

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

**ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ**

**ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ**

*На правах рукописи*

*УДК: 336.22(334.74)*

**САНЖАРОВА ЛАЗИЗАХОН ДИЛШОД ҚИЗИ**  
**«ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ**  
**МАЛОГО БИЗНЕСА И ЧАСТНОГО**  
**ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА»**

**Специальность: 5А230601 – «Управление государственными  
финансами»**

**Диссертация**

Выполненная для получения академической степени магистра

Научный руководитель:

к.э.н., доц. Тагаев Б.

Ташкент – 2018

Диссертация выполнена на кафедре “Финансы” Ташкентского  
финансового института

Научный руководитель: к.э.н., доц. Б.Тагаев

Зав. кафедрой: д.э.н., проф. Т.Маликов

Начальник отдела магистратуры: к.э.н., доц. У.Ортиқов

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>3</b>
<b>ГЛАВА I. НАУЧНО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО БИЗНЕСА И ЧАСТНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА.....</b>	<b>10</b>
1.1. Роль и место малого бизнеса частного предпринимательства в экономике Узбекистана.....	10
1.2. Правовые основы налогообложения субъектов малого бизнеса и частного предпринимательства.....	17
1.3. Особенности налогообложения субъектов малого бизнеса.....	27
<b>Выводы по первой главе.....</b>	<b>35</b>
<b>ГЛАВА II. АНАЛИЗ ТЕКУЩЕГО СОСТОЯНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО БИЗНЕСА И ЧАСТНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН.....</b>	<b>37</b>
2.1. Текущее состояние налогообложения субъектов малого бизнеса и частного предпринимательства.....	37
2.2. Налоговые льготы и преференции для субъектов малого бизнеса и предпринимательства.....	55
2.3. Особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства в странах с различным уровнем развития....	63
<b>Выводы по второй главе.....</b>	<b>72</b>
<b>ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА ПОДДЕРЖКИ МАЛОГО БИЗНЕСА И ЧАСТНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА.....</b>	<b>73</b>
3.1. Проблемы налогообложения малого бизнеса и предпринимательства в Узбекистане.....	73
3.2. Направления совершенствования налоговой поддержки малого бизнеса.....	81
<b>Выводы по третьей главе.....</b>	<b>93</b>
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>	<b>95</b>
<b>СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....</b>	<b>98</b>

## ВВЕДЕНИЕ

**Обоснование и актуальность темы исследования.** Как показывает опыт прошлых лет, малый бизнес, являясь важнейшим структурообразующим сектором экономики, служит основным источником пополнения внутреннего рынка необходимыми товарами и услугами, диверсификации и обеспечения устойчивых темпов развития экономики, повышения благосостояния населения.

Ключевая роль в развитии малого бизнеса и предпринимательства отводится налогообложению. Определяя объем взимаемых налогов, государство оказывает воздействие на объем финансовых ресурсов, используемых субъектами малого бизнеса, на воспроизводство, на уровень занятости, а также на уровень поступлений налогов в бюджет.

Необходимость дальнейшего совершенствования налогообложения с целью его либерализации и создания благоприятных условий для развития малого бизнеса и обуславливает актуальность выбранной темы. Малый бизнес способствует созданию рабочих мест, восприимчивости экономики к техническому прогрессу, проведению диверсификации, смягчению кризисных явлений, развитию конкуренции, структурной и технической модернизации народного хозяйства.

Малые предприятия более динамично реагируют на рыночные изменения - гибкость и высокая приспособляемость являются главными их достоинствами. Малый бизнес в рыночной экономике - ведущий сектор, определяющий экономический рост, структуру и качество валового национального продукта.

Одним из важнейших документов, имеющих большое значение для развития отечественного рынка ценных бумаг, стал Указ Президента Республики Узбекистан от 7 февраля 2017 г. «О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан», где в разделе III «Приоритетные направления развития и либерализации эконом

качестве одного из направлений, касающихся дальнейшего укре.....

макроэкономической стабильности и сохранения высоких темпов роста экономики, предусмотрено расширение финансовых услуг за счет внедрения их новых видов, повышения качества, а также «развитие фондового рынка как альтернативного источника привлечения капиталов и размещения свободных ресурсов предприятий, финансовых институтов и населения».<sup>1</sup>

В соответствии со Стратегией действий по пяти приоритетным направлениям развития Республики Узбекистан в 2017-2021 годах в республике осуществляются масштабные институциональные и структурные реформы, направленные на сокращение присутствия государства в экономике, дальнейшее усиление защиты прав и приоритетной роли частной собственности, стимулирование развития малого бизнеса и частного предпринимательства.

С 1 января 2017 года отменены все виды внеплановых проверок деятельности субъектов предпринимательства, а также встречных проверок, в том числе по уголовным делам, ограничивающих законные права и интересы предпринимателей. Учрежден подлинно независимый институт – Уполномоченный при Президенте Республики Узбекистан по защите прав и законных интересов субъектов предпринимательства. Установлен запрет на применение в отношении субъектов предпринимательства уголовного наказания в виде лишения права на занятие предпринимательской деятельностью.

Сегодня малый бизнес решает множество важнейших социальных задач - создают новые рабочие места, мобилизуют внутренние инвестиции, насыщают потребительский рынок товарами и услугами, развивают нуждающиеся в финансировании социально значимые сферы экономики.

И именно поэтому для них создают такие значительные налоговые послабления. На сегодняшний день 90-95% хозяйствующих субъектов платят налоги по упрощенной системе налогообложения, а преобладающую часть

---

<sup>1</sup> Стратегия действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан в 2017-2021 годах от 7 февраля 2017 года за №УП-4947

доходов бюджета формируют поступления от крупных предприятий. Все это свидетельствует о том, что налоговая нагрузка на малый бизнес является минимальной и государство действительно стремится создать ему оптимальные условия.

**Предметом исследования** настоящей работы изучение перспектив и основных тенденций совершенствования налогообложения малого бизнеса.

**Объектом** исследования являются предприятия малого бизнеса.

**Цели и задачи исследования.** **Основной целью** работы является изучение современного состояния, структуры и направлений совершенствования налогообложения малого бизнеса в Республике Узбекистан.

Для достижения поставленной цели в работе мы преследовали следующие **задачи**:

- Изучить механизмы налогообложения малого бизнеса;
- Определить особенности налогообложения малого бизнеса в Узбекистане;
- Определение текущего состояния налогообложения малого бизнеса;
- Анализ факторов влияющих на своевременное и полное поступление налоговых платежей субъектами малого бизнеса;
- Изучение зарубежного опыта налогообложения малого бизнеса;
- Выявление основных направлений совершенствования малого бизнеса и частного предпринимательства в Узбекистане.

**Научная новизна магистерской диссертации** заключается в раскрытии отличительной от налоговых льгот сущности специальных налоговых режимов, приоритета их стимулирующей функции в налогообложении субъектов малого бизнеса и выработке практических рекомендаций по совершенствованию упрощенной системы налогообложения.

## **Основные вопросы и гипотеза исследования**

**гипотеза** диссертационного исследования базируется на совокупности теоретических положений и научной позиции автора, согласно которым формирование эффективной системы налогообложения малого бизнеса требует разработки налогового режима, ориентированного на динамический рост воспроизводственного потенциала субъектов малого предпринимательства, что обуславливает необходимость изменения методических подходов к оптимизации налоговой нагрузки.

**Теоретико-методологической основой исследования** послужили концепции и фундаментальные положения, нашедшие свое отражение в монографиях, научных трудах, и практико-ориентированных разработках зарубежных и отечественных авторов, публикациях научных и исследовательских центров, нормативно-правовых документах РФ и ее субъектов, ученых и специалистов в области теории налогообложения, теории предпринимательства, экономической теории, работы отечественных и зарубежных ученых в области налогового регулирования сектора СМП.

**Степень изученности проблемы.** В развитых рыночных экономиках существует обширная исследовательская литература по вопросам воздействия финансовой и кредитной системы на развитие малого бизнеса. При всем этом ощущается недостаток сравнительных исследовательских работ по данной тематике.

Фундаментальные положения теории налогообложения, содержащиеся в трудах У. Петти, Дж. Милля, А. Смита, Ф. Кенэ, А. Д. Рикардо, Жан Батист Сей, Дж. М. Кейнса, Джеймс Мида, А. Бернса, Г. Стайна, А. Лэффера, М. Фридмена, И. Фишера и Н. Калдора, позволили определить место специальных налоговых режимов в налоговой системе.

Исследования в области налогообложения малого бизнеса делали зарубежные авторы Алексейчева Е.<sup>2</sup>, Богатая И.Н.,<sup>3</sup> Брызгалин А.В.,<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Алексейчева Е., Куломзина Е., Магомедов М. Налоги и налогообложение. Учебник. М.: Дашков и К. 2017.- 300с.

Брялина Г.И.<sup>5</sup>, Горфинкель В.Е.<sup>6</sup>, Иванова Н.В.<sup>7</sup>, Карпова В.В.<sup>8</sup>, Лапуста М.Г.<sup>9</sup>, Мальгин В.А.<sup>10</sup> и другие.

Среди узбекских учёных занимавшихся данными такие учёные как Вахобов А. В.<sup>11</sup>, Жураев А.С.<sup>12</sup>, Хайдаров Н.Х.<sup>13</sup>, Маликов Т. С.<sup>14</sup>, Жиянова Н.Э.<sup>15</sup> и др. При всей ценности проведенных исследований, ряд научно-практических и методических вопросов действующей системы налогообложения субъектов малого предпринимательства требуют углубления исследования. Налоговый потенциал малого бизнеса, в достаточной степени не реализован в следствии недоступности комплексного подхода к анализу задач взимания налогов с субъектов малого предпринимательства и целевой направленности отдельных систем налогообложения. Очень слабо задействован потенциал налогового стимулирования инновационной активности субъектов малого предпринимательства. Выработка целостной концепции системы налогообложения субъектов малого предпринимательства, формирование рационального механизма ее функционирования в условиях модернизации экономики не завершены, и как следствие, низкая фискальная и регулирующая роль налогов с субъектов малого предпринимательства в

---

<sup>3</sup> Богатая И.Н. Резервы и пути развития предпринимательской деятельности в промышленности. Автореферат дис. на соиск.учеи. степени канд. эк. Наук. Ростов на - Дону, 1994. - 28 с.

<sup>4</sup> Брызгалов А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. Екб.: Налоги и финансовое право, 2002. - 272 с.

<sup>5</sup> Брялина Г.И. Развитие малого бизнеса в период становления рыночных отношений. Автореферат дис. насоиск.учен. степени кавд. эк. наук. Уфа, 1998.-25 с.

<sup>6</sup> Горфинкель В.Е., Швандар В.А., Антонова О.В., Маркова О.В., Окунева Л.П., Португалова О.В. Малые предприятия: организация, экономика, учет и налоги. Учебное пособие для ВУЗов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 357 с.

<sup>7</sup> Иванова Н.В.Налоги и налогообложение: учеб. Пособие М.: Феникс 2017-270с.

<sup>8</sup> Карпова В.В., Карпов А.В. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности: Практическое пособие- М.: ПРИОР, 1998. 150 с.

<sup>9</sup> Лапуста М.Г., Старостин Ю.Л. Малое предпринимательство. М.: Инфра-М, 1997.-320 с.

<sup>10</sup> Мальгин В.А. Рыночная экономика и малый бизнес. Казань.: Институт экономики управления и права, 1997. 50 с.49.

<sup>11</sup> Вахобов А., Жураев А. Солиқлар ва солиққа тортиш. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2009. - 448 б.

<sup>12</sup> Там же

<sup>13</sup> Маликов Т.С., Хайдаров Н.Х. Молия: умумдавлат молияси. Ўқув қўлланма. –Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2009. - 556 б.;

<sup>14</sup> Там же

<sup>15</sup> Жиянова Н.Э. Дальнейшие пути совершенствования налогообложения субъектов малого бизнеса на современном этапе развития рыночных отношений//“Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар” илмий электрон журнали. № 1, январь-февраль, 2017 йил Б. 1-8



современной налоговой системе

### **Теоретическая и методологическая основа исследования.**

Проведены исследования с использованием методов анализа и синтеза, приемов абстрагирования, сравнения, классификации, диалектического подхода, а также качественного и количественного анализа.

**Информационную и статистическую базу** исследования составляют данные Государственного Комитета по Статистике, Государственного Налогового Комитета, монографии ученых, статьи в ведущих экономических журналах, рабочие доклады американских и европейских исследовательских центров.

**Теоретическая значимость результатов исследования** обусловлена развитием теоретико-методологических основ налогового регулирования сектора малого предпринимательства, в обосновании налоговой компоненты специальных мер по поддержке бизнеса, базирующихся на выделении ключевой стимулирующей функции и особенностей специальных налоговых режимов (патентной и упрощенной систем налогообложения). Исходя из этого, положения и выводы диссертационного исследования могут быть использованы: для развития и совершенствования законодательного и нормативно-методического обеспечения налогообложения малого бизнеса; в научных исследованиях – при разработке вопросов налогообложения предпринимательства. Теоретические положения и выводы диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе в рамках совершенствования учебных курсов общепрофессиональных и специальных экономических дисциплин: «Финансы», «Налоги и налогообложение», «Налогообложение малого бизнеса». Практическая значимость результатов исследования состоит в прикладном характере методических разработок по совершенствованию механизма развития специальных налоговых режимов; в конкретных предложениях по корректировке действующего законодательства, регламентирующего налогообложение малого и среднего бизнеса на местном

уровнях; в рекомендациях по повышению эффективности использования органами местного самоуправления предоставленных им возможностей в области налогообложения субъектов малого и среднего предпринимательства.

**Во введении** обоснована актуальность темы диссертационного исследования, сформулированы его цель и основные задачи, положения, выносимые на защиту, определены объект, предмет, база и методы исследования, раскрыты научная новизна и практическая значимость работы.

**В первой главе** «Теоретические основы налогообложения субъектов малого предпринимательства» исследовано социально-экономическое значение малого бизнеса, проведен исторический обзор становления этого сектора; охарактеризованы особенности налогообложения малого предпринимательства в России и зарубежных странах, определена эффективность применения систем налогообложения на российских малых предприятиях и их влияние на финансовый результат.

**Во второй главе** показаны состояние потенциала и тенденции развития малого бизнеса, проанализированы основные показатели налогообложения малых предприятий на примере города Ташкента.

**В третьей главе** сформулированы пути ее реформирования и разработаны соответствующие практические рекомендации, направленные на развитие малого бизнеса путем анализа направлений оптимизации налогообложения в условиях реформирования налогового законодательства, позволяющая определить оптимальный вариант системы налогообложения, как с точки зрения предприятия, так и государства.

**В заключении** содержатся основные выводы и рекомендации по результатам диссертационного исследования.

# **ГЛАВА I. НАУЧНО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО БИЗНЕСА И ЧАСТНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

## **1.1. Роль и место малого бизнеса частного предпринимательства в экономике Узбекистана**

В настоящее время в развитии экономики Узбекистана малый бизнес играет важную роль. Формирование малых рыночных структур во всех без исключения отраслях и сферах экономики страны отвечает мирохозяйственным тенденциям экономических процессов, так как во всех странах мира в сфере малого бизнеса действует очень большое число небольших предприятий самого разнообразного профиля практически во всех отраслях. В настоящее время в экономике Узбекистана одновременно функционируют крупные и малые предприятия, а также осуществляется деятельность, базирующаяся на личном и семейном труде.

Рассмотрим развитие малого бизнеса и предпринимательства Республики Узбекистан и его роль в экономике страны. По данным Государственного комитета по статистике результате принимаемых мер по формированию деловой среды, всесторонней поддержке и дальнейшему стимулированию развития малого бизнеса и частного предпринимательства в январе-декабре 2017 года создано 38,2 тыс. новых субъектов малых предприятий и микрофирм (без дехканских и фермерских хозяйств, 122 % к аналогичному периоду 2016 года). Наибольшее количество малого бизнеса создано в отраслях промышленности (27 %), сфере торговли (21 %), сельском, лесном, рыбном хозяйстве (13 %) и строительстве (10 %).

По состоянию на 1 января 2018 года в республике количество действующих субъектов малого бизнеса (без дехканских и фермерских хозяйств) составило 229 666 единиц.

Субъектами малого бизнеса и частного предпринимательства в 2017 годе:

– произведено промышленной продукции на 57 095,6 млрд. сум (39,6 % всего промышленного производства), или 102,1 % к уровню января-декабря 2016 года;

– освоено инвестиций на 19 407,1 млрд. сум (32,0 % от общего объема освоенных инвестиций республики), или 95,5 % к уровню января-декабря 2016 года;

– выполнено строительных работ на 22 173,8 млрд. сум (65,1 % от общего объема строительных работ), или 103,2 % к уровню января-декабря 2016 года;

– произведено (оказано) услуг на 68 161,9 млрд. сум (58,4 % от общего объема услуг), или 99,9 % к уровню января-декабря 2016 года;

– сформировано 88,4 % от общего объема розничного товарооборота, который составил 93 508,0 млрд. сум (рост на 1,1 %);

– обеспечен рост грузооборота автомобильного транспорта на 5,3 % (77,9 % от общего объема грузооборота);

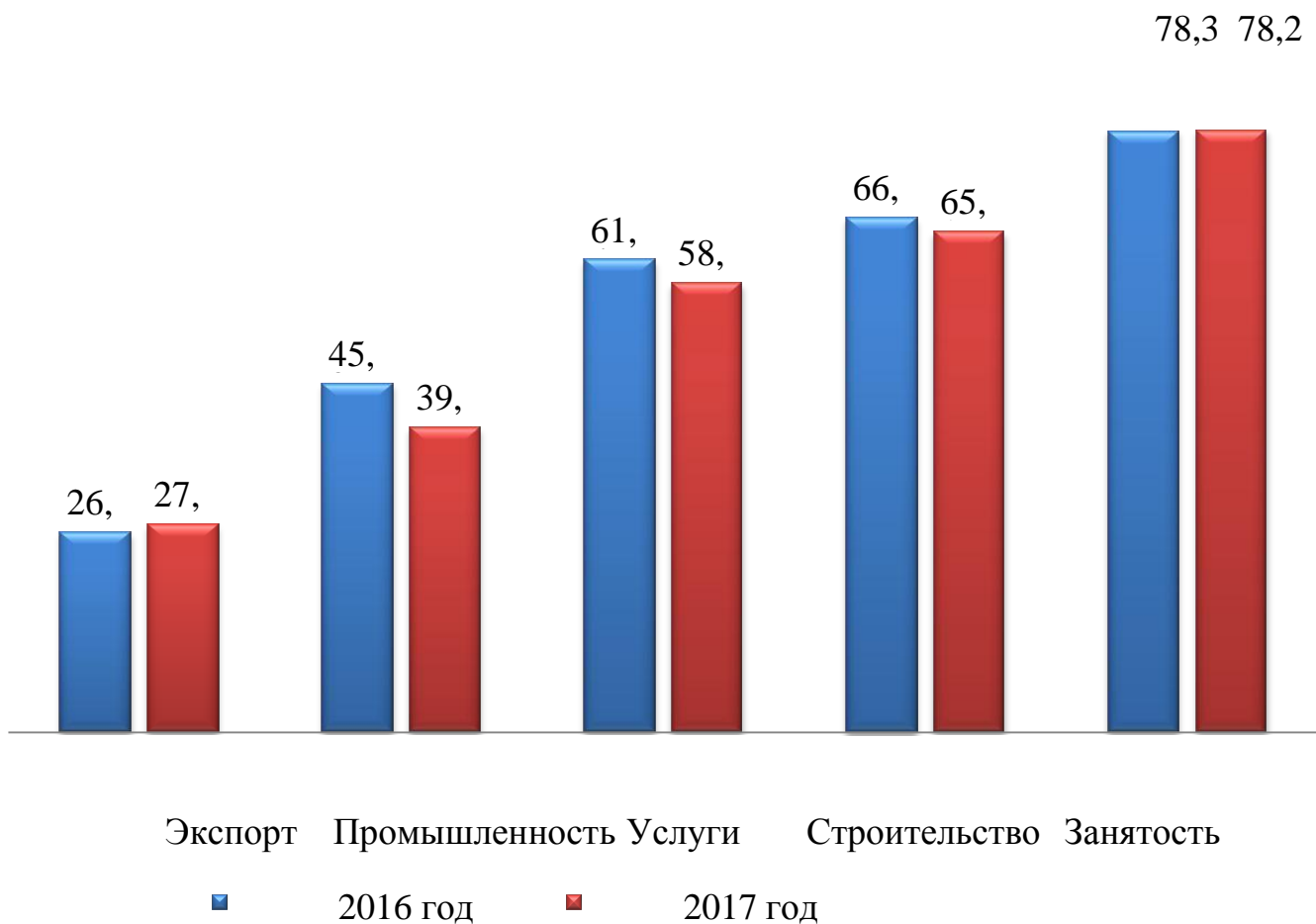
– обеспечен рост пассажирооборота на 3,1 % (94,8 % от общего объема пассажирооборота);

– обеспечена занятость 10 587,7 тыс. человек, или 78,3 % всех занятых в экономике (рост на 1,8 %).

– экспортировано продукции (товаров и услуг) на 3 763,5 млн. долл. США (27,0 % от общего объема экспорта), что на 624,4 млн. долл. США, или на 19,9 % больше 2016 года;

Росту объема экспорта способствовало увеличение количества малых предприятий и микрофирм, экспортирующих товары и услуги. По сравнению с 2016 годом, их количество возросло на 1 310 единиц, в частности, промышленных (733), торговых (329), сельскохозяйственных (162).

В настоящее время малый бизнес и частное предпринимательство играют ключевую роль в модернизации национальной экономики страны, о чем наглядно свидетельствуют следующие данные.



**Рис. 1. Доля малого бизнеса и частного предпринимательства (в % к общему объему)<sup>16</sup>**

В результате проводимых в стране реформ растет доля малого бизнеса и частного предпринимательства, частный сектор занимает все более важное место в экономике государства.

В разрезе по основным видам экономической деятельности наибольшая доля малого бизнеса и частного предпринимательства в 2017 году наблюдалась в сельском хозяйстве – 99,0 %, пассажирообороте – 94,8 %, торговле – 88,4 %, занятости – 78,3 %, грузообороте – 77,9 %.

Одним из драйверов впечатляющего роста экономики Узбекистана за годы независимости является малый бизнес и частное предпринимательство.

По состоянию на 1 апреля 2018 в республике количество действующих субъектов малого бизнеса без учета дехканских и фермерских хозяйств

<sup>16</sup> Государственный комитет по статистике, малый бизнес и предпринимательство, 2018 год, [www.stat.uz](http://www.stat.uz)

составило 238,5 тысяч, против 99,4 тысячи в 2001 году. Из общей численности субъектов малого бизнеса 8,2% составляют малые предприятия, 91,8% - микрофирмы.

В разрезе отраслей 9,1% субъектов малого бизнеса осуществляют деятельность в сельском хозяйстве, в промышленности – 20,9%, строительстве – 11%, торговле и питания – 34,1%, перевозке грузов – 5,2% и в других сферах деятельности – 19,7%.

Высокий вклад субъектов малого бизнеса в производство промышленной продукции в регионах приходится на город Ташкент – 71,3%, Наманганскую - 68,4%, Джизакскую – 61,3% и Самаркандскую – 55,5% области. Аналогичный показатель малого бизнеса Ташкентской области составляет 29,6%, Кашкадарьинской – 23,1% Навоийской области – 18,8%, Республике Каракалпакстан – 18%.

Вместе с тем, следует отметить проблемы, которые ограничивают полную реализацию потенциальных возможностей малого бизнеса.

1. Более 62% занятых в малом бизнесе страны занимаются индивидуальным предпринимательством и лишь около 16% приходится на малые предприятия и микрофирмы. Низкая доля занятых в малых предприятиях отмечена в Навоийской (11,3%), Кашкадарьинской (12,4%) и Ташкентской (13,2%) областях.

2. В структуре занятых в малом бизнесе 34,2% занято в сельском хозяйстве, а в промышленном производстве - 12,7%, в строительстве – 11,6%, в торговле - 13,4% и в сфере услуг – 28,1%.

Данная структура занятости по отраслям свидетельствует о низком уровне концентрации деятельности малых предприятий в сфере промышленного производства, где производительность созданных рабочих мест относительно выше, чем в других отраслях. Сохранение данной тенденции в перспективе может вызвать проблемы, связанные с ростом реальных доходов населения от оплаты труда и предпринимательской

деятельности, что ограничивает возможности государства в предоставлении населению социальных гарантий.

3. Высокая доля численности субъектов малого бизнеса сохраняется в торговле (26,7% от общего количества или 63,7 тысячи субъектов). В розничном товарообороте на долю малых предприятий и микрофирм приходится 20,2%, на долю индивидуальных предпринимателей - 69,4% от их общего количества, что негативно сказывается на поступлении денежных средств в банковский сектор и искажает потенциал налогооблагаемой базы субъектов малого бизнеса.

4. В региональном разрезе наибольшее количество субъектов малого бизнеса осуществляет свою деятельность в городе Ташкенте (22,6%), Ташкентской (9,6%), Ферганской (8,8%) и Андижанской (8,7%) областях. В данных четырех регионах осуществляют свою деятельность около 50% субъектов малого бизнеса от их общего количества, что свидетельствует о наличии неиспользованного потенциала развития малого бизнеса в других регионах, в таких как Сырдарьинская (3,2%), Навоийская (3,3%) и Джизакская (4,2%) области.

За последние годы в Узбекистане был проведен ряд мероприятий, способствующих развитию малого предпринимательства, ведь именно оно играет ключевую роль в развитии экономики в целом. Предпринимательская активность является одним из основных элементов экономического роста страны, а также возможностью регулярного заработка для ее гражданина. В республике для развития малого бизнеса и частного предпринимательства созданы следующие условия:

1. Время для регистрации малого бизнеса составляет 30 минут. Для регистрации субъекта, в качестве индивидуального предпринимателя требуется подготовить только один документ, а в качестве малого предприятия с юридическим лицом - два документа.

2. Ставка единого налогового платежа, по которому практически облагаются все малые предприятия, составляет 5% от объемов

реализованных товаров и услуг, которая является важным фактором создания благоприятных условий для развития малого бизнеса. Действующая ставка единого социального платежа, по которому облагаются все виды деятельности субъектов малого бизнеса, составляет 15%.

3. Вновь созданным производственным предприятиям с иностранными инвестициями предоставляется право применения в течение пяти лет ставок налогов и других обязательных платежей, действовавших на дату их регистрации. Начиная с 2018 года, субъекты малого бизнеса, владеющие свыше 1 га земли, выплачивают единый земельный налог.

4. Финансовая поддержка субъектов малого предпринимательства осуществляется посредством: выдачи банками кредитов с субсидированной ставкой; поручительства Государственного фонда поддержки развития предпринимательской деятельности субъектам бизнеса в размере до 50% от суммы получаемого кредита и представления Фондом компенсации процентных расходов по кредитам коммерческих банков.

5. Интересы бизнеса защищены институтом Уполномоченного по защите прав и законных интересов субъектов предпринимательства. В Узбекистане отменены внеплановые проверки деятельности малого бизнеса, субъекты предпринимательства освобождены от всех видов ответственности, совершившие впервые финансово-хозяйственные правонарушения;

6. Во всех регионах страны созданы центры содействия предпринимательству с их дислокацией в помещениях, где функционирует единые центры по оказанию государственных услуг субъектам предпринимательства по принципу "одно окно". Начинающим предпринимателям созданы бизнес-инкубаторы, которые оказывают правовую и консультативную поддержку в подготовке бизнес-планов, получении необходимой информации.

7. Повсеместно в стране организованы учебные курсы для предпринимателей по ведению бизнеса, осуществляющих проекты на базе приватизированных объектов, созданы кластеры молодежного



предпринимательства, где молодым начинающим предпринимателям предоставлены в аренду площадки по нулевой ставке сроком на 5 лет.

Благодаря активным мерам, предпринимаемым правительством, макроэкономическая и деловая среда, в которой функционирует малый бизнес и частное предпринимательство, сегодня значительно улучшилась. Это признают как отечественные предприниматели, так и зарубежные эксперты.

Свое дело начинающий предприниматель может открыть как в виде физического лица, так и юридического. В настоящее время в Узбекистане существует ряд организационно-правовых форм предпринимательства:

Субъекты малого бизнеса и частного предпринимательства имеют право осуществлять экспорт товаров и услуг за иностранную валюту без предварительной оплаты, открытия аккредитива или гарантии со сроком поступления выручки или обратного ввоза в течение 180 дней при наличии полиса по страхованию экспортного контракта, выданного в установленном порядке.

С 1 января 2018 года субъектами предпринимательства (бизнеса) являются:

- индивидуальные предприниматели;
- микрофирмы со среднегодовой численностью работников не более двадцати пяти человек;
- малые предприятия со среднегодовой численностью работников не более двухсот пятидесяти человек;
- средние предприятия со среднегодовой численностью работников не более пятисот человек;
- крупные предприятия со среднегодовой численностью работников свыше пятисот человек.

Хозяйственные общества с государственной долей в уставном фонде (капитале) вне зависимости от размера государственной доли являются субъектами частного предпринимательства (бизнеса).

Кроме критериев численности в Налоговом кодексе существуют еще критерии по видам деятельности, Например Статья 350. Налогоплательщики Единый налоговый платеж не распространяется на микрофирмы и малые предприятия:

- осуществляющие производство подакцизной продукции и добычу полезных ископаемых, облагаемых налогом за пользование недрами, за исключением микрофирм и малых предприятий, производящих жженый кирпич на основе современных энергосберегающих

Государственная регистрация субъектов предпринимательства осуществляется в сети Интернет в режиме онлайн в течение 30 минут. Увеличено с 16 до 34 единиц видов государственных услуг, оказываемых субъектам предпринимательства исключительно через центры «одно окно».

Создан Государственный фонд поддержки развития предпринимательской деятельности, обеспечивающий оказание финансового содействия субъектам предпринимательства за счет внедрения новых инструментов государственной поддержки. Упрощен механизм выделения микрокредитов вновь зарегистрированным индивидуальным предпринимателям и субъектам семейного предпринимательства без образования юридического лица.

## **1.2. Правовые основы налогообложения субъектов малого бизнеса и частного предпринимательства**

Говоря об основных факторах эффективного развития малого бизнеса и частного предпринимательства в Узбекистане, следует особо отметить существенное влияние, оказанное на этот процесс кардинальными преобразованиями в налоговой сфере.

Международный опыт показывает, что именно налоговая политика в значительной мере определяет судьбу бизнеса. Чрезмерная налоговая нагрузка может погубить любую инициативу предпринимателей, и наоборот, снижение налогов является мощным стимулом к повышению деловой активности. В Узбекистане за годы независимости осуществлялась системная работа по совершенствованию налогового законодательства, направленная на поэтапное снижение налоговой нагрузки, упрощение данной системы, повышение защищенности налогоплательщиков от необоснованного вмешательства в их деятельность. Чтобы осознать значимость этой работы, давайте обратимся к конкретным цифрам.

Законом Республики Узбекистан от 29 декабря 2017 года № ЗРУ-454 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан в связи с принятием основных направлений налоговой и бюджетной политики на 2018 год»;

Законом Республики Узбекистан от 30 декабря 2017 года № ЗРУ-455 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан в связи с совершенствованием налогового администрирования»;

Законом Республики Узбекистан от 3 января 2018 года № ЗРУ-456 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан в связи с совершенствованием деятельности отдельных государственных органов, а также принятием дополнительных мер по обеспечению гарантий защиты прав и свобод граждан»;

Постановлением Президента Республики Узбекистан от 29 декабря 2017 года № ПП–3454 «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2018 год».

Если в 1992 году ставка налога на прибыль предприятий составляла 45 процентов, то в 2016 году она была на уровне 7,5 процента. Ставка единого социального платежа соответственно снизилась за тот же период с 40

процентов до 25, а для микрофирм и малых предприятий — до 15 процентов. Максимальная ставка налога на доходы физических лиц с 60 процентов доведена до 23. При этом с 2015 года введена нулевая ставка налога на доходы физических лиц с низким уровнем дохода — менее одного размера минимальной заработной платы (МРЗП). К этому следует добавить, что для стимулирования потребительского спроса и расширения производства товаров, работ и услуг ставка НДС была снижена с 30 до 20 процентов. В результате снижения налоговой нагрузки, предоставления налоговых льгот в распоряжении более 50 тысяч предприятий ежегодно остается в среднем около 9 триллионов сумов (курс ЦБ РУ на 06.07.2017, 1\$= 3986.55 сум).

Дополнительным стимулом для развития малого бизнеса и частного предпринимательства стало внедрение с 1997 года механизма уплаты единого налогового платежа субъектами малого бизнеса, ставка по которому снизилась с 15,2 процента от объема валовой выручки до пяти процентов в настоящее время.

Важную роль в формировании единой и гармоничной системы доходов Государственного бюджета играет принятие Налогового кодекса в новой редакции, введенного с 2008 года, которым предусматривается дальнейшее усиление обеспечения законных прав налогоплательщиков, повышение их защищенности от неправомерных действий контролирующих органов, а также совершенствование механизма исчисления и порядка уплаты налогов и обязательных платежей.

В результате реформирования сферы налогообложения соотношение общего объема налоговых доходов Государственного бюджета к ВВП, используемое в качестве показателя налогового бремени, в целом снизилось с 49,3 процента в 1992 году до 20,6 процента в 2016 году, что послужило стимулом и поддержкой для развития предпринимательства. При этом надо отметить, что налоговая нагрузка в большинстве стран значительно выше, чем в Узбекистане.

В 2017 году действующая система налогообложения предпринимательской деятельности в целом не претерпела существенных изменений. Основные ставки налогов и обязательных отчислений субъектов предпринимательства остались на уровне 2016 года. С 1 января 2017 года с 7,5 процента до 8 процентов была увеличена ставка обязательных страховых взносов граждан во внебюджетный Пенсионный фонд, проиндексированы некоторые ставки акцизного налога, налога за пользование водными ресурсами, земельного налога.

Одним из направлений Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан, утвержденной указом Президента от 7 февраля 2017 года, является продолжение институциональных и структурных реформ по сокращению присутствия государства в экономике, дальнейшему усилению защиты прав и приоритетной роли частной собственности, стимулированию развития малого бизнеса и частного предпринимательства.

Согласно 5-статьи Закона Республики Узбекистан «О гарантиях свободы предпринимательской деятельности» субъектами малого предпринимательства являются: индивидуальные предприниматели; микрофирмы со среднегодовой численностью работников, занятых в производственных отраслях, — не более двадцати человек, в сфере услуг и других непроизводственной отраслях — не более десяти человек, в оптовой, розничной торговле и общественном питании — не более пяти человек; малые предприятия со среднегодовой численностью работников, занятых в отраслях: легкой и пищевой промышленности, металлообработки и приборостроения, деревообрабатывающей, мебельной промышленности и промышленности строительных материалов — не более ста человек; машиностроения, металлургии, топливно-энергетической и химической промышленности, производства и переработки сельскохозяйственной продукции, строительства и прочей промышленно-производственной сферы — не более пятидесяти человек; науки, научного обслуживания, транспорта, связи, сферы услуг (кроме страховых компаний), торговли и общественного

питания и другой непроизводственной сферы — не более двадцати пяти человек.

Установление тех или иных ставок во многом зависит от других макроэкономических показателей страны и эти показатели рассматриваются во взаимосвязи.

С 1 января 2018 года установился следующий порядок, по которому:

- вновь созданным субъектам малого и среднего предпринимательства, осуществляющим строительство объектов для собственных нужд, предоставляется право на получение на уведомительной основе налогового кредита (отсрочки) по уплате единого налогового платежа сроком до 12 месяцев с даты получения разрешения на производство строительно-монтажных работ, а по объектам, не требующим получения разрешения на производство строительно-монтажных работ – с даты государственной регистрации субъекта предпринимательства;

- вводится единый совокупный налог для субъектов предпринимательства, уплачивающих общеустановленные налоги, по ставке 16 процентов с выручки, за счет объединения налогов на прибыль, на добавленную стоимость, на имущество юридических лиц, на пользование водными ресурсами, на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры и земельного налога для юридических лиц;

- хозяйствующие субъекты, уплачивающие общеустановленные налоги, осуществляют единый платеж по внебюджетным фондам на единый транзитный счет взамен обязательных отчислений во внебюджетный Пенсионный фонд, Дорожный фонд, Фонд реконструкции, капитального ремонта и оснащения общеобразовательных школ, профессиональных колледжей, академических лицеев и медицинских учреждений, который будет распределяться в соответствующие фонды финансовыми органами в установленном порядке.

- из объекта налогообложения налога на имущество исключается оборудование;

- отменяется требование о необходимости уведомления органа государственной налоговой службы о переходе на уплату единого налогового платежа в течение пятнадцати дней со дня государственной регистрации. При этом выбор режима налогообложения осуществляется при государственной регистрации субъекта предпринимательства путем указания соответствующей информации в заявлении для государственной регистрации субъекта предпринимательства.

Новые подходы к налогообложению и новые ставки налогов и обязательных платежей должны быть предусмотрены в концепции налогово-бюджетной политики на 2018 год и должны быть разработаны с участием опытных специалистов-практиков, экспертов и членов экспертной комиссии по дальнейшему совершенствованию налоговой системы, созданной Распоряжением Президента страны от 20.07.2017 г. № Р-4999.

Согласно статье 348 Налогового кодекса Республики Узбекистан «упрощенный порядок налогообложения применяется для отдельных категорий налогоплательщиков и предусматривает применение специальных правил исчисления и уплаты единого налогового платежа, единого земельного налога и фиксированного налога на отдельные виды предпринимательской деятельности, а также представления налоговой отчетности по этим налогам».

С целью упрощения введения налогового учета субъектами малого бизнеса с 1998 года в республике внедряется «упрощенная система налогообложения» для микрофирм и малых предприятий. Упрощенная система применяется наряду с действующей системой налогообложения, предусмотренной Налоговым кодексом Республики Узбекистан. Право выбора системы налогообложения предоставляется микрофирмам и малым предприятиям на добровольной основе, за исключением микрофирм и малых предприятий, осуществляющих отдельные виды предпринимательской деятельности, по которым установлен особый порядок налогообложения.

Субъект, уплачивающий единый налог, не является плательщиком НДС (за исключением случаев, когда субъект самостоятельно принимает решение быть плательщиком такого налога), налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, платы (налога) за землю, сбора за специальное использование природных ресурсов, сбора на обязательное социальное страхование, коммунального налога, налога на промысел, сбора на обязательное пенсионное страхование и пр.

Ставка единого налога для физических лиц устанавливается в зависимости от вида деятельности в размере от 20 до 200 гривен в месяц по месту их регистрации местными советами. Юридические лица вправе выбрать одну из ставок единого налога: 6% суммы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) без учета акцизного сбора либо 10% суммы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) без учета акцизного сбора, в случае включения НДС в состав единого налога.

Упрощенная система налогообложения предусмотрена также и законодательством Республики Узбекистан и представляет собой замену уплаты определенной совокупности общегосударственных и местных налогов на единый налог. Данную систему налогообложения могут применять субъекты малого предпринимательства, предприятия торговли и общественного питания и сельскохозяйственные товаропроизводители (включая рыбоводческие хозяйства).

Объектом налогообложения для малых предприятий является валовый доход (для предприятий торговли) или валовая выручка (для остальных отраслей народного хозяйства), полученная за отчетный период.

Ставки единого налога для малых предприятий устанавливаются ежегодно правительством и варьируются в зависимости от вида осуществляемой ими деятельности.

Кроме единого налога малые предприятия уплачивают в общеустановленном порядке таможенные пошлины, НДС (таможенный), акцизы на импортируемые товары (работы, услуги), государственные



пошлины, лицензионные сборы и отчисления во внебюджетные фонды. Для предприятий торговли и общественного питания единый налог заменяет налог на доходы (прибыль), НДС, экологический налог и налог за пользование водными ресурсами и недрами, а также все местные налоги и сборы (кроме налога на имущество). Объектом налогообложения для таких предприятий является валовой доход. Ставки налога устанавливаются ежегодно правительством и дифференцированы в зависимости от вида деятельности предприятия, места его расположения и уровня доходности.

Для физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, также установлен единый налог. В этой связи физические лица были разделены на три группы. Налогообложение для лиц каждой группы регулируется отдельными нормативными актами и предусматривает уплату стоимости удостоверения на право розничной торговли потребительскими товарами и оказания услуг либо уплату фиксированных ставок налога на доходы.

К видам деятельности, облагаемым в обязательном порядке данным налогом, были отнесены: оказание парикмахерских услуг, бильярдные, оказание услуг в области проката видеокассет (также продажи аудио- и видеокассет), оказание услуг по сдаче в аренду жилых помещений, эксплуатация игровых автоматов и общественное питание.

В качестве объекта налогообложения выступают физические показатели: число работников, посадочных мест, занимаемая площадь и пр.

Субъекты хозяйственной деятельности, облагаемые данным налогом, уплачивают фиксированный налог и обязаны уплачивать также таможенные пошлины, НДС, государственные пошлины, лицензионные сборы, отчисления во внебюджетные фонды, регистрационные сборы и акцизный налог на импортируемые товары (работы, услуги).

Таблица 1.1

**Налоговая нагрузка ЕНП при различных уровнях материальных затрат (условный пример, размер выручки 100 сум).<sup>17</sup>**

Доля материальных затрат в выручке (в %)	Промышленность			Другие сферы		
	Сумма ЕНП, сум	Сумма ДС	Нагрузка ЕНП на ДС	Сумма ЕНП, сум	Сумма ДС	Нагрузка ЕНП на ДС
10	5	90	5,6	6	90	6,7
30	5	70	7,1	6	70	8,6
50	5	50	10,0	6	50	12,0
70	5	30	16,7	6	30	20,0
90	5	10	50,0	6	10	60,0

Данные таблицы свидетельствует о том, что в условиях действующего механизма расчета ЕНП наиболее выгодными сферами для деятельности являются торговля, общепит, посреднические и снабженческие услуги, так как доля материальных затрат в этих отраслях незначительная, что способствует формированию более низкой налогооблагаемой базы. Следовательно, и размер исчисляемого ЕНП в этих сферах будет более низким, по сравнению с промышленными предприятиями. Малые предприятия, по-прежнему, недостаточно заинтересованы функционировать в промышленных отраслях (особенно в тех, в которых производится продукция с высокой степенью обработки). Несмотря на относительно низкую ставку ЕНП (5% - для промышленности, 6% - для других предпринимателей), общий размер платежей по данному налогу оказывается большим, так как в налоговую базу включается сырье, материалы, услуги сторонних организаций, а также все другие расходы и доходы малого предприятия.

Несмотря на вышеперечисленные недостатки, упрощенный налоговый режим является более предпочтительным, чем общеустановленная система

<sup>17</sup> Абдуллаев Ш.Ш. Бабаев С.Я. Воронин С.А. Влияние системы налогообложения на ценообразование (затраты предприятий) в экономике Республики Узбекистан, аналитический доклад, Ташкент.:2015г.

налогообложения. Исследование, проведенное Международной финансовой корпорацией, подтверждает, что «...существующая система налогообложения не поощряет рост предприятий и их переход на более сложные режимы налогообложения...Большая часть предприятий предпочитает оставаться на упрощенной системе налогообложения. Только 8% хозяйствующих субъектов платят общеустановленные налоги и платежи. Менее 6% предприятий являются плательщиками НДС...». При этом нередко для оптимизации налоговых обязательств происходит искусственное дробление крупных предприятий на мелкие. Этому способствует и отсутствие дополнительных критериев (по обороту, выручке, структуре капитала, аффилированности).

Подводя итог, следует отметить, что специальные налоговые режимы для субъектов малого бизнеса широко распространены во многих зарубежных странах. Мировой опыт показывает, что наряду с общеустановленным порядком налогообложения в целях улучшения ряда экономических показателей необходимо использовать специальные методы регулирования экономики для указанных субъектов предпринимательской деятельности, которые позволяют при правильном их применении (как правило, комплексном) в короткие сроки добиться положительных результатов.

Таким образом, основная задача в области налогообложения малого предпринимательства заключается в разработке системы, создающей стимулы для развития малого предпринимательства и одновременно предусматривающей меры, максимально ограничивающие возможности злоупотреблений.

Анализ существующих систем налогообложения малого бизнеса показал, что специальные налоговые режимы, несомненно, должны способствовать развитию малого предпринимательства в нашей стране.

Объектом налогообложения и налогооблагаемой базой является валовая выручка. В целях налогообложения в состав валовой выручки включаются:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) за вычетом НДС;
- прочие доходы.

### **1.3. Особенности налогообложения субъектов малого бизнеса**

В рыночных условиях экономики особое значение приобретает развитие малого бизнеса. Малый бизнес способствует созданию рабочих мест, техническому прогрессу, развитию конкуренции и экономики.

Для малых предприятий характерны значительный потенциал роста и гибкость рыночного поведения, которые обеспечивают их выживание и развитие, и в то же время, для реализации этого потенциала необходима государственная поддержка. В республике осуществляется комплексная программа развития малого бизнеса, в которой предусматривается широкий спектр мер по его поддержке.

Помимо снижения налоговой нагрузки для субъектов малого бизнеса предусмотрены особенности налогообложения. Особенности налогообложения субъектов малого бизнеса состоят в том, что для них как отдельных категорий налогоплательщиков предусматривается применение упрощенного порядка исчисления и уплаты единого налогового платежа, единого земельного налога и фиксированного налога на отдельные виды предпринимательской деятельности, а также представления налоговой отчетности по этим налогам.

При уплате единого налогового платежа субъекты малого бизнеса могут по своему выбору применять либо упрощенный или общеустановленный порядок налогообложения, что например не могут сделать отдельные категории налогоплательщиков, для которых также как и

для субъектов малого бизнеса установлен упрощенный порядок налогообложения.

Если субъекты малого бизнеса выбрали общеустановленный порядок налогообложения, то они должны производить расчеты и уплачивать налоги и другие обязательные платежи, установленные статьей 23 Налогового кодекса.

При этом, особенностей для субъектов малого бизнеса в порядке начисления налогов и других обязательных платежей, предусмотренных для общеустановленной системы налогообложения, не предусмотрено. То есть субъекты малого бизнеса также как и все другие хозяйствующие субъекты производят исчисление налогов и других обязательных платежей в порядке установленном Налоговым кодексом Республики Узбекистан. Но вот по предоставлению налоговой отчетности, здесь субъекты малого бизнеса имеют особенность, которая заключается в том, что они представляют налоговую отчетность ежеквартально не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом, а по итогам года - в срок представления годовой финансовой отчетности.

В то время как другие налогоплательщики налоговую отчетность предоставляют как на ежемесячной, так и на ежеквартальной основе. Как уже было отмечено выше, субъекты малого бизнеса вправе выбрать упрощенный порядок налогообложения, предусматривающий уплату единого налогового платежа.

Однако, при уплате единого налогового платежа за субъектами малого бизнеса сохраняются обязательства по уплате следующих налогов и других обязательных платежей:

- налога на прибыль, взимаемого у источника выплаты в порядке, предусмотренном статьей 165 настоящего Кодекса;
- налога на добавленную стоимость по работам (услугам), выполняемым (оказываемым) нерезидентами Республики Узбекистан в порядке, предусмотренном статьей 207 настоящего Кодекса;

- таможенных платежей;
- единого социального платежа;
- государственных пошлин;
- сбора за право розничной торговли отдельными видами товаров и оказание отдельных видов услуг;
- сбора в Республиканский дорожный фонд за приобретение и (или) временный ввоз автотранспортных средств.

Если субъекты малого бизнеса осуществляют производство подакцизной продукции или добычу полезных ископаемых, облагаемых налогом за пользование недрами, то на них не распространяется положение упрощенного порядка налогообложения и они должны уплачивать общеустановленные налоги, предусмотренные статьей 23 Налогового кодекса.

Для перехода на уплату единого налогового платежа действующие микрофирмы и малые предприятия не позднее одного месяца до начала следующего отчетного периода, а вновь создаваемые - не позднее пятнадцати дней со дня государственной регистрации письменно должны уведомлять орган государственной налоговой службы по месту налогового учета о переходе на уплату единого налогового платежа по установленной форме. При добровольном отказе от уплаты единого налогового платежа микрофирмы и малые предприятия переходят на уплату общеустановленных налогов начиная со следующего отчетного периода на основании письменного уведомления, представляемого в органы государственной налоговой службы в течение десяти дней после окончания отчетного периода.

Субъекты малого бизнеса, перешедшие на уплату общеустановленных налогов, вправе обратно перейти на уплату единого налогового платежа не ранее чем через двенадцать месяцев, за исключением субъектов малого бизнеса, у которых основным (профильным) видом деятельности по итогам

предыдущего года является торговая деятельность и деятельность в сфере общественного питания.

Субъекты малого бизнеса, осуществляющие торговую деятельность и деятельность в сфере общественного питания, могут выбирать порядок налогообложения только в случае, если они не будут соответствовать критериям, для отнесения их к предприятиям торговли и общественного питания.

Субъекты малого бизнеса, перешедшие с уплаты единого налогового платежа на уплату общеустановленных налогов, освобождаются от уплаты текущих платежей по налогу на прибыль, налогу на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры и налогу на имущество юридических лиц за первый квартал, в котором они перешли на уплату общеустановленных налогов.

Бывают случаи, когда у субъектов малого бизнеса в течение года меняется численность работников и по истечении отчетного года, численность не соответствует тому критерию, чтобы это предприятие было отнесено к субъекту малого бизнеса, тогда такие субъекты должны перейти на уплату общеустановленных налогов начиная со следующего отчетного года на основании письменного уведомления, представляемого в органы государственной налоговой службы не позднее срока представления годовой финансовой отчетности.

При этом, такие субъекты за предыдущий отчетный год, должны произвести перерасчет по единому налоговому платежу на основании расчетов по общеустановленным налогам.

Для проведения перерасчета по единому налоговому платежу плательщики единого налогового платежа не позднее срока представления расчета единого налогового платежа по итогам года представляют в органы государственной налоговой службы по месту налогового учета:

– расчеты по каждому виду общеустановленных налогов по форме и в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом;

– справку об исчисленных суммах общеустановленных налогов по установленной форме.

Если по итогам перерасчетов сумма общеустановленных налогов превышает сумму начисленного единого налогового платежа, то сумма превышения подлежит уплате в бюджет.

Если же сумма единого налогового платежа превышает сумму общеустановленных налогов, то тогда перерасчеты с бюджетом не производятся.

Проведение перерасчета по единому налоговому платежу производится без соответствующих перерасчетов с покупателями товаров (работ, услуг). То есть на поставленные товары покупателям или выполнение (оказанные) работы (услуги) счета-фактуры выписывались без налога на добавленную стоимость, то при проведении перерасчетов по общеустановленной системе налогообложения счета-фактуры не перевыставляются.

В случае если расчеты и справка, представляются не позднее срока представления расчета единого налогового платежа по итогам года, финансовые санкции к таким субъектам не применяются. Если же расчеты и справка представлены позднее срока представления расчета единого налогового платежа по итогам года, финансовые санкции применяются в порядке, предусмотренном законодательством. Плательщики единого налогового платежа, занимающиеся несколькими видами деятельности, по которым установлены разные объекты налогообложения и (или) ставки единого налогового платежа, должны вести отдельный учет по этим видам деятельности и уплачивать единый налоговый платеж по ставкам, установленным для соответствующих категорий налогоплательщиков.

При этом, данная норма не распространяется на юридических лиц, осуществляющих наряду с деятельностью по организации лотерей другие виды деятельности, по этим видам деятельности они должны уплачивать:



единый налоговый платеж либо общеустановленные налоги - если они относятся к микрофирмам и малым предприятиям;

общеустановленные налоги - если они не относятся к микрофирмам и малым предприятиям.

У субъектов малого бизнеса при уплате единого налогового платежа объектом налогообложения является валовая выручка, которая состоит из выручки от реализации товаров (работ, услуг) и прочих доходов. В тоже время для отдельных субъектов малого бизнеса имеются особенности определения выручки от реализации товаров (работ, услуг). Так, например, выручкой от реализации работ у строительных, строительномонтажных, ремонтно-строительных, пусконаладочных, проектно-изыскательских и научно-исследовательских организаций является выручка от реализации соответственно строительных, строительномонтажных, ремонтно-строительных, пусконаладочных, проектно-изыскательских и научно-исследовательских работ, выполненных собственными силами; Для предприятий торговли и общественного питания выручкой от реализации товаров является товарооборот.

Для юридических лиц, предоставляющих имущество в финансовую аренду (лизинг), выручкой от реализации услуг является сумма процентного дохода по финансовой аренде (лизингу).

Для юридических лиц, оказывающих посреднические услуги по договору комиссии, поручения и другим договорам по оказанию посреднических услуг, выручкой от реализации услуг является сумма вознаграждения за оказанные услуги, а для заготовительных, снабженческо-сбытовых организаций - валовой доход, исчисленный как разница между покупной и продажной стоимостью реализованных товаров;

Для юридических лиц в рамках осуществления деятельности по организации лотерей выручкой от реализации услуг является выручка от распространения билетов игры по цене, указанной в них.

Субъекты малого бизнеса являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителя производят уплату единого земельного налога. При этом для уплаты единого земельного налога сельскохозяйственные товаропроизводители должны отвечать следующим критериям:

- основным видом их деятельности является производство сельскохозяйственной продукции с использованием земельных участков и переработка указанной продукции собственного производства либо только производство сельскохозяйственной продукции с использованием земельных участков;

- имеют земельные участки для ведения сельского хозяйства, предоставленные им в установленном порядке органами государственной власти на местах;

- на долю производства сельскохозяйственной продукции и переработки указанной продукции собственного производства приходится не менее 50 процентов от общего объема производства и переработки сельскохозяйственной продукции, включающего сельскохозяйственную продукцию, приобретенную для реализации или переработки.

Не рассматриваются в качестве плательщиков единого земельного налога:

- лесные и охотничьи хозяйства;

- дехканские хозяйства, созданные с образованием и без образования юридического лица.

При определении доли производства и переработки сельскохозяйственной продукции собственного производства в общем объеме производства и переработки сельскохозяйственной продукции прочие доходы, предусмотренные статьей 132 настоящего Кодекса, не учитываются. Если по итогам предыдущего налогового периода плательщик единого земельного налога не отвечает вышеотмеченным условиям, то с начала текущего налогового периода налогоплательщик должен перейти на уплату общеустановленных налогов или единого налогового платежа.

Налогоплательщик, относящийся к категории микрофирм и малых предприятий, представляет в орган государственной налоговой службы письменное уведомление о выборе порядка налогообложения не позднее 1 февраля года, следующего за налоговым периодом, в котором он перестал соответствовать установленным условиям. Непредставление налогоплательщиком письменного уведомления к указанному сроку считается его согласием уплачивать общеустановленные налоги. Налогоплательщик, перешедший с уплаты единого земельного налога на уплату общеустановленных налогов, освобождается от уплаты предусмотренных Налоговым Кодексом текущих платежей по налогу на прибыль юридических лиц, налогу на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры и налогу на имущество юридических лиц за первый квартал налогового периода, в котором он перешел на уплату общеустановленных налогов.

Плательщик единого земельного налога, перешедший на уплату общеустановленных налогов или единого налогового платежа, вправе вновь перейти на уплату единого земельного налога только с начала очередного налогового периода в соответствии с порядком, предусмотренным частью первой настоящей статьи.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, отвечающие установленным условиям, а также опытно-экспериментальные хозяйства научно-исследовательских организаций сельскохозяйственного профиля и учебно-опытные хозяйства образовательных учреждений не имеют права выбора иного порядка налогообложения в части деятельности, на которую распространяется уплата единого земельного налога.

При осуществлении видов деятельности, не связанных с производством и переработкой сельскохозяйственной продукции, плательщик единого земельного налога по данным видам деятельности обязан вести отдельный учет.

Микрофирмы и малые предприятия, за которыми сохраняется право выбора порядка налогообложения, по другим видам деятельности могут уплачивать единый налоговый платеж по ставкам, установленным для соответствующих категорий предприятий. Налогоплательщик, не относящийся к категории микрофирм и малых предприятий, должен перейти на уплату общеустановленных налогов.

Для плательщиков единого земельного налога прочие доходы, перечень которых предусмотрен статьей 132 Налогового Кодекса, не подлежат налогообложению, за исключением дивидендов и процентов, доходов, полученных от совместной деятельности.

Доходы от совместной деятельности подлежат налогообложению у плательщика единого земельного налога по ставкам, установленным для налогообложения дивидендов.

Объектом налогообложения по единому земельному налогу является земельный участок, предоставленный во владение, пользование или аренду для ведения сельского хозяйства в соответствии с законодательством.

Реализация вышеотмеченных мер, позволит и в условиях мирового финансово-экономического кризиса обеспечить стабильную работу субъектов предпринимательства, дальнейшее их развитие для создания дополнительных рабочих мест, техническому прогрессу, развитию конкуренции и экономики.

#### **Выводы по первой главе:**

Малый бизнес и частное предпринимательство вносит неопределимый вклад в экономику: решает вопросы занятости, диверсифицирует ВВП, занимает свободные рыночные ниши, быстро перестраивается при смене конъюнктуры рынка, возвращается от микробизнеса до крупного предприятия;

Развитие мелкого производства создает благоприятные условия для оздоровления экономики: развивается конкурентная среда; создаются дополнительные рабочие места; активнее идет структурная перестройка;

расширяется потребительский сектор. Развитие малых предприятий ведет к насыщению рынка товарами и услугами, повышению экспортного потенциала, лучшему использованию местных сырьевых ресурсов. Большое значение имеет способность малых предприятий расширять сферу приложения труда, создавать новые возможности не только для трудоустройства, но прежде всего для предпринимательской деятельности населения, развертывания его творческих сил и использования свободных производственных мощностей.

Малый бизнес и частное предпринимательство нуждается в государственной поддержке. Гарантии защиты деятельности, невмешательство государственных органов в деятельность субъектов малого бизнеса и частного предпринимательства, создание условий по финансовой поддержке позволяет развиваться предпринимательству.

Таким образом, можно сделать вывод, что успешное развитие малого предпринимательства во многом является результатом, проводимой правительствами стран.

## **ГЛАВА II. АНАЛИЗ ТЕКУЩЕГО СОСТОЯНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО БИЗНЕСА И ЧАСТНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН**

### **2.1. Текущее состояние налогообложения субъектов малого бизнеса и частного предпринимательства**

В условиях переходной экономики особое значение приобретает развитие малого бизнеса. Малый бизнес способствует созданию рабочих мест, восприимчивости экономики к техническому прогрессу, проведению диверсификации, смягчению кризисных явлений, развитию конкуренции, структурной и технической модернизации народного хозяйства. Малые предприятия более динамично реагируют на рыночные изменения – гибкость и высокая приспособляемость являются главными их достоинствами.

При упрощенной системе налогообложения вместо 12 различных налогов и сборов (совокупность действующих республиканских и местных налогов и сборов) уплачивается один налог, что значительно упрощает ведение учета, определение налоговых обязательств, а также обеспечивает правильность определения налогооблагаемой базы из-за простоты ее исчисления.

Учитывая, что объектом обложения единым налогом является валовая выручка или валовой доход, затраты, производимые малым предприятием, не участвуют при исчислении суммы налога и не подпадают под тот жесткий контроль, который осуществляется по отношению к плательщикам налога на доходы (прибыль).

Преимущества единого налога очевидны. Однако отсутствие отдельных законодательных норм создает проблемы при расчете единого налога для отдельных категорий налогоплательщиков. В частности, это касается предприятий, осуществляющих несколько видов деятельности. Такие предприятия должны производить расчет единого налога по каждому

виду деятельности, т.е. исходя из объекта налогообложения конкретного вида деятельности и соответствующей ему ставки единого налога. Так, объектом налогообложения в торговле является валовой доход, в остальных отраслях – валовая выручка. Следовательно, если предприятие занимается и производством и торговлей, то оно должно вести отдельный учет и отдельно рассчитывать валовой доход от торговли и выручку от производственной деятельности. При этом валовой доход должен облагаться по ставке 25%, а выручка – по ставке 10%. В данном случае серьезные проблемы возникают с распределением отдельных видов затрат и отнесением их для исчисления валового дохода или выручки. Существующая методика не имеет четкого порядка распределения затрат, который позволил бы избежать разногласия по этому поводу между налогоплательщиками и налоговыми органами. Следовательно, требуются разработка и законодательное утверждение единого порядка распределения затрат при осуществлении предприятием нескольких видов деятельности.

В настоящее время упрощенная система налогообложения действует не только для малых предприятий. Так, для сельскохозяйственных товаропроизводителей введен единый земельный налог вместо совокупности действующих общегосударственных и местных налогов и сборов. По сравнению с порядком для малых предприятий разница заключается только в определении объекта налогообложения и ставок. Если для малых предприятий в сельском хозяйстве объектом налогообложения является выручка от реализации продукции (работ, услуг) со ставкой налога 5%, то для сельскохозяйственных товаропроизводителей – площадь земельного участка со ставкой в абсолютном размере на 1 га занимаемой площади. До 2001 года сельскохозяйственные товаропроизводители, а это в первую очередь фермерские хозяйства, имели право выбора – уплачивать единый налог или единый земельный налог.

Таблица 2.1.

**Ставки единого налогового платежа для микрофирм и малых предприятий (кроме предприятий торговли и общественного питания) на 2018 год<sup>18</sup>**

№	Плательщики	Ставки налога в % к налогооблагаемой базе
1	Юридические лица всех отраслей экономики, за исключением предусмотренных в пунктах 2-7	5*
2	Юридические лица, оказывающие услуги по таможенному оформлению (таможенные брокеры)	5
3	Ломбарды	30
4	Юридические лица, получающие доходы от организации массовых зрелищных мероприятий путем привлечения юридических и физических лиц (включая нерезидентов), имеющих лицензию на занятие концертно-зрелищной деятельностью	30
5	Брокерские конторы (за исключением указанных в пункте 6), а также юридические лица, оказывающие посреднические услуги по договору комиссии, поручения и другим договорам по оказанию посреднических услуг	33**
6	Юридические лица, осуществляющие брокерскую деятельность на рынке ценных бумаг	13**
7	Юридические лица, специализирующиеся на предоставлении в аренду стационарных торговых точек (доходы от предоставления в аренду составляют более 60%) для реализации продовольственных и непродовольственных товаров	30

\*) Для предприятий, предоставляющих имущество в финансовую аренду (лизинг), - сумма процентного дохода по финансовой аренде (лизингу).

\*\*\*) Сумма вознаграждения (валовой доход).

Индивидуальный бизнес без образования юридического лица – на сегодняшний день наиболее простая и соответственно массовая форма вовлечения людей в предпринимательскую деятельность. Действующая система налогообложения таких предпринимателей заключается в установлении фиксированного налога в зависимости от вида деятельности. Минимальный и максимальный размеры фиксированного налога устанавливаются Кабинетом Министров. Местные органы государственной власти устанавливают их конкретные размеры. Фиксированный налог для

<sup>18</sup> Приложение № 9-1 к Постановлению Президента РУз от 29.12.2017 г. № ПП-3454.



физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, введен с 1 января 1999 года. До этого индивидуальные предприниматели уплачивали налог на доходы физических лиц. Расчет данного налога был основан на учете доходов и расходов, которые предприниматели должны были фиксировать в специальной книге. Подобная практика требовала значительных затрат на проведение контроля и зачастую приводила к неправильному исчислению налогооблагаемого дохода. Существенным негативным моментом в той системе было значительное сокрытие доходов, что подтверждалось очень низкими и практически не увеличивающимися, несмотря на рост предпринимательской деятельности, поступлениями в бюджет налога на доходы от нее. В настоящее время индивидуальные предприниматели уплачивают фиксированный налог в зависимости от вида и места осуществления своей деятельности. Их можно разделить на 4 категории самостоятельных плательщиков:

1. Лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью на территории специализированных рынков.

2. Лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в следующих сферах:

- оказание парикмахерских услуг, включая маникюр, педикюр и косметические услуги;
- бильярдные;
- оказание услуг в области проката видеокассет, продажи аудио- и видеокассет;
- оказание услуг по сдаче в аренду жилых помещений (физические лица);
- общественное питание (физические лица);
- эксплуатация игровых автоматов, включая автоматы с денежными выигрышами.

3. Лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, и не попадающие под 1 и 2 категории.

4. Лица, осуществляющие разовые операции без государственной регистрации в качестве физического лица, занимающегося предпринимательской деятельностью.

Базовые ставки фиксированного налога и корректирующие коэффициенты к ним определяются Кабинетом Министров. Уплата фиксированного налога имеет такие преимущества, как значительное упрощение порядка исчисления налога, поскольку он уплачивается в фиксированных суммах и не зависит от получаемого дохода; сведение к минимуму издержек, связанных с контролем за его уплатой; освобождение физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, от ведения книги учета расходов и доходов.

К сожалению, эффективность фиксированного налога снижается из-за ряда недостатков. В частности, при применении фиксированной ставки налога, размер уплачиваемого налога не зависит от суммы дохода, что соответственно приводит к неравномерности распределения налогового бремени. Например, если доходы, получаемые при оказании услуг по ремонту обуви, отличаются незначительно и зависят в основном от места занятия этой деятельностью (оживленности), то парикмахерские услуги в большой степени зависят от квалификации (классности) мастера. При осуществлении торговой деятельности уровень доходов в оживленных местах, как правило, выше, чем в малолюдных.

Если предприятия розничной торговли имеют несколько торговых точек, не являющихся самостоятельными юридическими лицами и расположенных в разных населенных пунктах, по которым установлены различные ставки единого налогового платежа, то они должны вести отдельный учет товарооборота по каждой торговой точке и уплачивать единый налоговый платеж по ставкам, установленным для этих населенных пунктов.

Таблица 2.2.

**Ставки единого налогового платежа для предприятий торговли и общественного питания, включая микрофирмы и малые предприятия на 2018 год<sup>19</sup>**

№	Плательщики	Ставки налога в % к налогооблагаемой базе
1	Предприятия общественного питания	10
	из них:	
	специализированные предприятия общественного питания, обслуживающие общеобразовательные школы, школы-интернаты, средние специальные, профессиональные и высшие учебные заведения	8
2	Предприятия розничной торговли, за и с ключением указанных в пункте 3 и 4:	
	в зависимости от места расположения:	
	2.1 городах с численностью населения 100 тысяч и более человек	4
	других населенных пунктах	2
	труднодоступных и горных районах	1
2.2	независим о от места расположения:	
	по товарообороту от реализации алкогольной продукции, табачной продукции, бензина, дизельного топлива и сжиженного газа	4
3	Предприятия торговли, осуществляющие оптовую, а также оптово-розничную торговлю (за исключением указанных в пункте 4)	5
4	Оптовые и розничные аптечные организации, расположенные в:	
	городах с численностью населения 100 тысяч и более человек	3
	других населенных пунктах	2
	труднодоступных и горных районах	1
6	Заготовительные организации, осуществляющие закуп, сортировку, хранение и фасовку сельскохозяйственной продукции	4

Фактически действующая система налогообложения индивидуальных предпринимателей создает неравные условия для налогоплательщиков, не учитывает многие факторы, влияющие на их доходы, и соответственно не

<sup>19</sup> Приложение № 9-2 к [Постановлению Президента РУз от 29.12.2017 г. № ПП-3454](#).

обеспечивает достаточной эффективности налогообложения. Обусловлено это тем, что размер налога (базовая ставка) с учетом корректирующих коэффициентов устанавливается единым для всех районов или городов области\*. Для устранения указанных недостатков надо установить дополнительные коэффициенты, применяемые при определении суммы налога и устанавливаемые местными органами власти на уровне районов (городов). Дополнительные коэффициенты должны учитывать месторасположение (центр или отдаленные районы) и категорию объектов налогообложения внутри городов или районов, а также качество (классность) предоставляемых услуг.

Малые предприятия, имея в соответствии с законодательством право выбора режима налогообложения, имеют специфические особенности по учету и уплате НДС как в рамках общеустановленной системы, так и при уплате единого налога.

Малые предприятия, выбравшие общеустановленный режим налогообложения, облагаются НДС в соответствии с порядком, установленным для всех хозяйствующих субъектов. Действующий порядок предусматривает для них уплату налога с добавленной в процессе производства и обращения стоимости. Предприятия исчисляют НДС с оборота по реализации продукции и вычитают из него НДС, уплаченный при покупке сырья и материалов. Полученная разница и подлежит уплате в бюджет. Добавленная стоимость не облагается налогом дважды, и НДС не приводит к ценовым перекосам и искажениям в ведении учета.

В рамках общеустановленной системы исчисление и уплата НДС не вызывают для малых предприятий особых проблем. Более того, для малых предприятий предусмотрены некоторые упрощения по уплате НДС. Во-первых, учитывая, что малые предприятия, как правило, имеют небольшие обороты, НДС они уплачивают по истечении отчетного периода (месяца), в то время как крупные предприятия производят уплату налога в виде текущих платежей три раза за отчетный период. Такой порядок позволяет субъектам

малого бизнеса в течение отчетного периода пользоваться «налоговым кредитом». Получив НДС при реализации своей продукции, малые предприятия перечисляют его в бюджет только по истечении отчетного периода, т.е. в конце месяца. Следовательно, какое-то время они могут использовать НДС, причитающийся уплате в бюджет, в качестве собственных оборотных средств. Во-вторых, с 1999 года для всех плательщиков НДС, включая малые предприятия, упразднился учет этого налога. В соответствии с законодательством предприятия могут принимать к зачету НДС по покупкам (сырье и материалы) до их использования в производстве. Значит, независимо от того, когда будут задействованы материальные ресурсы в производстве, сумма НДС по ним принимается к зачету в том отчетном периоде, когда эти материальные ресурсы были куплены.

Определенные трудности по учету НДС возникают, если предприятия осуществляет несколько видов деятельности, среди которых есть и освобожденные от НДС. Данное положение обязывает малые предприятия вести отдельный учет по видам деятельности, что повышает затраты и ответственность работников, осуществляющих учет по НДС. Ввиду отсутствия единого порядка распределения затрат, о чем говорилось выше, при расчете НДС в условиях отдельного учета по видам деятельности зачастую допускаются ошибки и нарушения налогового законодательства. При переходе на уплату единого налога малые предприятия освобождаются от всех других налогов, включая НДС. Однако это не означает полное освобождение от обязательств по уплате последнего. По сути от НДС освобождается лишь добавленная производством (обращением) стоимость, но малые предприятия уплачивают его при покупке товаров и услуг. Это означает, что они не производят исчисления НДС и не уплачивают его в бюджет, однако платят налог по всем приобретаемым производственным ресурсам (сырье, материалы, топливо, электроэнергия и тому подобное), а также по всем средствам производства, то есть при приобретении зданий,

сооружений, оборудования. Кроме того, для данной категории плательщиков не отменяются таможенные платежи, к числу которых относится и НДС при импорте материальных ресурсов, который предприниматели не могут востребовать или же предъявить покупателям, так как он у них в учете отражается вместе с затратами на приобретение товара.

Оплаченный при покупке товаров и услуг НДС предприятия относят на затраты производства или обращения. Если это производственное предприятие, то НДС отражается в затратах производства вместе со стоимостью материалов (услуг), если торговое – то включается в покупную стоимость товара, к общей стоимости которого торговое предприятие затем добавляет свои наценки. Далее как производственные, так и торговые предприятия реализуют продукцию или товары потребителям уже без НДС.

Сохраняются для малых предприятий и требования по выписыванию счетов-фактур, в которых в графах «НДС» они делают отметку «Без НДС». В данном случае проблемы не возникают, если предприятие продает товары конечному потребителю (например, населению), то есть когда заканчивается цикл движения товара и потребителю не требуется зачет суммы НДС. Однако зачастую плательщики единого налога продают продукцию, которая подлежат дальнейшей переработке, т.е. используется в качестве сырья для производства других товаров и услуг. При этом НДС, уплаченный малыми предприятиями при приобретении производственных ресурсов, включается в цену продукции и становится компонентом затрат любого другого хозяйствующего субъекта, покупающего эту продукцию для своего производства. В свою очередь эти хозяйствующие субъекты, приобретая продукцию у малых предприятий и используя ее в производстве как сырье, не могут воспользоваться налоговым кредитом и обязаны производить исчисление и уплату налога с полного оборота по реализации произведенной продукции. Фактически налоговое бремя с освобожденных от уплаты НДС субъектов перекладывается на последующее звено – производителей, являющихся плательщиками НДС. В результате производители-плательщики

НДС уплачивают НДС в бюджет не с добавленной стоимости, а со всего объема реализации. Это осложняет хозяйственные отношения между малыми предприятиями, уплачивающими единый налог, и плательщиками НДС. Хозяйствующие субъекты, которые платят НДС, предпочитают покупать сырье и материалы у предприятий, не освобожденных от НДС, т.е. фактически рынок сбыта для плательщиков единого налога ограничен покупателями, которые, как и они, освобождены от НДС. Значит при переходе на уплату единого налога малые предприятия теряют своих потенциальных покупателей или идут на нарушение законодательства и выделяют суммы налога в счетах-фактурах при продажах своих товаров потребителям-плательщикам НДС. При осуществлении контроля и выявлении налоговыми органами таких нарушений к обоим категориям плательщиков (малым предприятиям и предприятиям, покупающим у них продукцию) применяются финансовые санкции. Поэтому плательщикам единого налога целесообразно предоставить право выбора: не платить НДС или же оставаться плательщиком НДС даже при уплате единого налога. По мнению большинства опрошенных малых предприятий, занятых в сфере производства (62,4%), предоставление такого права позволит улучшить их финансово-хозяйственную деятельность.

Налоговая система оказывает огромное влияние на развитие малого бизнеса. Устойчивость и уверенность в завтрашнем дне субъектов малого бизнеса во многом зависят от прозрачности и стабильности налогового законодательства. В нормативных актах должны быть учтены, четко и понятно изложены все аспекты налогообложения с учетом специфики функционирования отдельных категорий субъектов малого бизнеса в различных сферах деятельности. Не менее важную роль играют осведомленность предпринимателей, их умение управлять финансами своих предприятий. Знание налогового законодательства и предоставляемых малым предприятиям привилегий и льгот позволит правильно сориентироваться в

бизнесе, избежать ошибок и нарушений и выбрать наиболее благоприятные условия деятельности.

Далее хотим рассмотреть изменение налоговых ставок субъектов малого бизнеса.

**Таблица 2.3.**

**Динамика изменений налоговых ставок субъектов малого бизнеса в Республике Узбекистан за 2011-2017 гг (в %) <sup>20</sup>**

№	Налоги и другие обязательные платежи	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Единый налоговый платеж	6	6 (5)	6 (5)	6(5)	6 (5)	5	5
2.	Единый земельный налог	6	6	6	6	6	6	6
3.	Единый социальный платеж с ФОТ	25	25	25	25	15	15	15

Таким образом, специальные налоговые режимы с научной и практической точек зрения имеют большое экономическое и социальное значение.

Ставка единого налогового платежа для всех отраслей экономики кроме предприятий общественного питания и торговых услуг, которая несколько лет назад была установлена в размере 15 %, в 2008 году была снижена с 13% до 8%, с 2012 года до 2015 года установлена 6 и 5 процентов и с 2016 года с 1 января установлена 5 % и на 2017 год также.

В 2016 году ставка единого налогового платежа снижена с 6% до 5%, а для индивидуальных предпринимателей ставки фиксированных налогов снижены в 1,3 раза.

Ставки фиксированного налога определяются исходя из минимальной заработной платы установленной на начало года с 1 января 2017 года (149775

<sup>20</sup> Составлено автором на основе Постановлений Президента Республики Узбекистан ПП-1449 от 24.12.2010г.; ПП-1675, № ПП 1875 от 25.12.2012г., № ПП-2099 от 25.12.2013г.; № ПП-2270 от 04.12.2014г.; № ПП-2455 от 22.12.2015г.; № ПП-2699 27.12.2016 г.



сум), и не пересматриваются в течение года при изменении размера минимальной заработной платы.

**Таблица 2.4.**

**Распределения единого социального платежа<sup>21</sup>**

Внебюджетный Пенсионный фонд	14,8%
Государственный фонд содействия занятости	0,1%
Совет Федерации профсоюзов Узбекистана	0,1%

Ставки единого налогового платежа утверждены согласно приложению № 10-1 и 10-2 к постановлению Президента Республики Узбекистан от 27 декабря 2016 года № ПП-2699. Постановление Президента «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2018 год» предусматривает значительные изменения в налоговой системе. Большинство изменений осуществлены в рамках существующих правил: суть налоговой системы осталась прежней. А налоговые ставки у нас меняются каждый год. Реформа же предполагает изменение ключевых принципов и правил налогообложения. В то же время в постановлении есть очень важный пункт, согласно которому ряду государственных ведомств поручено в срок до 1 июля внести проект Концепции совершенствования налогово-бюджетной политики Республики Узбекистан. И ранее президент поручал разработать концепцию налоговой реформы. Все это позволяет надеяться на то, что если в сфере экономики 2017 год стал годом либерализации валютного рынка, то 2018-й может стать годом подготовки налоговой реформы.

Задача общественности, экспертов, бизнес-сообщества — проследить и настоять на проведении комплексного, кардинального преобразования

---

<sup>21</sup> Составлено автором на основе Постановлений Президента Республики Узбекистан ПП-1449 от 24.12.2010г.; ПП-1675, № ПП 1875 от 25.12.2012г., № ПП-2099 от 25.12.2013г.; № ПП-2270 от 04.12.2014г.; № ПП-2455 от 22.12.2015г.; № ПП-2699 27.12.2016 г.

налоговой системы, не допустить, чтобы мы ограничились половинчатыми, косметическими мерами.

Налоговая система нуждается в радикальном упрощении и приведении в соответствие с международными стандартами. Необходимо до минимума сократить число налоговых режимов и число налогов, унифицировать правила уплаты налогов для разных категорий налогоплательщиков, отказаться от предоставления индивидуальных налоговых льгот.

Единый налоговый платеж играет ведущую роль в прямом налогообложении. Поступления от него занимают значительное место в доходной части бюджета республики (см. таблицу 2.5).

**Таблица 2.5.**

**Динамика изменения удельного веса единого налогового платежа в доходах государственного бюджета Республики Узбекистан<sup>22</sup>**

Доходы	2011 год	2012 год	2013 год	2014 год	2015 год	2016 год
Доходы без государственных целевых фондов, всего	100	100	100	100	100	100
Прямые налоги, всего	26,2	25,2	26,2	25,8	23,6	23,0
Единый налоговый платеж	5,6	6,0	6,2	6,3	6,2	6,5

В 2018 году вступили в силу несколько десятков изменений и дополнений в налоговое законодательство Узбекистана.

В 2018 году налоги и другие обязательные платежи сильно изменились. Spot.uz собрал ключевые изменения и дополнения в законодательство Узбекистана:

Объединены налог на прибыль юридических лиц и налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры объединены.

<sup>22</sup> Составлено автором на основе Постановлений Президента Республики Узбекистан ПП-1449 от 24.12.2010г.; ПП-1675, № ПП 1875 от 25.12.2012г., № ПП-2099 от 25.12.2013г.; № ПП-2270 от 04.12.2014г.; № ПП-2455 от 22.12.2015г.; № ПП-2699 27.12.2016 г.

Если в 2017 году было 15,5%, то с 2018 года остается только налог на прибыль юридических лиц в 14%.

Обязательные отчисления во внебюджетный Пенсионный фонд, Республиканский дорожный фонд и во внебюджетный Фонд развития материально-технической базы образовательных и медицинских учреждений объединены. Если в 2017 году это были 3 разных налога (в сумме 3,5%), то в 2018 году это единый платеж — обязательные отчисления в Государственные целевые фонды (3,2%).

В Узбекистане появились налоговые каникулы (раньше такого и термина то не было);

Снижена до 7% минимальная сумма налогооблагаемой прибыли для исчисления налога на прибыль при определении налогооблагаемой прибыли нерезидентов-юридических лиц, работающих с постоянным учреждением в Узбекистане (раньше было 10%);

Индивидуальные предприниматели теперь платят за сотрудников, являющихся инвалидами I и II групп, фиксированный налог в 15% (раньше было 30% для всех);

Для более детального анализа налоговых поступлений в бюджет Республики Узбекистан целесообразно обратить внимание на характеристику доли различных видов налогов в общей массе доходов бюджета.

Среди отдельных видов налогов наибольший вклад в государственный бюджет Республики Узбекистан вносят налог на добавленную стоимость (порядка 30%), акцизный налог (15%), налог на доходы физических лиц (10%), налог за пользование недрами (более 6%), налог на прибыль юридических лиц (около 3%). При этом среди подоходно-поимущественных налогов наибольший удельный вес имеет НДФЛ, среди так называемых налогов на потребление – НДС.

Важной характеристикой налоговой системы является показатель налоговой нагрузки (так называемого налогового бремени).

Налоговое бремя чаще всего характеризуют с позиций фактически сложившегося уровня бремени. Этот показатель (НБф) рассчитывается отношением всех уплаченных налоговых платежей (Н) к валовому внутреннему продукту:

$$\text{НБф} = \frac{\text{Н}}{\text{ВВП}} * 100\% \quad (1)$$

где Н – сумма уплаченных всеми плательщиками налогов в текущем году; ВВП - валовой внутренний продукт текущего года.

**Таблица 2.6.**

**Налоговая нагрузка Республики Узбекистан за 2013-2016 гг., %<sup>23</sup>**

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
ВВП, <i>трлн. сум.</i>	118.987	144.868	171.340	199.325
Доходы госбюджета РУз, <i>трлн. сум.</i>	26.223	31.731	36.493	41.031
Налоговое бремя, %	22.039	21.903	21.299	20.585

Сведения таблицы 2.6, рассчитанные с помощью формулы 1, отражают факт равномерного снижения налоговой нагрузки, произошедшего за рассматриваемые четыре года.

**Таблица 2.7.**

**Соотношение прямых и косвенных налогов в составе доходов ГБ РУз в 2013-2016 гг.<sup>24</sup>**

Доходы (всего), <i>млрд. сум</i>	2013 г.		2014 г.		2015 г.		2016 г.	
	<i>млрд. сум</i>	%	<i>млрд. сум</i>	%	<i>млрд. сум</i>	%	<i>млрд. сум</i>	%
	26223.0		31730.5		36492.7		41030.7	
Прямые налоги	6353.7	24.2	7433.0	23.4	8798.5	24.1	9853.6	24.0
Косвенные налоги	13398.6	51.1	16852.3	53.1	19193.8	52.6	21131.0	51.5

<sup>23</sup> Анализ важнейших показателей эффективности современной налоговой системы Республики Узбекистан, Бизнес дэйли, 27.11.2017 Номер: №11(119)-2017

<sup>24</sup> Анализ важнейших показателей эффективности современной налоговой системы Республики Узбекистан, Бизнес дэйли, 27.11.2017 Номер: №11(119)-2017

Другим важным показателем, определяющим характер эффективности налоговой системы, является соотношение прямых и косвенных налогов. Процентное соотношение прямых и косвенных налогов Республики Узбекистан в 2013-2016 гг. показывает, что за анализируемый период по всем годам косвенные налоги значительно преобладают (табл. 2.7).

Исходя из проделанных расчетов, можно сделать вывод, что для налоговой системы Узбекистана характерно преимущество в распределении налогового бремени косвенных налогов, так называемых налогов на потребление. Этот факт указывает на сходство налоговой системы Узбекистана с европейской моделью.

**Таблица 2.8.**

**Доля прямых и косвенных налогов в общем объеме ВВП Республики Узбекистан в 2013-2016 гг.<sup>25</sup>**

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
ВВП, трлн. сум.	118.987	144.868	171.340	199.325
Доля прямых налогов в ВВП, %	5.34	5.13	5.14	4.94
Доля косвенных налогов в ВВП, %	11.26	11.63	11.20	10.60

По двум рассмотренным показателям эффективности налоговой системы (налоговая нагрузка и соотношение прямых и косвенных налогов) можно сделать следующие выводы: налоговое бремя в РУз за 2013-2016 гг. составило в среднем 21.5 процента; для налоговой системы Узбекистана характерен приоритет в распределении налоговой нагрузки налогов на потребление.

Для изучения структуры доходной части местных бюджетов Узбекистана обратимся к данным по налоговым поступлениям в бюджет г. Ташкента за 2016 г. (табл.):

Благодаря представленным данным можно сделать вывод о том, что основная доля доходной части местного бюджета г. Ташкента (около 90%)

<sup>25</sup> Анализ важнейших показателей эффективности современной налоговой системы Республики Узбекистан, Бизнес дэйли, 27.11.2017 Номер: №11(119)-2017

приходится на закрепленные доходы, что соответствует характеристикам налоговых систем экономически развитых стран мира.

**Таблица 2.9.**

**Удельный вес регулирующих и закрепленных доходов бюджета  
г. Ташкента в 2016 г.<sup>26</sup>**

<b>Показатели</b>	<b>млрд. сум.</b>	<b>%</b>
<b>Доходы, всего</b>	<b>1803.656</b>	<b>100</b>
Регулирующие доходы	207.18	11.47
Закрепленные доходы	1596.476	88.51

Рассмотрим более подробно состав и структуру закрепленных доходов бюджета г. Ташкента.

Как известно, в случае недостаточности собственных финансовых ресурсов (закрепленные доходы) для покрытия расходов местным бюджетам выделяются на долевой основе часть налоговых сумм, закрепленных за вышестоящими бюджетами.

Это так называемые регулирующие доходы местных бюджетов. Выделяемые средства используются последними для финансирования различных мероприятий регионального масштаба.

Данный способ наделения средствами местных бюджетов приводит к усилению зависимости региональных органов власти от вышестоящих уровней управления.

Наибольший удельный вес в общем объеме закрепленных доходов бюджета г. Ташкента имеют налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры (около 30%), налог на имущество юридических лиц (более 20%), налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств (почти 20%).

---

<sup>26</sup> Анализ важнейших показателей эффективности современной налоговой системы Республики Узбекистан, Бизнес дэйли, 27.11.2017 Номер: №11(119)-2017

Таблица 2.10.

**Состав и структура закрепленных доходов бюджета г. Ташкента в 2016 г.<sup>27</sup>**

	<b>Показатели</b>	<b>млрд. сум.</b>	<b>%</b>
	<b>Закреплённые доходы</b>	<b>1596.476</b>	<b>100.00</b>
1.	Налог на имущество юридических лиц	322.926	20.23
2.	Налог на имущество физических лиц	88.814	5.56
3.	Местные налоги и сборы	2.039	0.13
4.	Гос. пошлины	4.235	0.27
5.	Сборы ГУБДД МВД Узбекистана и его территориальных подразделений	29.644	1.86
6.	Поступления от доходов рынков	70.323	4.40
7.	Фиксированный налог на доходы юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью	178.042	11.15
8.	Отчисления в государственный бюджет от единого налогового платежа, включая малые предприятия и микрофирмы	10.734	0.67
9.	Отчисления в государственный бюджет от единого налогового платежа для предприятий торговли и общественного питания	12.285	0.77
10.	Налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств	292.027	18.29
11.	Земельный налог (кроме единого земельного налога)	111.208	6.97
12.	Штрафы	1.158	0.07
13.	Налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры	472.068	29.57
14.	Другие поступления	0.973	0.06

Рассмотрим состав и структуру регулирующих доходов местного бюджета г. Ташкента за 2016 г. (табл.).

В соответствии с данными, представленными в таблице 5, наибольший вес среди регулирующих доходов в 2016 г. имели акцизный налог на товары, реализуемые на территории Республики Узбекистан, налог на добавленную стоимость, меньшую долю имели поступления от налога на доходы физических лиц, на доходы (прибыль) юридических лиц.

<sup>27</sup> Управление статистики города Ташкента, 2018 год, [www.toshstat.uz](http://www.toshstat.uz)

Таблица 2.11

**Состав, структура и удельный вес регулирующих доходов бюджета г. Ташкента в 2016 г.<sup>28</sup>**

	Показатели	млрд. сум.	%
	<b>Регулирующие доходы</b>	<b>207.18</b>	<b>100.00</b>
1.	НДС	57.527	27.77
2.	Налог на доходы (прибыль) юридических лиц	15.411	7.44
3.	Налог на доходы физических лиц	23.424	11.31
4.	Налог за пользование водными ресурсами	11.258	5.43
5.	Акцизный налог	99.56	48.05

Подытоживая сказанное о действующих в республике налоговых режимах и их влиянии на функционирование субъектов малого бизнеса необходимо отметить, что каждый из них имеет как преимущества, так и недостатки. Поэтому весьма важным и положительным аспектом для субъектов малого бизнеса является то, что им предоставляется право выбора системы налогообложения. Субъекты малого бизнеса имеют возможность просчитать влияние различных налоговых режимов на их деятельность и выбрать наиболее выгодный.

## **2.2. Налоговые льготы и преференции для субъектов малого бизнеса и предпринимательства**

Микрофирмы и малые предприятия, вправе выбрать либо упрощенный порядок налогообложения, предусматривающий уплату единого налогового платежа, либо уплату общеустановленных налогов.

Объектом налогообложения является валовая выручка. В целях налогообложения в состав валовой выручки включаются:

1) выручка от реализации товаров (работ, услуг) за вычетом налога на добавленную стоимость (для налогоплательщиков, перешедших на уплату налога на добавленную стоимость).

<sup>28</sup> Управление статистики города Ташкента, 2018 год, [www.toshstat.uz](http://www.toshstat.uz)



2) прочие доходы. Благодаря совершенствованию соответствующего законодательства субъектам малого бизнеса предоставляется множество льгот и преференций.

Не рассматриваются в качестве объекта налогообложения:

1) полученные вклады в уставный фонд (уставный капитал), включая сумму превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером), средства, объединяемые для осуществления совместной деятельности по договору простого товарищества;

2) средства (имущество или имущественные права), полученные в пределах вклада в уставный фонд (уставный капитал) при выходе (выбытии) из состава учредителей (участников), а также при распределении имущества ликвидируемого юридического лица между его учредителями (участниками);

3) средства (имущество и имущественные права), полученные в размере вклада товарищем (участником) договора простого товарищества в случае возврата его доли в общей собственности товарищей (участников) договора или раздела такого имущества;

4) субсидии из бюджета;

5) безвозмездно полученные средства (имущество или имущественные права), работы и услуги, если передача средств (имущества или имущественных прав), выполнение работ, оказание услуг происходит на основании решения Президента Республики Узбекистан или Кабинета Министров Республики Узбекистан;

6) полученные гранты и гуманитарная помощь;

7) средства, полученные в виде страхового возмещения (страховой суммы) по договорам страхования;

8) возмещение стоимости объекта в виде части арендного (лизингового) платежа, полученное арендодателем (лизингодателем);

9) безвозмездно полученные технические средства системы оперативно-розыскных мероприятий на сетях телекоммуникаций, а также от оказания услуг по их эксплуатации и обслуживанию;

10) средства, полученные от учредителей (участников) добровольно ликвидируемого субъекта предпринимательства на исполнение его обязательств. В случае незавершения добровольной ликвидации в установленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности указанные средства включаются в объект налогообложения и подлежат налогообложению;

Налогооблагаемой базой является валовая выручка.

Налоговая база уменьшается на суммы:

- на приобретение нового технологического оборудования, но не более 25 процентов налогооблагаемой базы;
- доходов прошлых лет, выявленных в отчетном году;
- безвозмездно на внесение взносов по ипотечным кредитам и (или) приобретение жилья в собственность работникам из числа молодых семей, но не более 10 процентов налогооблагаемой базы;
- доходов, полученных в виде дивидендов и направленных в уставный фонд (уставный капитал) юридического лица;
- доходов по государственным ценным бумагам;
- доходов, полученных в виде дивидендов и процентов, подлежащих налогообложению у источника выплаты.

Налогооблагаемая база, кроме вычетов, предусмотренных выше, уменьшается для:

1) автозаправочных станций на сумму:

- налога с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств;
- разницы между розничной ценой и ценой приобретения бензина, дизельного топлива и газа, превышающей установленную предельную

наценку автозаправочных станций, которая подлежит перечислению в местный бюджет;

2) юридических лиц в рамках осуществления деятельности по организации лотерей — сумму выигрышного (призового) фонда, но не более общей суммы выигрышей (призов), выпавших на распространенные билеты;

3) брокерских организаций — на сумму комиссионного сбора, перечисляемого бирже от суммы сделки;

4) юридических лиц, оказывающих посреднические услуги по договору комиссии, поручения — на сумму таможенных платежей, уплаченных при импорте товаров, в доле на реализованный товар.

Предприятия розничной торговли рассчитывают базовый (минимальный) уровень единого налогового платежа, который не может быть меньше суммы фиксированного налога, установленного для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих аналогичный вид деятельности.

Для определения суммы ЕНП, подлежащего уплате с учетом введения базового размера ЕНП, плательщики исчисляют:

- минимальный размер ЕНП;
- расчетную сумму ЕНП;
- доначисленную сумму ЕНП.

Для сопоставления начисленной суммы ЕНП с минимальным размером ЕНП, определяется расчетная сумма ЕНП в целом по предприятию.

Расчетная сумма ЕНП определяется по следующей формуле:

$$PC_{\text{енп}} = НВВ \times C, (2)$$

где:

- $PC_{\text{енп}}$  – расчетная сумма ЕНП;
- НВВ - налогооблагаемая валовая выручка за отчетный квартал, без применения льгот, установленных законодательством по ЕНП
- $C$  – установленная ставка ЕНП.

Остальные микрофирмы и малые предприятия рассчитывают минимальный размер ЕНП, допустимый уровень которого не может быть ниже 3-кратной суммы земельного налога, исчисляемого исходя из занимаемой налогоплательщиком площади.

Для определения суммы ЕНП, подлежащего уплате с учетом введения минимального размера ЕНП, плательщики исчисляют:

- минимальный размер ЕНП;
- расчетную сумму ЕНП;
- доначисленную сумму ЕНП.

Минимальный размер ЕНП определяется по следующей формуле:

$$M_{\text{ренип}} = 3 \times H \times K1 \times K2, (3)$$

где:

- $M_{\text{ренип}}$  - минимальный размер ЕНП;
- $H$  - земельный налог. При исчислении земельного налога применяются минимальные ставки, установленные для данной местности и категории земель. Земельный налог исчисляется в расчете на квартал (площадь земельного участка (арендованного помещения)  $\times$  установленная ставка) / 4);

- $K1$  - понижающий коэффициент, применяемый в зависимости от вида осуществляемой деятельности;
- $K2$  - понижающий коэффициент, применяемый в зависимости от месторасположения юридического лица.

Для сопоставления начисленной суммы ЕНП с минимальным размером ЕНП, определяется расчетная сумма ЕНП в целом по предприятию. Расчетная сумма ЕНП определяется по следующей формуле:

$$P_{\text{сенип}} = \text{НВВ} \times C, (4)$$

где:

- $P_{\text{сенип}}$  - расчетная сумма ЕНП;
- $\text{НВВ}$  - налогооблагаемая валовая выручка за отчетный квартал, без применения льгот, установленных законодательством по ЕНП;

- С - установленная ставка ЕНП.

От уплаты единого налогового платежа освобождаются юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941-1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью и деятельностью по организации лотерей. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате.

Ставки ЕНП в разрезе налогоплательщиков утверждаются Постановлением Президента Республики Узбекистан. При этом следует иметь в виду, что ставки ЕНП устанавливаются в дифференцированных размерах в зависимости от категории предприятий. Налоговым периодом является календарный год. Отчетным периодом является: квартал Единый налоговый платеж рассчитывается налогоплательщиками самостоятельно исходя из налогооблагаемой базы и установленных ставок.

Единый налоговый платеж исчисляется исходя из налогооблагаемой базы и установленных ставок для плательщиков НДС на добровольной основе сумма ЕНП уменьшается на сумму НДС, уплачиваемого в бюджет, но не более 50 % от суммы ЕНП.

Расчет единого налогового платежа представляется в орган государственной налоговой службы по месту налогового учета нарастающим итогом ежеквартально не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом, а по итогам года - в срок представления годовой финансовой отчетности;

Уплата единого налогового платежа производится не позднее срока представления расчета. Предприятия малого бизнеса (за исключением предприятий торговли), являющиеся плательщиками ЕНП и заключившие договоры о взаимной поддержке с местными отделениями общественного

движения молодежи Узбекистана «Камолот», перечисляют в Фонд 8 % от начисленной суммы ЕНП. 28. Предприятия малого бизнеса, заключившие договоры о взаимной поддержке, оформляют два платежных поручения в установленном порядке: в Фонд — в размере 8 % от начисленной суммы ЕНП; в бюджет — в размере 95 % от начисленной суммы ЕНП.

Расширяются масштабы укрепления их правовой защиты, материальной поддержки и предоставления современных услуг. В частности, согласно изменениям, внесенным в этом году в налоговое законодательство, ставка единого налогового платежа, взимаемого с микрофирм и малых предприятий, по сравнению с прошлым годом.

Вопросы упрощения налогового администрирования и снижения налоговой нагрузки на субъекты предпринимательства – в центре постоянного внимания руководства нашей страны. Так, Указом Президента Республики Узбекистан «О мерах по коренному совершенствованию налогового администрирования, повышению собираемости налогов и других обязательных платежей» от 18 июля 2017 года в качестве первого важнейшего направления реформирования налоговой системы определено широкое внедрение современных информационно-коммуникационных технологий в процесс налогового администрирования, полный переход на бесконтактное электронное обслуживание налогоплательщиков, прежде всего субъектов предпринимательства.

Установление упрощенных в широком смысле систем налогообложения приводит к снижению издержек для налогоплательщика, а также соответствующих административных издержек по проверке применяющих такие методы налогоплательщиков.

Применение упрощенной системы налогообложения позволяет стимулировать определенные категории налогоплательщиков путем унификации различных налогов и снижения налогового бремени. Ещё одно преимущество их применения – снижение возможностей уклонения от уплаты

налогов с выручки, что заметно упрощает контроль налогооблагаемой базы со стороны налоговых органов.

К налогам, уплачиваемым при упрощенном порядке налогообложения, относятся:

**Таблица 2.12**

**Упрощенные системы налогообложения<sup>29</sup>**

<b>Вид налога</b>	<b>налог уплачивается:</b>
<i>1</i>	<i>2</i>
Единый земельный налог	земельных участков в собственности, владении, пользовании или аренды
Единый налоговый платеж	при наличии валовой выручки
Фиксированный налог на доходы юридических и физических лиц, занимающихся отдельными видами предпринимательской деятельности	при наличии фиксированной суммы, рассчитанной, исходя из размера вмененного дохода (потенциально возможный валовой доход плательщика) на единицу установленного физического показателя

Далее рассмотрим преимущества и недостатки упрощённой системы налогообложения.

**Таблица 2.13**

**Преимущества и недостатки упрощенного порядка налогообложения<sup>30</sup>**

<b>Преимущества</b>	<b>Недостатки</b>
упрощенная процедура ведения бухгалтерского учета	Ограничения по видам деятельности
Упрощенное ведение налогового учета.	Перечень расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу меньше
Собственник обладает возможностью выбора объекта, по которому рассчитывается налог	Раздельный учет многопрофильными предприятиями
наличие преференций и налоговых льгот	Невозможность открытия представительств или филиалов
Оптимизация налогового бремени	

<sup>29</sup> Жиянова Н.Э. Дальнейшие пути совершенствования налогообложения субъектов малого бизнеса на современном этапе развития рыночных отношений//“Иктисодиёт ва инновацион технологиялар” илмий электрон журнали. № 1, январь-февраль, 2017 йил С. 1-8

<sup>30</sup> Жиянова Н.Э. Дальнейшие пути совершенствования налогообложения субъектов малого бизнеса на современном этапе развития рыночных отношений//“Иктисодиёт ва инновацион технологиялар” илмий электрон журнали. № 1, январь-февраль, 2017 йил С. 1-8

Несмотря на перечисленные преимущества и недостатки, выделим ряд критериев, соответствуя которым, целесообразно применять упрощенную систему налогообложения:

-наличие расходов, влияющих на уменьшение налоговой базы при выборе объекта «доходы - расходы».

-сотрудничество с контрагентами, не претендующими на возмещение НДС из бюджета (розничная торговля);

-в перспективе не предполагается дальнейшее расширение штата сотрудников или значительный рост доходов организации.

### **2.3. Особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства в странах с различным уровнем развития**

Опыт развитых стран также убеждает, что в переходном периоде к рынку роль малых предприятий особенно важна как фактор стабилизации потребительского рынка, недоступного крупным предприятиям. В Узбекистане субъекты малого бизнеса функционируют в различных отраслях народного хозяйства. Уже достигнуты определенные успехи в малом бизнесе.

В 2017 году доля малого бизнеса и частного предпринимательства в ВВП составила 53,3% или 119301 млрд. сум (в Японии - 55%, Германии - 54%, США-52%, Казахстане - 25,6%, России - 20%).

В малом бизнесе работает 78,3% занятого населения страны, тогда как в 2000 году данный показатель составлял всего 49,7%.

В 2017 году доля малого бизнеса в производстве промышленной продукции составила 39,6% против 12,9 % в 2000 году, сельского хозяйства - 99%, строительстве – 65,1%, розничном товарообороте - 88,4%. Доля малого бизнеса в общем объеме экспорта республики составляет 27%, импорта - 50%, инвестиций - 32%.



Представляется, что критическое изучение зарубежного опыта в этой области полезно при регулировании развития малого бизнеса в Узбекистане. Наряду с обычным порядком налогообложения налоговым законодательством ряда стран предусмотрены также и специальные меры налогового регулирования, предусматривающие собой особый порядок исчисления и уплаты налогов - "специальные налоговые режимы". Хотя данный термин используется в налоговом законодательстве далеко не во всех странах, это не меняет содержание налоговых правоотношений в рамках специальных мер налогового регулирования.

Экономическое развитие большинства стран в последнее время сопряжено с рядом серьезных трудностей. Одним из приоритетных направлений их преодоления является расширение масштабов деятельности малого бизнеса во всех формах и видах. Гибкой по структуре и небольшой по размеру компании легче следовать потребительским предпочтениям, производить широкую номенклатуру конкурентоспособных изделий и услуг, использовать современную технику и технологию<sup>31</sup>.

Интенсивный рост числа предприятий малого бизнеса в странах с рыночной экономикой обусловлен несколькими факторами: появление новых технологий, оборудования и техники, научных разработок, эффективно используемых именно в малом производстве; качественное развитие инфраструктуры, в т.ч. средств связи и информации; рост образовательного уровня населения и квалификации работников. Все это привело к поистине революционному скачку в малом бизнесе. По данным Ежегодного отчета по малому и среднему бизнесу ЕС, в 2016 г. предприятия малого и среднего бизнеса составляли 99,8 % всех субъектов в ЕС и формировали 58,6 % добавленной стоимости европейской экономики. На них трудились приблизительно 20,8 млн. человек (66,7 % рабочих мест), т.е. из каждых трех работников двое были заняты на предприятиях малого и среднего бизнеса.

---

<sup>31</sup> Jerome Olsen, Matthias Kasper, Tamer Budak, Erich Kirchler. Emotions and tax compliance among small business owners: An experimental survey// International Review of Law and Economics. P. 32-43. 28 May 2018 <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0144818818301455>

Развитию малого бизнеса также способствовала индивидуализация потребления, во многом изменившая направленность производства, его привычные приоритеты.

Изменения в мировой экономике стимулировали появление новых организационных форм частного предпринимательства, способных быстро внедрять новейшие разработки на стыке различных сфер производства. Это в свою очередь заставило правительства индустриально развитых стран ввести комплекс налоговых льгот, поощряющих деятельность малого бизнеса и облегчающих его налоговое бремя.

Законодательством большинства развитых стран малый бизнес определен в качестве особого субъекта государственного регулирования. В отношении малого бизнеса там получили развитие 2 группы льгот:

- льготы, направленные на поддержание конкурентоспособности малых предприятий, повышение их инвестиционной и инновационной активности;

- льготы, позволяющие упростить налоговое администрирование этой группы налогоплательщиков.

Налогообложение малого бизнеса в экономически развитых странах стремятся сделать максимально рациональным, упрощенным, отойти от сложных и трудоемких для разработки и внедрения налоговых схем.

Подход различных стран к налогообложению малых предприятий, его целям, критериям признания предприятия малым и разделению таких предприятий на категории, определению налоговой базы и структуры налоговых ставок зависит от различных обстоятельств. Такими обстоятельствами могут выступать различные для каждой страны традиции уплаты налогов, различная степень налоговой и юридической грамотности налогоплательщиков, возможности контроля со стороны налоговых органов. Выбор определенного порядка налогообложения субъектов малого предпринимательства основывается на необходимости стимулирования

малых предприятий и одновременно зависит от способности налоговых органов данной страны применять выбранные методы.

Сложившаяся международная практика налогообложения предусматривает по отношению к субъектам малого предпринимательства 2 основных подхода:

1) введение на фоне стандартной национальной налоговой системы совокупности налоговых льгот для малого бизнеса по отдельным крупным налогам (преимущественно по налогу на прибыль, реже по НДС);

2) введение особых режимов налогообложения малого бизнеса.

Оба подхода претерпели существенные изменения в ходе налоговых реформ 80–90-х гг. XX в.



**Рис.2.1. Налоговые льготы для малого бизнеса в европейских странах и США<sup>32</sup>**

<sup>32</sup> <http://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/kireeva-e-osobennosti-nalogooblozheniya>

Что касается первого подхода, то до середины 1980-х гг. налогообложение прибыли в большинстве развитых стран было основано на сочетании высоких налоговых ставок с широкой системой налоговых льгот (в основном для приоритетных отраслей). Реорганизация налоговых систем фактически повсеместно привела к снижению налоговых ставок и степени прогрессивности шкалы налогов, а также введению более умеренной системы налоговых льгот.

Именно в этот период получила развитие система "щадящего" налогообложения малого бизнеса с использованием налоговых льгот, поощряющих их деятельность и облегчающих налоговое бремя.

Современная практика налогообложения малых предприятий, применяемая за рубежом, отличается в зависимости от политики государства: законодательством определенной страны вообще может быть не предусмотрен особый режим налогообложения субъектов малого предпринимательства, но при этом, как правило, малому бизнесу предоставляется ряд преимуществ; в отношении малого бизнеса государство устанавливает специальный режим налогообложения.

В первом случае при сохранении для малых предприятий обязанности по уплате всех видов налогов, как правило, предусматривается упрощение порядка их расчетов (включая упрощенные методы определения налоговой базы и методы ведения учета) и взимания (периодичность, освобождение от авансовых платежей и т.д.).

Во втором случае применение специального режима налогообложения предполагает оценку потенциального дохода малых предприятий на основе косвенных признаков и установление фиксированных платежей в бюджет, заменяющих один или несколько традиционных налогов.

В число стран, применяющих специальные налоговые режимы для малых предприятий, входят Испания, Франция, Турция и др. К странам, предоставляющим малым предприятиям ряд специфических преимуществ

(без применения специальных налоговых режимов), относятся Великобритания, Нидерланды, Швеция, США и др.

Самая крупная группа налоговых льгот, затрагивающая деятельность сектора малого предпринимательства и присутствующая в налоговых системах почти всех развитых стран, связана с налогообложением прибыли. В развитых странах малому предпринимательству предоставляются значительные налоговые льготы. В Японии, США, Великобритании ставки налога на прибыль и НДС применяются дифференцированно в зависимости от величины годового дохода.

Пониженные ставки для малых предприятий устанавливаются не только правительством, но и местными органами власти. В Японии для предприятий с капиталом не более 100 млн. иен применяются пониженные ставки налога на прибыль с корпораций: с годового дохода до 8 млн. иен ставка составляет 28 %, при повышении годового дохода – 37 %. Малые и средние предприятия пользуются налоговыми льготами в виде пониженных ставок и по местным налогам. Так, например, местный предпринимательский налог напрямую зависит от годового оборота хозяйствующего субъекта. Если корпорация имеет оборот в год не более 3,5 млн. иен, действует ставка в 6 %, от 3,5 до 7 млн. иен – 9 %, свыше 7 млн. иен – 12 %.

Прогрессивное налогообложение прибыли применяется и в США. Налог на прибыль корпораций при объеме производства до 25 тыс. долл. взимается в размере 15 %, 25–50 тыс. долл. – 18 %, 50–75 тыс. долл. – 40 %. Налоговые льготы малым предприятиям предоставляются также на уровне штатов, где они применяются для привлечения предпринимателей в депрессивные регионы, предпринимательские зоны.

Интересен опыт Франции, где для малого и среднего бизнеса действует целый ряд налоговых льгот. Например, на 40–50 % снижен налог на прибыль с корпораций, осваивающих новые технологии. Предусматривается и возможность отсрочки уплаты ряда налогов при временном недостатке ликвидных средств.

Система налогообложения Великобритании предусматривает следующие льготы для малых и средних фирм:

- пониженные ставки подоходного налога;
- пониженные ставки налога на социальные расходы;
- ускоренная амортизация;
- уменьшенный корпоративный налог. Так, при стандартной ставке корпоративного налога в 35 % для малых предприятий она составляет 27 %.

Наиболее распространенными являются 2 типа стимулирования малого бизнеса: упрощенное и вмененное налогообложение, которые, будучи адаптированы к условиям конкретной страны, могут образовывать различные вариации и смешанные формы.

В общем виде упрощенная система налогообложения предусматривает сохранение для малых предприятий всех видов налогов, упрощая порядок их расчетов (включая упрощенные методы определения налоговой базы и ведения учета) и взимания (периодичность, освобождение от авансовых платежей и т.д.).

Зарубежный опыт применения специальных режимов налогообложения показывает, что такие налоговые режимы фактически подразумевают установление отдельных видов налогов и имеют следующие положительные черты:

- замена ряда налогов единым налогом;
- максимальное упрощение взаимоотношений налогоплательщиков с бюджетом, что создает заинтересованность в добровольном и объективном декларировании своих доходов
- упрощение порядка расчета налоговых обязательств субъектов малого предпринимательства;
- прозрачный механизм учета доходов и расходов;
- значительная экономия средств налогоплательщиков за счет снижения налогового бремени;

– стимулирование развития деятельности субъектов малого предпринимательства;

– возможность привлечь к уплате налога организации, в отношении которых налоговый контроль значительно затруднен.

Таблица 2.14<sup>33</sup>

Страна	Название налога или специального налогового режима, основанного на потенциальном доходе	Группа, к которой относится налог по стандартной классификации
1	2	3
Аргентина	Упрощенный режим для малых предприятий или единый налог	Налоговый патент
Бразилия	Упрощенный режим	Налоговый патент/налог с оборота
Китай	Упрощенный китайский НДС для физических лиц	Налог с оборота
ЮАР	Налог с оборота	Налог с оборота
Мексика	Режим для малых налогоплательщиков	Налог с оборота
Хорватия	Налог на доходы от предпринимательской деятельности и от других источников	Налог с оборота
Польша	Налоговая карта	Налоговый патент
	Единовременный налог на доходы	Налог с оборота
Россия	Упрощенная система налогообложения на основе патентов	Налоговый патент
	Упрощенная система налогообложения с базой в виде доходов	Налог с оборота
	Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	Налог на основе физических индикаторов
Украина	Упрощенная система налогообложения – единый налог (для юридических лиц)	Налог с оборота
	Упрощенная система налогообложения – единый налог (для физических лиц)	Налоговый патент
	Фиксированный налог	Налоговый патент
Узбекистан	Единый налоговый платеж	Налог с оборота/налоговый патент
Казахстан	Специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса (индивидуальных предпринимателей) на основе патента	Налоговый патент/налог с оборота
	Специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса (индивидуальных предпринимателей) на основе упрощенной налоговой декларации	Налог с оборота
	Специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса (юридических лиц) на основе упрощенной налоговой декларации	Налог с оборота
Киргизия	Налог на основе добровольного патента	Налоговый патент
	Упрощенная система налогообложения налогоплательщиков на основе единого налога	Налог с оборота

Наиболее интересной является практика внедрения особых режимов налогообложения малого бизнеса. Спецификой таких режимов является то,

<sup>33</sup> <http://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/kireeva-e-osobnosti-nalogooblozheniya>

что они, как правило, основываются на налогообложении так называемого потенциального (вмененного, гарантированного) дохода. В налогообложении потенциального дохода используют один из двух инструментов: налог с оборота или патента.

Ниже в таблице приведены примеры применения специальных налоговых режимов и их группировка в соответствии с применяемыми инструментами.

Налоги на потенциальный доход и налоги с оборота, уплачиваемые малыми предприятиями в отдельных странах с трансформационной экономикой в 2017 г.

Таким образом, зарубежный опыт показывает, что использование особых режимов налогообложения преследует различные цели. Различны и обстоятельства, сопутствующие такому налогообложению: в странах различаются традиции уплаты налогов, налоговая и юридическая грамотность налогоплательщиков, возможности контроля и принуждения со стороны налоговых администраций, степень коррумпированности властей. В развитых странах с достаточно давними налоговыми традициями основной целью смягчения налогового режима для малых предприятий является устранение налоговой дискриминации, которая проявляется, главным образом, в 2 направлениях:

- издержки законопослушания для малого предприятия с большей вероятностью выше, чем для крупного предприятия, поскольку документацию и информацию, необходимую для налогового декларирования, крупные предприятия в любом случае собирают и хранят в основном для собственных целей;

- в силу небольшого объема деятельности у малых предприятий меньше возможностей воспользоваться предусмотренными в налоговом законодательстве льготами в виде вычета отдельных видов расходов, чему крупного бизнеса.



Отметим, что налоговые стимулы наравне с либерализацией институциональных условий функционирования малого бизнеса являются одним из приоритетов в использовании мер государственного воздействия на экономику.

Вместе с тем создание каких-либо специальных правовых норм для малого бизнеса в области налогообложения сопряжено с неизбежным усложнением самой системы, дополнительными расходами на администрирование и в итоге – потерями в эффективности функционирования налогового механизма. Следовательно, каждое нововведение должно быть оценено с максимальным учетом всех его последствий, как экономических, так и социальных.

### **Выводы по второй главе**

Введение упрощенного учета и отчетности способствует сокращению расходов налогоплательщика. Все это свидетельствует о том, что упрощенная система налогообложения по сравнению с общим режимом налогообложения является льготной для налогоплательщика, но применение ее ограничено и имеет целый ряд особенностей.

На основании вышесказанного можно сделать вывод, что в Республике Узбекистан наблюдается постепенное снижение налогового бремени при преобладании косвенных налоговых поступлений над прямыми. Но необходимо добиваться дальнейшей эффективности налоговой системы, так как это является необходимым условием устойчивости экономической системы как на уровне отдельных субъектов хозяйствования, регионов, так и на уровне государства в целом. Таким образом, в общем объеме доходов местного бюджета г. Ташкента закрепленные доходы значительно превышают регулирующие, что характеризует достаточность собственных источников финансирования расходов и выполнение ими своей важнейшей – фискальной – функции.

## **ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА ПОДДЕРЖКИ МАЛОГО БИЗНЕСА И ЧАСТНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

### **3.1. Проблемы налогообложения малого бизнеса и предпринимательства в Узбекистане**

Рассмотрим основные проблемы налогообложения. Правила, по которым работает налоговая система Узбекистана, очень сложны, противоречивы и не соответствуют международной практике. Во-первых, много разных режимов налогообложения: для малого и крупного бизнеса, для торговли, для аграриев, финансовых учреждений, индивидуальных предпринимателей и т. д. Во-вторых, много разных правил исчисления одних и тех же налогов для разных категорий налогоплательщиков и много разных налогов, в том числе весьма экзотических (например, плата за использование абонентского номера). В-третьих, много отличий от мировой практики в определении налогооблагаемой базы (у нас налогом зачастую облагается то, что не облагается в других странах), особенно по налогу на прибыль и НДС. В-четвертых, имеется огромное количество исключений, дополнительных правил, льгот, в том числе индивидуальных (для отдельных предприятий), при уплате налогов. Все это делает нашу налоговую систему безумно сложной и непрозрачной, увеличивает издержки налогового администрирования как для бизнеса, так и для финансовых органов.

Необходимо также изменить правила определения налогооблагаемой базы по некоторым видам налогов. Например, в настоящее время список вычитаемых расходов при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль закрытый, а невычитаемых — открытый, то есть все расходы периода, необходимые для работы предприятия, не указанные в списке вычитаемых расходов, автоматически становятся невычитаемыми и не уменьшают налогооблагаемую базу. В результате налог на прибыль взимается не только с прибыли, но и с издержек предприятия. Вместе с тем,

в соответствии с международным опытом, более правильным будет сделать закрытый (полный) список невычитаемых расходов, а все остальные расходы должны быть вычитаемыми.

Проблема вторая. Неравномерное распределение налоговой нагрузки. Прежде всего речь идет об огромном разрыве в налоговом бремени между упрощенным и общеустановленным режимами налогообложения. При переходе от одного режима к другому налоговая нагрузка может возрасти в несколько раз. Это означает невозможность роста бизнеса и использования преимуществ от экономии на масштабах, что существенно снижает возможности для увеличения конкурентоспособности наших производителей. Кроме того, предоставлены значительные отраслевые и индивидуальные налоговые льготы, ставящие предприятия в неравные условия (кто-то имеет льготы, а кто-то — нет), что разрушает конкуренцию, которая, как известно, является двигателем экономического прогресса.

В этой связи необходимо радикальное сокращение налоговой нагрузки и упрощение правил налогообложения в рамках общеустановленного режима. Нужно также отказаться от индивидуальных льгот и максимально сократить отраслевые льготы.

Проблема третья. Вопреки международной практике, у нас широко применяются налоги с выручки. То есть налогами облагается не добавленная стоимость, прибыль, доход и пр., а вся выручка, включая затраты. Это отчисления с выручки в различные внебюджетные фонды для предприятий общеустановленной системы налогообложения (объединены с 2018 года в один платеж), единый налоговый платеж для малых предприятий, а также для компаний сфер торговли и общественного питания.

Налоги с выручки, а также разрывы в цепочке уплаты НДС (когда НДС фактически превращается в свою противоположность — в налог с выручки) крайне негативно сказываются на общественном разделении труда, формировании длинных цепочек создания добавленной стоимости. Ведь чем длиннее цепочка, тем больше налогов придется платить: имеет место

двойное, тройное и т. д. налогообложение. В такой ситуации наша экономика обречена на вечную роль сырьевого придатка мирового хозяйства, так как создать полноценный цикл производства: от сырья до продукции с высокой добавленной стоимостью — с такими правилами налогообложения просто невозможно.

Выход из этой ситуации один: отказ от налогов с выручки в пользу НДС или налогов с розничных продаж (когда налог берется только при продаже товара конечному покупателю). Для этого нужно: а) полностью отменить налоги с выручки для предприятий общеустановленного режима (в 2018 году они сокращаются с 3,5 до 3,2%); б) снизить налоговую нагрузку на предприятия общеустановленного режима с целью стимулировать малые предприятия переходить на этот режим; в) стимулировать малые предприятия перейти на НДС (например, вместо ЕНП); г) пересмотреть правила налогообложения для предприятий торговли и общепита.

Проблема четвертая. Относительно высокие налоги на труд. В настоящее время доходы, превышающие отметку чуть более 200 долларов США в месяц, облагаются по максимальной шкале (с 2018 года — 22,5%), тогда как в России и Узбекистане уже давно перешли к плоской системе налогов на доходы, при ставке налогообложения 12–13%. Плюс у нас высокие социальные отчисления — 25% (кроме малых предприятий).

Такие налоги не стимулируют рост занятости и поощряют теневую экономику. В идеале нужно перейти к плоской шкале налогообложения, объединив ЕСП и подоходный налог, как это сделано в Грузии.

Проблема пятая. Высокая общая налоговая нагрузка на экономику. Налоговое бремя в 35% от ВВП непосильно для развивающихся экономик. Его могут позволить себе только очень богатые страны. Реализация мер, которые я предлагаю, позволит уменьшить общую налоговую нагрузку на экономику. Предлагаемые изменения могут привести к существенному сокращению налогового бремени, следовательно, и поступлений в бюджет. Рассмотрим как это повлияет на доходную часть государственного бюджета.

Во-первых, сокращение налоговой нагрузки не обязательно должно означать сокращение поступлений в бюджет. При уменьшении налогов часть теневого бизнеса легализуется. Кроме того, у законопослушных налогоплательщиков появится больше возможностей для расширения своей деятельности, таким образом, и для увеличения доходов. И в том и другом случае налогооблагаемая база расширится — и увеличатся поступления в бюджет. Имеется немало примеров, когда снижение налогов настолько расширяло налогооблагаемую базу, что налоговые поступления возрастали. Но это происходит только если соблюдаются два важных условия: а) снижение налоговой нагрузки значительно, ощутимо для налогоплательщиков (т. е. делает выгодным выход из «тени» и развитие легального бизнеса); б) одновременно снижаются прочие издержки ведения легального бизнеса. Работа в этом направлении как раз ведется: уже уменьшены издержки конвертации, доступа к наличным деньгам, проведения экспортной деятельности и другие.

Во-вторых, если проводить снижение налоговой нагрузки параллельно с отказом от налоговых льгот, то эти два процесса могут компенсировать друг друга. Тем более, что льготы у нас предоставляются очень широко.

В-третьих, у нас имеется огромный потенциал по расширению неналоговых поступлений, прежде всего от государственной собственности, а также от приватизации. Эти источники доходов занимают пока еще непропорционально маленькую долю в бюджете.

Наконец, имеются и резервы в сокращении бюджетных расходов, прежде всего за счет их оптимизации.

В любом случае необходимо все эти нюансы просчитывать и составлять подробную «дорожную карту» реформы. Необязательно ее проводить в один год. Но понимать, куда и зачем мы движемся, нужно с самого начала.

Стратегией действий по пяти приоритетным направлениям развития Республики Узбекистан в 2017-2021 годах одним из ключевых направлений в

сфере развития и либерализации экономики определены продолжение курса на снижение налогового бремени и упрощение системы налогообложения, совершенствование налогового администрирования и расширение мер соответствующего стимулирования.

Вместе с тем, действующая система налогообложения не отвечает современным требованиям, сдерживает дальнейшее развитие экономики, не стимулирует расширение и модернизацию производства, не обеспечивает максимально благоприятные условия для ведения предпринимательской деятельности, в частности:

остается крайне высоким уровень налогового бремени на субъекты предпринимательства (данный показатель в Узбекистане выше, чем в большинстве стран СНГ), что обуславливает вывод доходов в теневой оборот;

не обеспечивается стабильность налогового законодательства, сформировалась сложная система расчета налогов и других обязательных платежей, в том числе по упрощенной системе налогообложения, при этом большим количеством подзаконных актов установлены исключения и особые правила расчета налогов, увеличивающие налоговую нагрузку и транзакционные издержки бизнеса;

образовалась значительная разница в уровне налоговой нагрузки между индивидуальными предпринимателями, субъектами малого и крупного бизнеса (в среднем 3-4 раза), при этом, если доля субъектов малого бизнеса в валовом внутреннем продукте составляет более 50 процентов, то в структуре налоговых поступлений на их долю приходится чуть более 7 процентов;

высокая ставка и система взимания налога на добавленную стоимость (НДС) отвлекает оборотные средства налогоплательщиков, приводит к удорожанию стоимости промежуточной и конечной потребительской продукции, препятствует развитию кооперации между крупным и малым бизнесом;

наличие различных платежей в целевые государственные фонды, по сути являющихся оборотными налогами, приводит к росту налогового бремени;

действующая система налогообложения имущества юридических лиц сдерживает инвестиции в производственные капитальные сооружения и инфраструктуру, а также приводит к увеличению затрат капиталоемких отраслей;

высокие ставки налога на доходы физических лиц и единого социального платежа приводят к занижению фонда оплаты труда и, в конечном итоге, выплате заработной платы в «конвертах» (налог на доходы физических лиц уплачивает только треть от числа граждан в трудоспособном возрасте);

сложилась широкая практика поддержки хозяйствующих субъектов за счет налоговых льгот, в том числе индивидуального характера, отсрочки или списания налоговой задолженности, что существенно ограничивает здоровую конкуренцию, при этом отсутствует действенная система мониторинга и контроля за эффективностью предоставляемых льгот.

Наряду с этим, неэффективное налоговое администрирование негативно сказывается на уровне доходов Государственного бюджета Республики Узбекистан, не обеспечивает достаточный уровень собираемости налогов и других обязательных платежей, в частности:

- отсутствует эффективный обмен информацией между государственными органами и организациями с использованием передовых информационно-коммуникационных технологий;
- до настоящего времени не внедрены передовые формы и методы электронного администрирования налогов и осуществления налогового контроля, в том числе отсутствует единая система электронной регистрации счетов-фактур, не используются контрольно-кассовые аппараты, передающие сведения о проведенных операциях в налоговые органы в режиме «онлайн»;

- не выработана эффективная система анализа и управления рисками при осуществлении контрольной деятельности, что негативно сказывается на эффективности проводимых проверок и препятствует снижению вмешательства в деятельность добросовестных субъектов предпринимательства;

- отмечается крайне низкая собираемость по местным налогам и сборам вследствие слабых механизмов их администрирования, включая недостатки в сфере учета и объективного определения стоимости недвижимости и земельных участков;

- не выработана эффективная система досудебного урегулирования налоговых споров, что приводит к росту обращений налогоплательщиков в судебные органы, увеличивая тем самым издержки бизнеса и вызывая недовольство предпринимателей;

- из-за сложности налогового законодательства отмечается крайне низкая эффективность разъяснительной работы, а также мер по профилактике и раннему предупреждению налоговых правонарушений.

Указанные недостатки негативно сказываются на инвестиционной привлекательности, поскольку действующая налоговая система в глазах большинства инвесторов не обеспечивает понятности, здоровой конкуренции, прозрачности налогового администрирования, приемлемый уровень налогового бремени и гарантий защиты прав инвесторов.

I. Ключевые приоритеты реформирования налоговой системы Республики Узбекистан

1. Переход на среднесрочное налоговое планирование и усиление гарантий стабильности налогового законодательства, повышение инвестиционной привлекательности республики.

2. Максимальное упрощение налогового законодательства, устранение противоречий и коллизий в нормативно-правовых актах,



усиление защиты прав и интересов добросовестных налогоплательщиков.

3. Обеспечение прямого действия норм Налогового кодекса Республики Узбекистан с исключением отсылочных норм и отменой всех подзаконных актов, регламентирующих вопросы налогообложения, а также установление норм, предусматривающих вступление в силу любых изменений в налоговом законодательстве только с очередного финансового года.

4. Снижение уровня налогового бремени на субъекты предпринимательства, устранение диспропорций в уровне налоговой нагрузки между крупным и малым бизнесом.

5. Коренное реформирование системы налогообложения субъектов малого бизнеса с целью устранения факторов, сдерживающих расширение их деятельности, приводящих к дроблению бизнеса и сокрытию реальной численности работников.

6. Усиление правовых гарантий и внедрение механизмов, обеспечивающих категорический запрет на предоставление индивидуальных налоговых и таможенных льгот, обеспечение благоприятной конкурентной среды.

7. Оптимизация количества налогов путем их унификации и объединения налогов, имеющих схожую налогооблагаемую базу, а также сокращение и упрощение налоговой отчетности, минимизация операционных расходов.

8. Создание и внедрение механизмов, стимулирующих добровольную уплату налогоплательщиками налогов и других обязательных платежей, тем самым сокращение теневого оборота, предотвращение фактов уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей.

9. Совершенствование форм и механизмов налогового контроля, в том числе за счет дальнейшего внедрения современных информационно-коммуникационных технологий, обеспечивающих наиболее полный охват и учет объектов налогообложения и налогоплательщиков, прежде всего, за счет

усиления взаимодействия и обмена информацией между государственными органами, совершенствования технологий по обработке больших данных (технологий big data).

10. Принятие мер по повышению грамотности субъектов предпринимательства и граждан в вопросах налогообложения, проведение широкой разъяснительной работы и пропаганды законодательства.

### **3.2. Направления совершенствования налоговой поддержки малого бизнеса**

Управляя механизмом налогообложения, вводя или отменяя те или иные виды налогов, формируя методические основы исчисления налогооблагаемой базы, снижая или повышая налоговые ставки, предоставляя или отменяя налоговые льготы, государство может активно воздействовать на стимулирование или ограничение предпринимательской деятельности, что прямо повлияет на темпы экономического роста в стране. Эту двойственность влияния налогов на предпринимательскую деятельность необходимо учитывать в процессе углубления экономических преобразований.

Особую значимость данной теме на современном этапе развития придает тот факт, что уже созревают определенные предпосылки для переноса ответственности за развитие предпринимательства в Узбекистане с центральных органов управления на региональные.

В настоящее время Узбекистан находится на качественном этапе развития экономики, базирующейся на предпринимательской инициативе и косвенном государственном регулировании, на механизме конкуренции, обеспечивающей социально-экономический отбор наиболее эффективных хозяйствующих субъектов с наименьшими издержками производства и в то же время наиболее полно удовлетворяющей рыночные потребности. Это

возможно только при действенной государственной поддержке предпринимательства и эффективной налоговой системе.

Признание финансовой наукой регулирующей функции налогов является результатом государственной финансовой политики. Налоги являются мощным инструментом в системе государственного регулирования экономики. Преимущественно фискальная направленность налоговой системы в нашей республике, а также отсутствие комплексных инструментов налогового регулирования деятельности предпринимателей являются основными факторами, тормозящими развитие предпринимательского сектора экономики в республике.

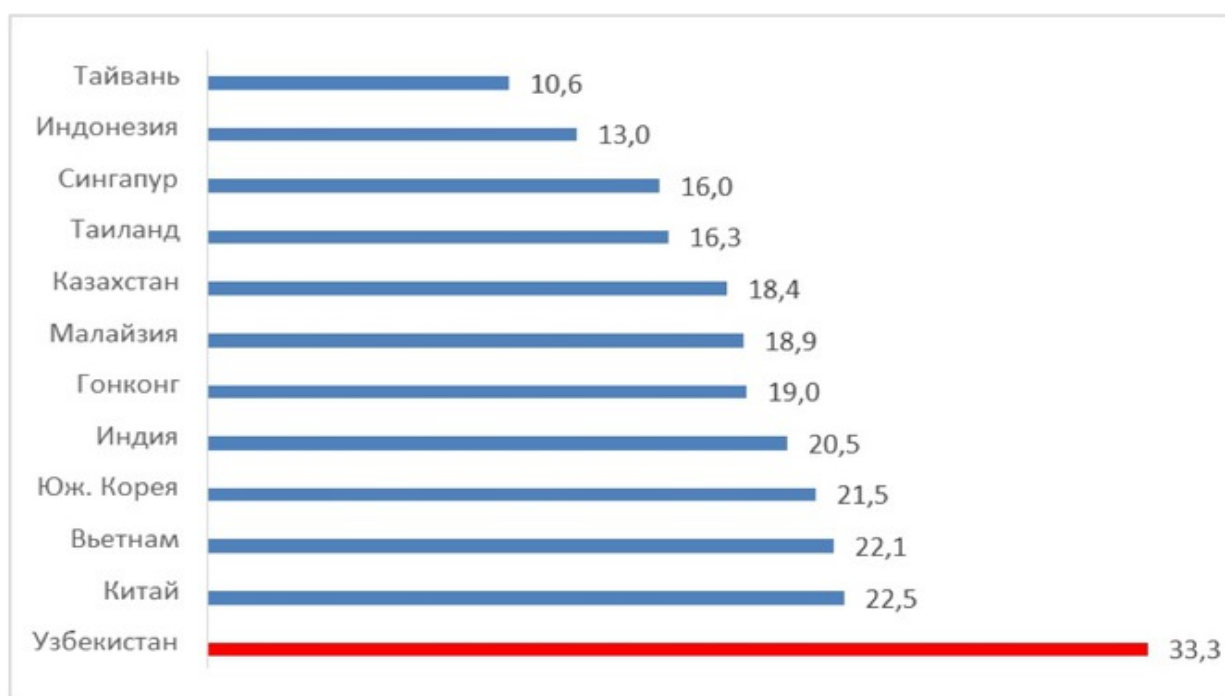
Одной из самых сложных среди экономических проблем является проблема налогообложения предпринимательства, в том числе субъектов малого бизнеса. Трудность решения указанной проблемы связана с тем, что она затрагивает экономические интересы государства и всех налогоплательщиков, определяет формирование финансовых ресурсов на разных уровнях, а также характер взаимоотношений государства и всех хозяйствующих субъектов. Кроме того, формирование налоговой системы в Узбекистане осложняется недостаточностью опыта в использовании ее для социально-экономического развития республики и ее регионов.

Научно доказано, что при увеличении налоговой нагрузки на налогоплательщика (рост количества налогов и увеличение ставок налогов, отмена льгот и преференций) эффективность налоговой системы сначала повышается и достигает своего максимума, но затем начинает резко снижаться. При этом потери бюджетной системы становятся невосполнимыми, так как определенная часть налогоплательщиков или разоряется, или сворачивает производство, другая часть находит как законные, так и незаконные пути минимизации установленных подлежащих к уплате налогов. При снижении налогового бремени в

дальнейшем для восстановления нарушенного производства потребуются годы.

Если мы хотим создать конкурентоспособную экономику, нужно радикально изменить всю систему налогообложения. Ключевые проблемы:

Первое, высокая налоговая нагрузка на экономику. Налоговая нагрузка — это показатель доли налогов в ВВП. Здесь учитываются не только налоги, но и все отчисления в бюджетные и внебюджетные фонды — пенсионный, дорожный и так далее. У нас этот показатель — доля налогов в ВВП — в последние годы колеблется на уровне 30–35%. Много это или мало? Смотря с чем сравнивать. Если возьмем страны Северной Европы, Западной Европы, то это будет не так уж много — в Голландии, Швеции налоговое бремя еще выше.



**Рис. 2. Доходы государственного бюджета и внебюджетных фондов к ВВП отдельных стран Азии в 2015 году (в %).<sup>34</sup>**

Если посмотреть на данные стран, которые соотносятся с нашим уровнем развития и успешно развиваются, как пример для нас, то там

<sup>34</sup> Na Dai, Vladimir Ivanov, Rebel A.Cole Entrepreneurial optimism, credit availability, and cost of financing: Evidence from U.S. small businesses // Journal of Corporate Finance Volume 44, June 2017, Pages 289-307 <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0929119917302134>

налоговая нагрузка не превышает 20–25%. Оптимальным для нас было бы 20%, то есть более чем в 1,5 раза меньше, чем сейчас. Это первая проблема. Пока мы налоговую нагрузку на экономику не сократим, наша продукция будет неконкурентоспособна.

Вторая проблема — эта налоговая нагрузка распределяется очень неравномерно. Общая налоговая нагрузка высокая, но кто-то платит меньше, кто-то — больше. Если посмотреть по отраслям, то сельское хозяйство платит меньше, так как у нас государство забирает финансы у фермеров на другом уровне — покупает хлопок и зерно по низкой цене, по госзаказу. Здесь платят меньше, значит, другие отрасли, соответственно, платят налогов больше.

Еще больший разрыв в налоговой нагрузке имеется на уровне налоговых режимов. В рамках общеустановленного режима предприятия должны платить свыше 20 налогов, начиная с НДС, налога на прибыль и так далее, достаточно много налогов. Есть упрощенный налоговый режим, где основным налогом является единый налоговый платеж, он выплачивается с валового дохода, то есть с выручки.

Между этими режимами имеется колоссальный разрыв в налоговой нагрузке. Например, на предприятии работали 100 человек, наняли еще одного, стало 101, и оно перестало быть малым. При переходе из малого в крупное предприятие ваша налоговая нагрузка может увеличиться в 3–8 раз (в зависимости от отрасли и от того, являются ли ваши поставщики плательщиками НДС).

У нас упрощенная система — это возможность сбежать из общеустановленной, по которой платить, в общем-то, невозможно. Если посмотреть, кто полностью платит налоги по общеустановленной системе — это либо предприятия, которые «сидят» на природных ресурсах, добывающие или перерабатывающие, то есть в стоимость их продукции заложена так называемая природная рента, и они могут себе позволить за счет нее платить все налоги. Либо это монополисты, как наш автопром,

который может все эти налоги переложить на покупателей. Либо это предприятия, которых от налогов освободили.

Четвертая проблема связана с налогами с продаж (разновидность косвенных налогов). Налоги с продаж существуют везде, но тонкость в том, как этот налог устроен. Чтобы произвести простой товар, достаточно одного предприятия — взяли сырье, переработали и продали. Но для производства чего-то более сложного, скорее всего, понадобится длинная цепочка из нескольких предприятий, каждое из которых участвует в наращивании добавленной стоимости.

Если налог устроен так, что это налог с выручки, то на каждом уровне вас облагают налогом: вы произвели хлопок — заплатили налог, произвели шерсть — заплатили налог, в том числе опять со стоимости хлопка, за которую уже вроде бы заплатили, произвели ткань — заплатили налог, в том числе и за шерсть, и когда дойдете до рубашки, она окажется золотой, а компьютер с такой налоговой системой — бриллиантовым.

Поэтому во всем мире налог с продаж взимается не с выручки на всех этапах создания добавленной стоимости, а либо только в конечном пункте продаж (то есть в розничной торговле) — эта практика, например, Японии и США, либо на всех этапах цепочки, но не с общей стоимости товара, а только с добавленной стоимости — НДС. В этом случае вы платите налог только с той стоимости, которую добавили в процессе производства. Хлопок купили за 100, сделали пряжу на 120, то есть добавили 20 — НДС облагается 20, а не 120.

В результате размер цепочки не влияет на общую сумму размера налогов, то есть нет двойного, тройного и т. д. налогообложения.

У нас ситуация вообще необычайная, у нас есть НДС, но при этом остались и налоги с выручки, причем на всех этапах производства. По общей системе налогообложения предприятие платит НДС 20%, но при этом платит еще и налоги с выручки — отчисления в пенсионный, дорожный, школьный фонды, 3,5% от выручки — это очень большая цифра.

В идеале, если есть НДС, этих налогов с выручки вообще не должно быть. При таком налогообложении вы убиваете деление труда, специализацию, возможность создавать товары с высокой добавленной стоимостью. Такая налоговая система обрекает страну на участь сырьевого придатка, в лучшем случае — на производство пряжи, но никак не готовой конкурентоспособной продукции.

И пятая проблема — это вопросы налогового администрирования, они в большей степени связаны как раз со сложностью налогообложения. Если реформировать налоговую систему, то и большинство проблем налогового администрирования уйдут.

Мы считаем, что эффективной налоговой системе не нужны льготы. Создайте бизнес в США — несколько налогов, все просто, доступно. Хотите платить меньше налогов — найдите штат с подходящим налогообложением. Никто никому никаких льгот не дает.

Наличие невероятного количества льгот — свидетельство того, что налоговая система не работает. Именно потому что нельзя платить эти налоги, даются льготы.

Но льготы — не только свидетельство недостаточной развитости налоговой системы. Они очень опасны, так как ставят предприятия в неравные условия (кто-то получил льготы, а кто-то — нет). В результате разрушается конкуренция, которая, как известно, — двигатель прогресса. Происходит противоестественный отбор: выживают не лучшие (способные снижать издержки, улучшать качество, придумывать новые продукты), а «блатные».

И это еще одна причина низкой конкурентоспособности нашей экономики. Поэтому наша задача — сделать налоговую систему такой, чтобы можно было работать без всяких льгот. После снижения ставки единого социального платежа для микрофирм и малых предприятий с 25% до 15% бюджет за три года получил на 400 млрд сумов меньше. Но новых рабочих мест больше не стало. Для того, чтобы сработал эффект Лаффера, когда

снижаются налоговые ставки и в результате поступления в бюджет повышаются, нужно, во-первых, чтобы это было значимое, существенное изменение общей налоговой нагрузки. Сокращение на 10% не стало большим стимулом для предприятий, чтобы легализовать доходы, которые они платят «в конвертах», и взять больше официальных сотрудников.

Ключевая проблема может быть, например, в том, что предприятия не хотят нанимать больше рабочих, потому что если наймут, то их переведут в общеустановленную систему налогообложения, и тогда они просто будут закрываться. Если хотите добиться эффекта Лаффера, нужно более существенно снижать налоговую нагрузку.

Во-вторых, не только налоги влияют на желание бизнеса развиваться. Надо радикально улучшить весь инвестиционный климат, выйти за пределы налоговой системы — здесь огромное число вопросов: взаимодействие с банками, конвертация, проблема «наличности и безналичности», получение лицензий, разрешений, проверки, подключение к коммунальным сетям, обеспечение газом и электричеством. Зачастую предприятие работает не в полную мощность или простаивает из-за нерешенности этих проблем. Поэтому снижай здесь налоги или не снижай, ничего не изменится. Нужен комплексный подход. А тем, что сделали — дали льготу очередную малому бизнесу, еще больше усилили разрыв между общеустановленной и упрощенной системам.

Как показывает практика России, Казахстана, Грузии и многих других стран, переход на плоскую шкалу подоходного налога дал хороший эффект. Она простая и означает снижение общей налоговой нагрузки на труд, что для нас очень важно.

Основные направления реформирования системы налогообложения:

1. Отмена налога на прибыль юридических лиц (за исключением коммерческих банков и страховых организаций), с установлением порядка, согласно которому обложению налогом на дивиденды по ставке 25 процентов подлежит только выплачиваемая в виде дивидендов прибыль.



2. Снижение ставки НДС с 20 до 12 процентов, с распространением обязанности по его уплате на все категории налогоплательщиков, включая индивидуальных предпринимателей с оборотом свыше 1 млрд. сум, а также созданием полноценной системы зачета налога, конкретизацией налогооблагаемой базы, с освобождением от уплаты НДС оборотов по реализации сельскохозяйственной продукции и отдельных продовольственных товаров, произведенных в республике, в целях недопущения роста цен на них. Инвентаризация и отмена неэффективных льгот по уплате НДС, в том числе при импорте товаров.

3. Отмена всех обязательных платежей, взимаемых в государственные целевые фонды с оборота (выручки) юридических лиц.

4. Объединение налога на доходы физических лиц, единого социального платежа и страховых взносов граждан во внебюджетный Пенсионный фонд при Министерстве финансов Республики Узбекистан в единый налог на доходы физических лиц с плоской шкалой налогообложения в размере 25 процентов.

5. Упразднение системы упрощенного порядка налогообложения, с оставлением как самостоятельных налогов единого земельного налога и фиксированного налога по отдельным видам предпринимательской деятельности, осуществляемым физическими лицами без образования юридического лица, с критическим пересмотром количества видов деятельности, разрешенных к осуществлению, и повышением числа работников, нанимаемых индивидуальными предпринимателями.

6. Введение системы, при которой субъектами малого бизнеса признаются юридические лица, имеющие годовой оборот не более 1 млрд. сум: не являющиеся плательщиками НДС; уплачивающие налог с оборота (выручки) в размере 5 процентов.

7. Введение порядка, при котором индивидуальные предприниматели с годовым оборотом, превышающим установленный пороговый размер выручки для признания субъектом малого бизнеса (1 млрд. сум), переводятся

на общеустановленную систему налогообложения без изменения организационно-правовой формы.

8. Снижение налоговой нагрузки по налогу на имущество юридических лиц за счет поэтапного снижения ставки (в 2019 году до 2,5 процентов и до 2021 года до 1 процента) и исключения из объектов налогообложения производственных зданий и сооружений.

9. Расширение круга плательщиков земельного налога и налога на имущество юридических лиц, за счет отмены упрощенного порядка налогообложения, поэтапное внедрение в течение пятилетнего периода налога на недвижимость.

10. Совершенствование системы налогообложения водо и недропользователей, унификация и упрощение расчета налогооблагаемой базы, отмена налога на сверхприбыль с переводом на уплату роялти по виду деятельности.

11. Поэтапная унификация видов и ставок акцизного налога на производимые в Республике Узбекистан и импортируемые подакцизные товары, а также сокращение видов акцизного налога.

12. Установление конкретных механизмов налогообложения объектов интеллектуальной собственности, приобретаемых по импорту в качестве товаров или услуг.

13. Совершенствование налогообложения доходов нерезидентов юридических лиц.

Основные направления реформирования системы налогового администрирования:

1. Введение системы по взаимодействию органов государственной налоговой службы с налогоплательщиками и дальнейшему расширению предоставления услуг с широким применением информационно-коммуникационных технологий, с максимальным сокращением личного контакта, путем повышения эффективности использования персональных кабинетов.

2. Внедрение порядка обслуживания налогоплательщиков по системе клиенто-ориентированного сервиса для создания всесторонних удобств для получения необходимой информации в едином зале по обслуживанию налогоплательщиков.

3. Совершенствование организационной структуры органов государственной налоговой службы, внедрение открытых критериев оценки их деятельности, в том числе по качеству предоставляемых государственных услуг и осуществлению контрольных функций, повышение эффективности мер по подготовке и переподготовке кадров налоговых органов, улучшение их материального обеспечения.

4. Внедрение системы электронного администрирования НДС, в том числе программного комплекса по учету электронных счетов-фактур в органах государственной налоговой службы посредством использования персонального кабинета налогоплательщика с последующим анализом и контролем всей цепочки оборотов в целях повышения собираемости налога и выявления недобросовестных налогоплательщиков.

5. Внедрение риск-ориентированного подхода, инновационных методов камерального контроля, усиление взаимодействия с государственными органами и организациями по обмену информацией о возникновении налоговых обязательств физических и юридических лиц.

6. Внедрение контрольно-кассовых машин, обеспечивающих передачу информации о проведенных операциях в налоговые органы в режиме «онлайн», а также информационной маркировки и мониторинга движения отдельных видов товаров (продукции).

7. Установление механизмов контроля и совершенствование порядка налогообложения операций хозяйствующих субъектов, связанных с трансфертным ценообразованием.

8. Отмена неэффективных организационно-правовых форм субъектов предпринимательства, включая семейные и частные предприятия.

9. Пересмотр и сокращение расчетов по отдельным видам налогов и других обязательных платежей, имеющих схожую налогооблагаемую базу.

10. Совершенствование и упрощение механизмов возврата и зачета сумм излишне уплаченных налогов и других обязательных платежей.

11. Пересмотр штрафных санкций и усиление всех видов ответственности за налоговые правонарушения, установление прозрачных механизмов начисления штрафов и пени.

12. Разработка и утверждение порядка исключительно целевого предоставления налоговых льгот, внедрение системы мониторинга и оценки эффективности их применения, закрепление норм об обязательном возврате в бюджет сумм неэффективно использованных льгот.

13. Коренное совершенствование внутреннего налогового аудита в органах государственной налоговой службы, внедрение систем внутреннего контроля по противодействию коррупции в соответствии с передовой зарубежной практикой.

14. Внедрение механизма досудебного урегулирования налоговых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами, создание независимого межведомственного экспертного совета при Министерстве финансов Республики Узбекистан по досудебному урегулированию налоговых споров, с включением в него представителей негосударственных некоммерческих организаций.

15. Расширение международного сотрудничества и присоединение к передовым международным инициативам, направленным на организацию обмена информацией по налоговым вопросам и борьбу с уклонением от уплаты налогов и других обязательных платежей.

16. Повышение уровня налоговой грамотности налогоплательщиков посредством усиления разъяснительной работы налоговыми органами, в том числе с применением информационных технологий (вебинары, онлайн-чаты).

Ожидаемые результаты от реформирования налоговой системы Республики Узбекистан.

1. Совершенствование налоговой политики и формирование принципиально новой налоговой системы Республики Узбекистан, направленной на:

- обеспечение ускоренного развития экономики, повышение стимулирующей роли налогов и их содействие в развитии отечественного производства, в том числе выпуска экспортоориентированной и импортозамещающей продукции;

- устранение неравномерной налоговой нагрузки между различными категориями субъектов предпринимательства и барьеров, препятствующих увеличению численности работников и повышению официальной занятости населения;

- формирование здоровой конкурентной среды и повышение эффективности использования предоставляемых государством мер поддержки, в том числе категорический отказ от практики предоставления индивидуальных налоговых льгот, а также реализация принципа справедливости налогообложения;

- формирование благоприятной среды для предпринимательской деятельности, стабильное развитие бизнеса, модернизацию и диверсификацию экономики страны;

- недопущение роста уровня налоговых изъятий, увеличение благосостояния граждан, улучшение финансового состояния субъектов предпринимательства;

- дальнейшее усиление мер по либерализации экономики, защите прав и законных интересов граждан, субъектов предпринимательства и инвесторов.

2. Улучшение налогового администрирования и повышение качества оказываемых государственных услуг в сфере налогообложения, в том числе:

- вывод на качественно новый уровень взаимоотношений между органами государственной налоговой службы и налогоплательщиками, формирование чувства восприятия налоговых органов как бизнес-партнеров и консультантов;

- внедрение передовых информационных технологий, направленных на обеспечение максимальной информатизации и автоматизации процессов налогового администрирования, а также снижение рисков коррупции за счет минимизации контактов сотрудников налоговых органов с налогоплательщиками;

- повышение собираемости налогов и других обязательных платежей, прежде всего, путем развития и расширения производства товаров (работ, услуг), наиболее полного охвата налогоплательщиков и учета объектов налогообложения;

- унификация и сокращение количества налогов и других обязательных платежей, упрощение порядка составления расчетов и ведения налоговой отчетности;

- раннее предупреждение и профилактика налоговых правонарушений, повышение эффективности камерального и других мер дистанционного контроля при минимальном вмешательстве в финансово-хозяйственную деятельность субъектов предпринимательства, а также сокращение уровня теневой экономики.

### **Выводы по третьей главе**

Теоретически невозможно рассчитать идеальную шкалу налогообложения. Она должна и может быть откорректирована только при практических расчетах. Данная теория исходит из того, что высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и

инвестиционную деятельность, что в конечном итоге приводит к уменьшению налоговых платежей. Снижение налоговых ставок, по мнению множества авторов, приводит к быстрому росту экономики.

Грамотное налоговое планирование может позволить налогоплательщику снизить налоговую нагрузку путем учета всех факторов, влияющих на налоговую базу. Определение налоговой базы по каждому налогу имеет свои особенности и требует внимательного отношения ко всем производственным и финансовым показателям. Например, при расчете корпоративного подоходного налога определяется совокупный годовой доход, уменьшенный на величину вычетов, на сумму годовых дивидендов, операций с государственными ценными бумагами и агентскими облигациями и т.д.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Для развития страны мы должны полностью исключить коррупцию не только в налоговых органах, но и в других органах государственного управления. Для этого людям занимающим данные посты надо повысить зарплату. Они не должны думать о деньгах, они должны думать о своей работе. Нельзя искоренить коррупцию при низких заработных платах.

На самом деле малому бизнесу не обязательно предоставить преференции, если будет много доступных источников финансирования (кредиты, фондовый рынок, гранты, долговые ценные бумаги) то эти преференции и льготы уже потеряют свою актуальность. Льготы тоже на самом деле является одной причиной коррупции. Если условия для всех представителей бизнеса одинаковы то только тогда будет нормальная конкуренция на рынке. Лично я против всех льгот и преференции в сфере малого и любого другого вида бизнеса.

Вместо льгот надо создать мощную инфраструктуру финансирования и доступности государственных услуг. Давно пора уже создать рейтинги предпринимателей на основе платежеспособности и развитие деятельности. Если будет единая база данных клиентов по ИНН, которые включает в себе все необходимые информации о состоянии предпринимателя (кредитная история, налоговые платежи, расширение, судебные дела и т.п.) то тогда уже все начнут работать официально и честно.

Переход к новой системе налогообложения и взаимное приспособление бизнеса и налоговой системы друг к другу займут некоторое время. Учитывая накопившиеся диспропорции, в краткосрочном периоде может возникнуть рост цен на некоторые ресурсы, услуги и товары. При том, что цены на другие ресурсы, услуги и товары будут снижаться или, по крайней мере, не станут расти вместе с инфляцией (то есть снизятся в относительном выражении). В целом потребители не должны пострадать даже в краткосрочном периоде, а экономика и рынки неизбежно придут к



состоянию нового равновесия. В недалекой перспективе же общее снижение налоговой нагрузки, предусмотренное Концепцией налоговой реформы, сделает нашу продукцию более конкурентоспособной и дешевой, а также будет способствовать ускоренному экономическому развитию и росту благосостояния населения.

Благоприятные условия для развития предпринимательства созданы, во-первых, в области регистрации субъектов предпринимательства. Во-вторых, в части администрирования их деятельности: сокращение проверок, упрощение статистической и финансовой отчетности, переход к электронному правительству и т. д.

Однако в третьей составляющей — сфере налогообложения — условия трудно признать благоприятными. Без мер по оптимизации налоговой системы благоприятные условия регистрации и контроля субъектов предпринимательства дают ограниченный социально-экономический эффект.

Система льгот и преференций для малого предпринимательства построена таким образом, что успешному малому бизнесу невыгодно укрупняться, а крупному бизнесу невыгодно быть таковым.

Если представитель малого предпринимательства имеет возможность расширить свой бизнес – организовать новые производственные мощности, создать новые рабочие места — он этого не сделает. Он либо разделит бизнес на несколько малых предприятий, либо начинает работать по серым схемам, выплачивая части работников “конвертную” зарплату . Если легально перейти в категорию крупных предприятий, придется вместо 15% платить 25% ЕСП.

Согласно статистике, 77% населения занято на предприятиях малого бизнеса. Соответственно, на долю крупных предприятий приходится менее 23 %. При этом в структуре бюджета удельный вес налогов, которые выплачивают крупные предприятия (НДС, акцизы, налог на имущество и др.) составляет более 70%.

Систему льгот и преференций для субъектов малого предпринимательства целесообразно скорректировать так, чтобы успешному малому бизнесу было выгодно укрупняться, а крупному — оставаться крупным, а не дробиться и «мельчать».

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

### Нормативно-правовые документы

- 1.1. Конституция Республики Узбекистан.
- 1.2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан.
- 1.3. Земельный Кодекс Республики Узбекистан.
- 1.4. Закон РУ №474-І от 29.08.1997 г. «О государственной налоговой службе».
- 1.5. Закон РУ №177-І от 22.12.1995 г. «О взыскании не внесенных в срок налогов и других обязательных платежей».
- 1.6. Закон Республики Узбекистан «О Центральном банке» от 21.12.1995г.
- 1.7. Закон Республики Узбекистан «О банках и банковской деятельности» от 25.04.1996г.
- 1.8. Закон Республики Узбекистан о дехканском хозяйстве 30 апреля 1998 г., № 604-І
- 1.9. Закон Республики Узбекистан О внесении изменений и дополнений в закон Республики Узбекистан «О фермерском хозяйстве» от 26 августа 2004 г., № 662
- 1.10. Указ Президента Республики Узбекистан от 9 октября 2017 года о мерах по коренному совершенствованию системы защиты прав и законных интересов фермерских, дехканских хозяйств и владельцев приусадебных земель, эффективного использования посевных площадей сельского хозяйства № УП-5199
- 1.11. Указ Президента Республики Узбекистан от 7 февраля 2017 года «Стратегия действий по пяти приоритетным направлениям развития Республики Узбекистан в 2017-2021 годах» 7.02.2017. № УП-4947
- 1.12. Указ Президента Республики Узбекистан от 2 сентября 2017 года «О первоочередных мерах по либерализации валютной политики». 02.09.2017. № УП-5177
- 1.13. Указ Президента Республики Узбекистан от 9 января 2018 года

«О мерах по коренному совершенствованию деятельности Центрального банка Республики Узбекистан». 09.01.2018. № УП-5296

1.14. Указ Президента Республики Узбекистан от 22 января 2018 года «О государственной программе по реализации Стратегии действий по пяти приоритетным направлениям развития Республики Узбекистан в 2017 — 2021 годах в «Год поддержки активного предпринимательства, инновационных идей и технологий». 22.01.2018. № УП-5308

1.15. Постановление Президента Республики Узбекистан от 26 апреля 2018 года "О дополнительных мерах по совершенствованию деятельности фермерских, дехканских хозяйств и владельцев приусадебных земель" 6.04.2018 г. № ПП-3680

1.16. Постановление Президента Республики Узбекистан от 23 марта 2018 года «О дополнительных мерах по повышению доступности банковских услуг». 23.03.2018. № ПП-3620

1.17. Положение о порядке определения среднегодовой численности работников субъектов предпринимательства (Утверждено Постановлением от 17.01.2017 г. Госкомстата N 1-мб и Минтруда N 3-к/к, зарегистрированным МЮ 17.02.2017 г. N 2858)

1.18. Постановление от 17.01.2017 г Государственного комитета по статистике N 1-мб и Министерства труда N 3-к/к "Об утверждении Положения о порядке определения среднегодовой численности работников субъектов предпринимательства" (Зарегистрировано МЮ 17.02.2017 г. N 2858)

1.19. Постановление Президента Республики Узбекистан от 31.01.2017 г. N ПП-2746 "О мерах по дальнейшему расширению и упрощению системы микрокредитования малого и частного предпринимательства"

1.20. Классификация организаций, относящихся к субъектам малого предпринимательства (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 24.08.2016 г. N 275)

1.21. Программа дополнительных мер по дальнейшему улучшению

состояния инвестиционного климата и деловой среды, повышению эффективности стимулирования развития предпринимательской деятельности на 2014-2015 годы (Приложение N 1 к Указу Президента РУз от 07.04.2014 г. N УП-4609)

1.22. Указ Президента Республики Узбекистан от 07.04.2014 г. N УП-4609 "О дополнительных мерах по дальнейшему совершенствованию инвестиционного климата и деловой среды в Республике Узбекистан"

1.23. Указ Президента Республики Узбекистан от 24.08.2011 г. N УП-4354 "О дополнительных мерах по формированию максимально благоприятной деловой среды для дальнейшего развития малого бизнеса и частного предпринимательства"

1.24. Постановление Президента Республики Узбекистан от 10 октября 2017 года об организационных мерах по дальнейшему развитию деятельности фермерских, дехканских хозяйств и владельцев приусадебных земель. 10.10.2017. № ПП-3318

1.25. Постановление Президента Республики Узбекистан от 13 сентября 2017 года «О мерах по дальнейшему совершенствованию денежно – кредитной политики». 13.09.2017. № ПП-3272

1.26. Постановление Президента Республики Узбекистан от 12 сентября 2017 года «О мерах по дальнейшему развитию и повышению устойчивости банковской системы республики». 12.09.2017. № ПП-3270

1.27. Мирзиёев Ш.М. "Критический анализ, жесткая дисциплина и персональная ответственность должны стать повседневной нормой в деятельности каждого руководителя" Т.: Узбекистан, 2016, 56 с.

1.28. Мирзиёев Ш.М. «Мы все вместе построим свободное, демократическое и процветающее государство Узбекистан»Т.:Узбекистан, 2017, 104с.

1.29. Мирзиёев Ш.М. «С нашим многонациональным трудолюбивым народом мы вместе построим свободное демократическое и процветающее государство» Т.: Узбекистан, 2017, 488с.

1.30. Мирзиёев Ш.М. "Обеспечение верховенства закона и интересов человека-гарантия развития страны и благополучия народа " Т.: Узбекистан, 2017, 48 с.

**Монографии, научные статьи, патенты, научные сборники**

2.1. Абдуллаев Ш.Ш. Бабаев С.Я. Воронин С.А. Влияние системы налогообложения на ценообразование (затраты предприятий) в экономике Республики Узбекистан, аналитический доклад, Ташкент.:2015г.

2.2. Жиянова Н.Э. Дальнейшие пути совершенствования налогообложения субъектов малого бизнеса на современном этапе развития рыночных отношений//“Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар” илмий электрон журнали. № 1, январь-февраль, 2017 йил С. 1-8

2.3. Павлюшкевич Т.В. Специальные налоговые режимы и принципы их построения // Экономика. Право. - 2013. - №4.- С.264-268.

2.4. Анализ важнейших показателей эффективности современной налоговой системы Республики Узбекистан, Бизнес дэйли, 27.11.2017 Номер: №11(119)-2017

2.5. Taejun Lim. Housing as collateral, financial constraints, and small businesses //Review of Economic Dynamics. Volume 30, October 2018, Pages 68-85  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1094202518301364>

2.6. Yong Suk Lee. Government guaranteed small business loans and regional growth //Journal of Business Venturing. Volume 33, Issue 1, January 2018, Pages 70-83 <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0883902617308923>

2.7. Na Dai, Vladimir Ivanov, Rebel A.Cole Entrepreneurial optimism, credit availability, and cost of financing: Evidence from U.S. small businesses // Journal of Corporate Finance Volume 44, June 2017, Pages 289-307  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0929119917302134>

2.8. Mark Heil Missing the cut? How threshold effects distort U.S. small business lending trends Finance Research Letters. 23 April 2018 <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1544612318300345>

2.9. Jerome Olsen, Matthias Kasper, Tamer Budak, Erich Kirchler. Emotions and tax compliance among small business owners: An experimental survey// International Review of Law and Economics. P. 32-43. 28 May 2018 <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0144818818301455>

2.10. Yaniv Reingewertz . Corporate taxes and vertical tax externalities: Evidence from narrative federal tax shocks Regional Science and Urban Economics . Volume 68, January 2018, Pages 84-97 <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0166046217302181>

2.11. Eric Sims, Jonathan Wolff . The state-dependent effects of tax shocks// European Economic Review Volume 107, August 2018, Pages 57-85 <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0014292118300746>

### **Другая учебная литература:**

3.1. Алексейчева Е., Куломзина Е., Магомедов М. Налоги и налогообложение. Учебник. М.: Дашков и К. 2017.-300с.

3.2. Богатая И.Н. Резервы и пути развития предпринимательской деятельности в промышленности. Автореферат дис. на соиск.учеи. степени канд. эк. Наук. Ростов на - Дону, 1994. - 28 с.

3.3. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. Екб.: Налоги и финансовое право, 2002. - 272 с.

3.4. Брялина Г.И. Развитие малого бизнеса в период становления рыночных отношений. Автореферат дис. на соиск.учен. степени канд. эк. наук. Уфа, 1998.-25 с.

3.5. Вахабов А., Жураев А. Соликлар ва соликқа тортиш. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2009. - 448 б.

3.6. Вахабов А., Жураев А. Солиқлар ва солиққа тортиш. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2009. - 448 б.

3.7. Горфинкель В.Е., Швандар В.А., Антонова О.В., Маркова О.В., Окунева Л.П., Португалова О.В. Малые предприятия: организация, экономика, учет и налоги. Учебное пособие для ВУЗов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 357 с.

3.8. Горфинкель В.Е., Швандар В.А., Антонова О.В., Маркова О.В., Окунева Л.П., Португалова О.В. Малые предприятия: организация, экономика, учет и налоги. Учебное пособие для ВУЗов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 357 с.

3.9. Зозуля, В. В. Налогообложение природопользования: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В. В. Зозуля. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 257 с. — Серия : Бакалавр. Прикладной курс.

3.10. Иванова Н.В. Налоги и налогообложение: учеб. Пособие М.: Феникс 2017-270с.

3.11. Карпова В.В., Карпов А.В. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности: Практическое пособие- М.: ПРИОР, 1998. 150 с.

3.12. Лапуста М.Г., Старостин Ю.Л. Малое предпринимательство. М.: Инфра-М, 1997.-320 с.

3.13. Лапуста М.Г., Старостин Ю.Л. Малое предпринимательство. М.: Инфра-М, 1997.-320 с.

3.14. Лебедев В. Е. Налоговое регулирование развития предпринимательской деятельности в Российской Федерации. Дис. на соиск. уч. степ, к.э.н. ВЗФЭИ, Москва, 2000.-201с.

3.15. Лыкова, Л. Н. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л. Н. Лыкова. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 353 с. — Серия: Бакалавр. Академический курс.



3.16. Лыкова, Л. Н. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для СПО / Л. Н. Лыкова. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 353 с. — Серия: Профессиональное образование.

3.17. Маликов Т.С., Хайдаров Н.Х. Молия: умумдавлат молияси. Ўқув кўлланма. –Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2009. - 556 б.;

3.18. Мальгин В.А. Рыночная экономика и малый бизнес. Казань.: Институт экономики управления и права, 1997. 50 с.49.

3.19. Мальгин В.А. Рыночная экономика и малый бизнес. Казань.: Институт экономики управления и права, 1997. 50 с.49.

3.20. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник и практикум для академического бакалавриата / под науч. ред. Л. И. Гончаренко. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 541 с. — Серия : Бакалавр. Академический курс.

3.21. Налоги и налогообложение: учебник для СПО / под ред. Л. Я. Маршавиной, Л. А. Чайковской. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 503 с. — Серия: Профессиональное образование.

3.22. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для СПО / под ред. Г. Б. Поляка. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 474 с. — Серия: Профессиональное образование.

3.23. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для СПО / под ред. Д. Г. Черника, Ю. Д. Шмелева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2016. — 495 с. — Серия : Профессиональное образование.

3.24. Налоговая политика государства: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. Н. И. Малис. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 388 с. — Серия: Бакалавр. Академический курс.

3.25. Ордынская, Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для СПО / Е. В. Ордынская; под ред. Л. С. Кириной. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 406 с. — Серия: Профессиональное образование.

3.26. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В. Г. Пансков. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 382 с. — Серия : Бакалавр. Прикладной курс.

3.27. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. В 2 т. Т. 1: учебник и практикум для академического бакалавриата / В. Г. Пансков. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2016. — 336 с. — Серия: Бакалавр. Академический курс.

3.28. Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения: учебник для академического бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под ред. Д. Г. Черника. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 364 с. — Серия : Бакалавр. Академический курс.

#### **Интернет сайты**

[www.press-servis.uz](http://www.press-servis.uz) -официальный сайт президента Республики Узбекистан

[www.stat.uz](http://www.stat.uz) -сайт Государственного комитета по статистике

[www.toshstat.uz](http://www.toshstat.uz) -управление статистики города Ташкента

<https://soliq.uz>-сайт Государственной Налоговой службы

