и Госкомдемонополизации №7 и зарегистрированы МЮ № 1415 от 29 сентября 2004г.

Интернет ресурсы:

1. <http://www.stat.uz>
2. <http://mf.uz>
3. <https://soliq.uz/>
4. <http://www.akt.uz>
5. <http://www.lex.uz>
6. <http://www.garant.uz>
7. <http://www.antimon.ru>
8. <http://www.gki.uz>
9. <http://www.oecd.org>
10. <http://www.imf.org>.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1.

Обзор современного мирового опыта совершенствования НДС

Правительство Китая с 1 мая 2016 г. освободило предприятия страны от обязанности уплачивать налог на прибыль. Однако, начиная с этого периода, все китайские компании обязаны уплачивать НДС. Ожидается, что переход к НДС затронет около 10 млн. налогоплательщиков, имеющих отношение к таким отраслям, как строительство, недвижимость, сфера услуг и финансы. Предусматривается, что в связи с преобразованиями налоговые поступления в 2016 г. уменьшатся более чем на 500 млрд. юаней (около 77 млрд. долл). Власти решили пойти на увеличение дефицита бюджета до 3% от ВВП (в 2015 г. - 2,3%). Реформы в сфере налогообложения обосновываются тем, что «...из-за недостаточно динамичного процесса восстановления динамики развития мировой экономики, в условиях снижения темпов роста КНР методам экспансионистской фискальной политики следует отводить более важную роль. Для успешного проведения налоговых реформ в этом году государственные ассигнования будут существенно превышать доходы...»

В Греции с 1 июня 2016 г. высшая ставка НДС была повышена с 23 до 24 %, а греческие острова потеряли льготы по НДС³⁷.

В Малайзии с 1 апреля 2015 г. введен НДС по ставке 6 % (стандартная) и 0 % - для отдельных видов деятельности и товаров. В этой страны данный налог оплачивают все физические и юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, чей оборот составляет свыше 500 000 рингитов. Если оборот составляет меньше этой суммы – регистрация в качестве плательщика НДС является добровольной (механизм используется для получения зачета «входного» НДС). Данный платеж заменил налог с продаж, который исчислялся по ставке до 10 % и налог на сервис (до 7%).

В Японии в апреле 2014 г. ставка НДС была повышена с 5 до 8 %, а в конце 2019 г. предусматривается повысить ее до 10 %.

Во Франции на большинство товаров установлена ставка НДС в размере 19,6%. В то же время, на продукты первой необходимости, товары для инвалидов – 5,5%, на медикаменты, лекарства, газеты – 2,1 %. Освобождены от НДС финансовые услуги, услуги в сфере образования, здравоохранения и некоторые другие виды деятельности. Функционирует зачетный механизм исчисления НДС³⁸.

³⁷ Банковские вести, №21, 26 мая 2016 г.

³⁸ Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран: М., Издат. Юрайт, 2014 г. – С.196-197

В Казахстане с 1 января 2017 г. предусматривалось отказаться от использования НДС (12 %) и перейти на применение налога с продаж (по ставке 5 % с оборота без зачета). Однако, это решение было временно отклонено. Вместо этого, наоборот, для предпринимателей с 2017 г. отклонена добровольная постанова на учет по НДС. Введено правило, устанавливающее обязательную регистрацию любого хозяйствующего субъекта в качестве плательщика НДС, если торговый оборот у него составляет 3234-кратный размер месячного расчетного показателя (МРП), установленного на 1 января соответствующего финансового года (в 2016 г. – этот показатель составлял 30000 МРП). Теперь плательщиков НДС будет значительно больше, что свидетельствует об усилении действия механизма НДС³⁹.

В Республике Беларусь, сумма НДС, уплаченная в связи с приобретением товаров (работ, услуг), необходимых для производства необлагаемых товаров или оказания необлагаемых услуг, либо компенсируется налогоплательщику из бюджета, либо включается в себестоимость производимой продукции. На 2016 г. установлены следующие ставки НДС: 0%, 10%, 20%, а также по товарам, по которым цены регулируются государством - 9,09% и 16,67%.

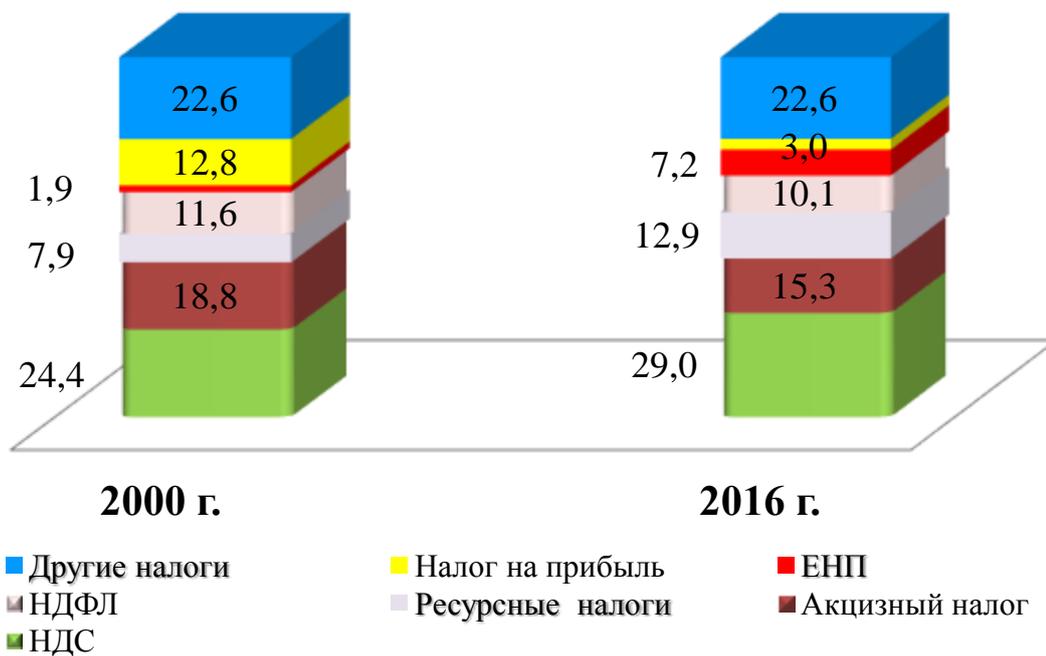
В Великобритании и Северной Ирландии малые предприятия с оборотом менее 67 тыс. фунтов в год освобождены от уплаты НДС. Стандартная ставка НДС до 2008 г. была установлена на уровне 17,5%. С 01.12.2011 г. до 31.12.2009 г. ставка была снижена до уровня 15%, а с 04.01.2011 г. вновь повышена до 20%. Имеется также пониженная ставка НДС в размере 5%, которая установлена на топливо, электроэнергию, используемые домашними хозяйствами, а также некоторые виды строительных работ, услуги за больными и престарелыми, предметы санитарии и гигиены. Ставка в размере 0% действует на экспорт, продовольственные товары первой необходимости, лекарства, строительство жилья, услуги водоснабжения и канализации, детскую одежду и некоторые другие товары (услуги). С 2002 г. фирмы, у которых годовой оборот составляет менее 187,5 тысяч фунтов имеют право использовать упрощенную схему расчета НДС. Они оплачивают НДС по пониженной ставке (от 2 до 12%), но в этом случае они лишаются права выставить в зачет «входной» НДС⁴⁰.

³⁹ www.mia.org.my/new

⁴⁰ Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран: М., Издат. Юрайт, 2014 г. – С.181-182

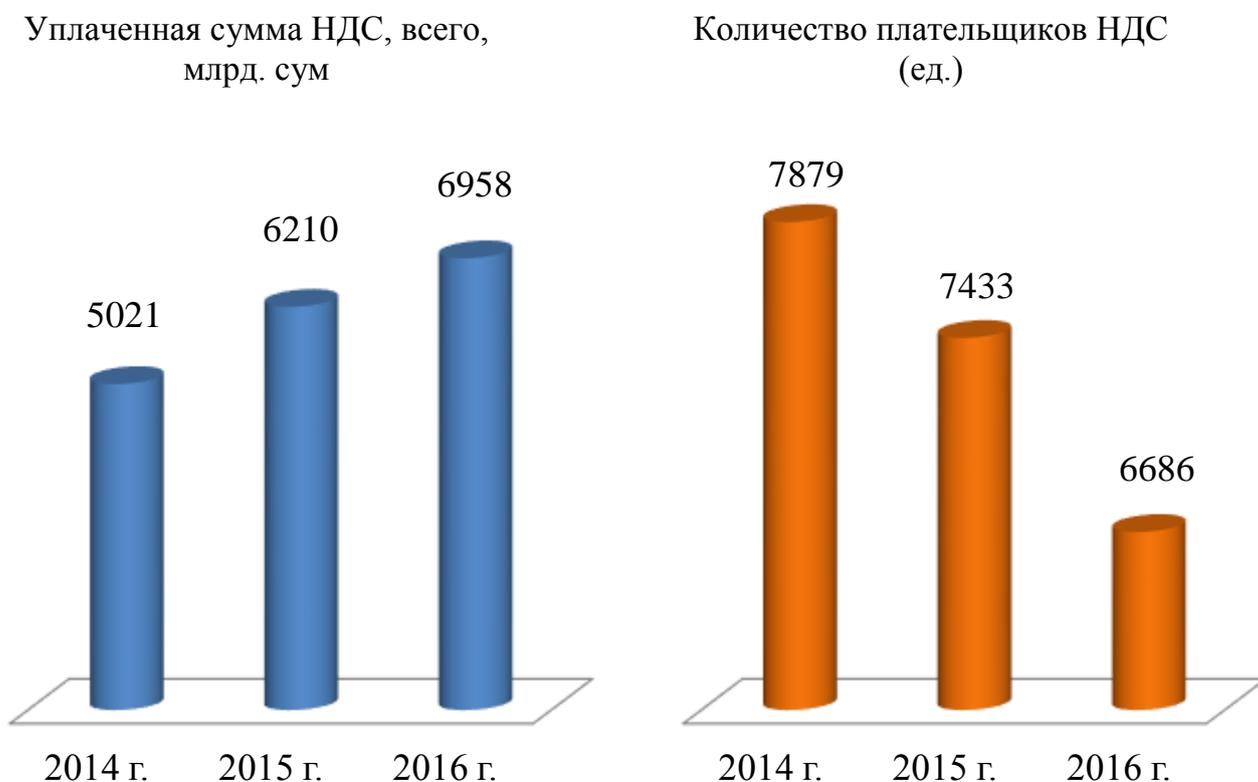
Приложение 2.

Изменение структуры доходов Госбюджета за 2000-2016 гг.,%



Приложение 3.

Количество плательщиков НДС и уплаченная ими сумма НДС



Примечание: уплаченная сумма НДС не включает объем НДС на импорт.

Приложение 4.

Условный пример удорожания продукции крупных предприятий под влиянием действия механизма исчисления НДС, в %

Расходы ТМЗ без НДС			Расходы ТМЗ с НДС			Др. расходы	Затраты, всего	Прибыль	Цена продукции	НДС	Цена с НДС	Удорожание от НДС
Цена сырья	Начисл. НДС	Цена с НДС	Цена сырья	Начисл. НДС	Цена с НДС							
-	-	-	25	5	30	38,4	63,4	20	83,4	16,6	100	0
30	-	30	-	-	-	38,4	68,4	20	88,4	17,7	106,1	6,1

Источник: здесь и далее расчеты авторов на основе условных данных

Приложение 5.

Условия для оплаты малым бизнесом НДС

Малое предприятие №1 – не платит НДС, а №2 – добровольно оплачивает НДС.	Цена рыночная	Цена без НДС	Начисл. НДС	Матер. Затраты (ТМЗ)			Др. расходы	Затраты, всего без налогов	ЕНП	Расходы всего	Прибыль	ЕНП и доля ТМЗ
				Цена ТМЗ	Входной НДС	Цена с НДС						
Почему малым предприятиям не выгодно платить НДС?												
Предприятие №1	100	100	0	25	5	30	55	85	5	90	10	5%
Предприятие №2	100	83,3	16,7	25	5	30	55	80	2,08	82,08	1,3	30%
Когда малым предприятиям будет выгодно платить НДС?												
Предприятие №1	100	100	0	70	14	84	1	85	5	90	10	5%
Предприятие №2	100	83,3	16,7	70	14	84	1	71	2,08	73,08	10,3	84%

Приложение 6.

Возможные варианты оплаты НДС и ожидаемые эффекты

Субъект малого бизнеса (СМБ) №1 – не платит НДС, а №2 – добровольно оплачивает НДС	Цена рыночная	Цена без НДС	Начисл. НДС	Матер. Затраты (ТМЗ)			Др. расходы	Затраты, всего без налогов	ЕНП	Расходы всего	Прибыль	Ставка ЕНП и доля ТМЗ
				Цена ТМЗ	Входной НДС	Цена с НДС						
Вариант №1 (СМБ при добровольной оплате НДС полностью освободить от уплаты ЕНП)												
Предприятия №1	100	100	0	60	12	72	13	85	5	90	10	5%
Предприятия №2	100	83,3	16,7	60	12	72	13	73	0	73	10,3	72%
Вариант №2 (для субъектов №1, добровольно не оплачивающих НДС, повысить ставку ЕНП до 8%, а субъекты №2 - полностью освободить от ЕНП)												
Предприятие №1	100	100	0	44	8,8	52,8	32,2	85	8	93	7	8%
Предприятие №2	100	83,3	16,7	44	8,8	52,8	32,2	76,2	0	76,2	7,1	53%
Вариант №3 (для всех СМБ ввести обязательный НДС по ставке 5% без зачета и полностью отменить для них ЕНП) – опыт Китая.												
Предприятие №1	100	100	0	25	5	30	55	85	5	90	10	5%
Предприятие №2	100	95,2	4,8	25	5	30	55	85	0	85,0	10,2	30%

Вариант 1. Для субъектов малого бизнеса, которые добровольно оплачивают НДС, следует полностью отменить уплату ЕНП (сейчас данный налог исчисляется в размере 50% от начисленной суммы ЕНП). В этом случае некоторым малым предприятиям будет выгодно добровольно оплачивать НДС (если у них доля ТМЗ составляет более 72%). В данном случае Госбюджет потеряет часть своих доходов.

Вариант 2. Для малых предприятий, которые не оплачивают добровольно НДС, повысить ставку ЕНП с 5% до 8%, а малые предприятия, которые оплачивают добровольно НДС, полностью освободить от уплаты ЕНП. Тогда при доле материальных ресурсов в цене продукции 53% малым предприятиям будет выгодно добровольно оплачивать НДС. Однако в этом случае могут иметь место и некоторые негативные последствия (например, сокращение размеров прибыли у субъектов малого бизнеса из-за повышения ставки ЕНП);

Вариант 3. Для всех СМБ можно ввести обязательный НДС по ставке от 3% до 5% без зачета входного НДС и полностью освободить малые предприятия от уплаты ЕНП (на примере современного опыта Китая). В этом случае прибыль малых предприятий будет возрастать и не требуется зачета входного НДС. Введение данной меры для малых предприятий окажет влияние и на крупный бизнес. Так, у крупных предприятий налоговые условия также будут улучшаться, но будет иметь место проблема с экспортом и необходимо решать вопрос с нулевой ставкой для экспортеров. Госбюджет также может потерять часть доходов за счет отмены ЕНП (до 3 трлн. сум). Кроме того, в краткосрочной перспективе могут усилиться инфляционные процессы под воздействием роста затрат и оптовых цен.