

**Аналитическая записка**

**Необходимость и направления  
совершенствования процедур  
назначения и проведения  
налоговых проверок**

**Авторы: Ю. Юсупов (руководитель  
авторского коллектива), В. Аношкина,  
С. Бабаев, Д. Таджибаева**

# СОДЕРЖАНИЕ

## Введение

### **1. Несовершенство нормативно-правовой базы и практики государственного регулирования предпринимательской деятельности**

### **2. Проблемы в процессе назначения налоговых проверок**

**2.1. Неэффективность и непрозрачность механизма отбора налогоплательщиков для налоговых проверок**

**2.2. Субъективизм при назначении внеплановых проверок**

### **3. Проблемы в процессе проведения налоговых проверок**

**3.1. Отсутствие четкого порядка проведения внеплановых проверок**

**3.2. Провоцирующий характер проведения внеплановых проверок в сфере торговли и платных услуг**

**3.3. Нарушения правил проведения проверок**

### **4. Некоторые дополнительные проблемы назначения и проведения проверок**

**4.1. Несовершенство механизмов защиты прав предпринимателей**

**4.2. Неоптимальные с точки зрения общественных интересов цели проведения проверок**

**4.3. Выполнение ГНК несвойственных функций**

**4.4. Недостаточная грамотность участников налоговых проверок**

## **5. Рекомендации**

**Приложение 1. Проблемы высокого и неравномерного распределения налогового бремени в отраслях с высокой добавленной стоимостью**

## Введение

Текущий контроль за соблюдением действующих правовых норм – важнейшая функция государства. При этом государство, выполняя данную функцию, должно стремиться в максимальной степени сократить издержки, связанные с осуществлением контроля, которые несет предпринимательский сектор.

Как показывали результаты предыдущих обзоров МФК о состоянии деловой среды в Узбекистане, проверки хозяйствующих субъектов со стороны контролирующих органов, в том числе налоговые проверки, – одна из наиболее острых проблем развития отечественного предпринимательства. Это обстоятельство подтверждают и другие исследования.

Так опрос руководителей свыше 1,5 тыс. негосударственных коммерческих предприятий, представляющих все регионы страны, проведенный в апреле-мае 2006 года по заказу Программы развития ООН и Торгово-промышленной палаты Узбекистана<sup>1</sup>, показал, что:

- Примерно 60% респондентов считают проблематичными для своего бизнеса наличие слишком большого числа контролирующих органов и проверок, отсутствие четких правил проведения проверок и слишком жесткие санкции за нарушения. Анализ показателя частоты проверок<sup>2</sup> позволяет сделать вывод, что наиболее проверяемыми (с большим отрывом от остальных) являются коммерческие предприятия общественного питания, торговли и здравоохранения<sup>3</sup>.
- Респонденты отмечают высокую коррупционность процесса проверок: 54,5% респондентов считают для своего бизнеса важной проблемой вымогательства со стороны сотрудников контролирующих и правоохранительных органов; 49,3% утверждают, что при проверках часто приходится давать взятки; 50,6% респондентов согласны с тем, что предприниматель обычно знает заранее, во сколько ему обойдется проверка. Предприниматели отнесли проверки к самой «коррупционной» сфере их взаимодействия с государством. Отметим, что мелкие предприятия от коррупции при проверках страдают больше, чем крупные, но в тоже время индивидуальные предприниматели сталкиваются с этой проблемой реже, чем представители частных и коллективных предприятий.
- На важность проблемы недостаточной квалификации сотрудников контролирующих и правоохранительных органов указывают 59,9% опрошенных.
- 48,1% опрошенных относят к проблематичным усложненность системы учета и отчетности.

Правительство Узбекистана, прекрасно осознавая остроту вышеуказанных проблем, начиная с 2005 г. предпринимает значительные усилия по совершенствованию нормативно-правовой базы и практики государственного контроля за деятельностью субъектов предпринимательства. Принят комплекс мер и соответствующих для их реализации законодательных актов, направленных на:

---

<sup>1</sup> Опрос был проведен методом стандартизированного интервью. Генеральной совокупностью для выборки служили все предприятия из ежегодно обновляемой базы данных Государственного комитета Республики Узбекистан. Выборка предприятий была основана на их административно-территориальной принадлежности к органам учета. В каждой группе (городские, негородские несельскохозяйственные и сельскохозяйственные предприятия) и в каждом регионе предприятия выбирались по вероятностной пропорциональной выборке.

<sup>2</sup> Показатель был рассчитан следующим образом: количество организаций, подвергнутых проверкам, умножить на число проверок, затем разделить на общее число предприятий.

<sup>3</sup> Проверки в 2005 – начале 2006 г.

1. Совершенствование системы отчетности и порядка ее представления. Сокращены виды представляемой предпринимателями отчетности, установлены четкие сроки ее сдачи в органы государственного контроля<sup>4</sup>.
2. Ограничение полномочий контролирующих органов и их незаконного вмешательства в деятельность хозяйствующих субъектов<sup>5</sup>.
3. Сокращение числа проверок, совершенствование форм и методов их проведения<sup>6</sup>.

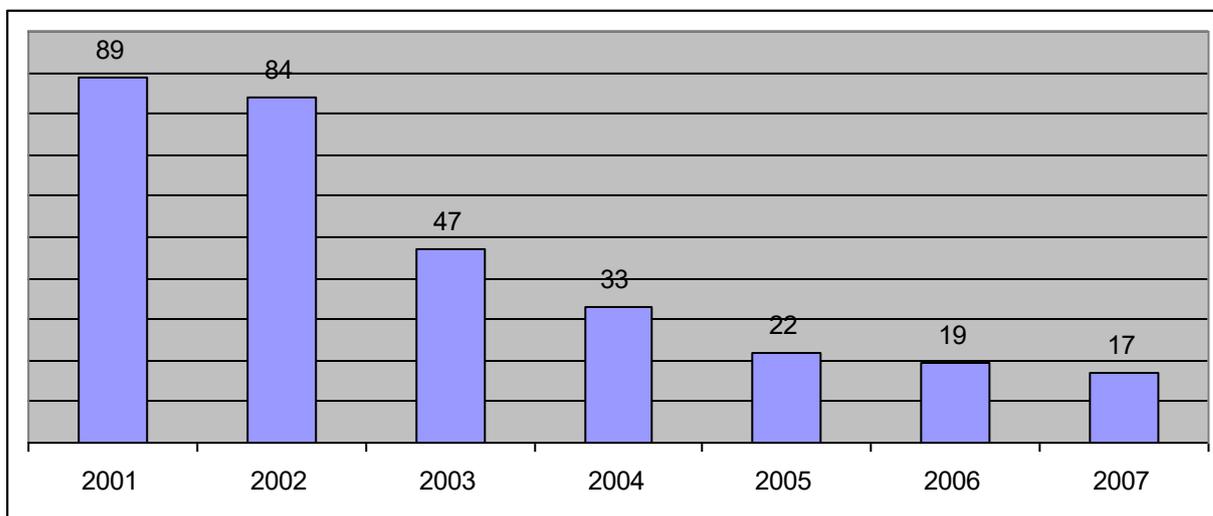


Рисунок 1. Доля предприятий, на которых была хотя бы одна проверка, %

Таблица 1. Доля предприятий, на которых была хотя бы одна проверка, %

	2003	2004	2005	2006	2007
Промышленность	52	50	29	42	33
Сельское хозяйство	36	22	8	10	7
Строительство	54	43	26	28	31
Торговля и общественное питание	70	53	41	44	42

Таблица 2. Некоторые показатели, характеризующие частоту и продолжительность проверок.

	2004	2005	2006	2007
Количество проверок на одно предприятие	1,2	0,9	0,5	0,6
Количество проверок на одно проверенное предприятие	3,7	4,1	2,7	3,5
Средняя продолжительность одной проверки (дней)	1,4	2,9	4,2	2,5
Общая продолжительность всех проверок на одно проверенное предприятие (дней)	5,1	12	11,3	8,8

Предпринимаемые меры дают свои положительные результаты. Как показывает сравнение ответов респондентов опросов МФК по годам, имеет место сокращение числа предприятий, подвергающихся проверкам (см. Рисунок 1 и Таблицу 1). Так доля предприятий, подвергавшихся проверкам, сократилась с 89% в 2001 г. до 22 в 2005 г. и до 17 в 2007 г. Это очень важное достижение.

<sup>4</sup> Постановление Президента Республики Узбекистан от 15 июня 2005 года № ПП-100 «О совершенствовании системы отчетности, представляемой субъектами предпринимательства, и усилении ответственности за ее незаконное истребование»

<sup>5</sup> Указ Президента Республики Узбекистан «О мерах по дальнейшему совершенствованию системы правовой защиты субъектов предпринимательства» № 3619 от 14 июня 2005 года

<sup>6</sup> Указ Президента Республики Узбекистан от 5 октября 2005 года № УП-3665 «О мерах по дальнейшему сокращению и совершенствованию системы проверок субъектов предпринимательства»,

Однако все еще остаются высокими такие показатели, как доля проверяемых предприятий в сферах торговли и общественного питания, количество проверок на одно проверенное предприятие, средняя продолжительность одной проверки, общая продолжительность проверок на одно проверенное предприятие (см. Таблицы 1 и 2).

#### **Некоторые результаты опроса предпринимателей 2008 г.**

Как показал опрос 2008 г. 7% опрошенных предприятий сталкивались с неофициальными визитами контролирующих органов. Налоговая инспекция среди неофициальных визитеров на третьем месте (2,8% респондентов) – после органов пожарного надзора и СЭС. Зато по таким формам контроля как мониторинг и хронометраж налоговики явные лидеры – более 5% предприятий. Лидеры налоговики и в таком виде контроля, как официальные проверки – с ними в течение 2007 г. столкнулись 9,3% респондентов. Для сравнения пожарники официально проверяли 7,4%, а работники СЭС – 4,9% предприятий.

Налоговики – самые дисциплинированные в плане заполнения книги регистрации проверок (КРП) – в 86% случаев, против 85% у пожарников и 75% у инспекторов СЭС. Но и времени на одну проверку инспектора ГНК, по понятным причинам, тратят гораздо больше остальных – в среднем 5,9 дня (для сравнения – органы пожарного надзора – 1,8 дня, СЭС – 2 дня). Штрафы, накладываемые налоговиками также существенно превышают штрафы других проверяющих инстанций: средний штраф налоговиков – 320,2 тыс. сум, пожарников – 21,2 тыс. сум, санитарно-эпидемиологическая службы – 49,3 тыс. сум, Департамента по борьбе с налоговыми и валютными преступлениями – 80 тыс. сум.

Настоящее и проведенные ранее исследования позволяют выделить основные причины высокой степени проблематичности проверок для субъектов предпринимательства. Рассмотрим их более подробно.

## **1. Несовершенство нормативно-правовой базы и практики государственного регулирования предпринимательской деятельности**

Несовершенство нормативно-правовой базы, с одной стороны, позволяет широко трактовать проверяющим органам случаи нарушения законодательства, а с другой – объективно подталкивает предпринимателей к этим нарушениям.

Так 68,5% респондентов опроса предпринимателей 2006 г., проведенного по заказу ПРООН и ТПП, утверждают, что на их бизнес оказывают негативное влияние сложность и противоречивость законодательства. Только 54,4% респондентов считают, что бизнес в Узбекистане можно вести не нарушая законов. 66,3% соглашаются с утверждением, что при желании большинство предпринимателей можно привлечь к ответственности за нарушения. Более того, 21,9% респондентов не согласны с утверждением, что если не нарушать законов, то проблем с государственными органами не возникнет. Не случайно, что 51% респондентов считают, что одним из важнейших приоритетов экономической политики должно стать упрощение и смягчение законов, регулирующих бизнес, снятие ненужных ограничений и запретов (второй по важности приоритет после снижения налогового бремени).

### **Примеры несовершенства нормативной базы:**

- Главная причина нарушений – несовершенство нормативной базы. Многие моменты в законодательстве просто не прописаны и оставлены на усмотрение чиновников. Есть множество противоречий. Мой налоговый инспектор мне откровенно сказал: «Наши законы написаны так, что не нарушать их невозможно». И это чистая правда.
- Индивидуальный предприниматель может осуществлять торговлю только сам. Налог он платит заранее, арендную плату тоже. А если он заболел? Причем официально оформленный кассир не имеет право осуществлять кассовые операции без присутствия держателя патента (так мне, по крайней мере, объяснили в налоговой инспекции). А ведь предпринимателю нужно хоть иногда отлучаться: привезти товар, заплатить налоги, сдать отчетность, отойти в туалет, в конце концов. Значит каждый раз надо закрывать магазин? Как можно соблюдать эти правила без нарушений?
- Существуют ограничения на продажу товаров розничными торговцами по безналу, а оптовыми – за наличные. Но если организация хочет купить товар в моем магазине, то откуда она должна находить наличные? Волей не волей приходится нарушать либо мне, продавая товар безналом, либо покупателю – доставая где-то наличность.
- В соответствии с законодательством наш магазин должен принимать возврат товара от покупателя. Но в нашем кассовом аппарате возврат не предусмотрен. Никаких законных процедур решения этой проблемы также не предусмотрено. Приходится платить покупателю из «черной кассы». При этом возвращенные товары уже считаются проданными и любая проверка расценит их как «левый» товар. Таким образом, в законодательстве есть норма, выполнение которой возможно лишь с нарушением других норм законодательства.
- Мы зачастую узнаем, что что-то нарушили только тогда, когда приходит проверяющий. Оказывается, мы должны были заключить договор с организацией по вывозу мусора и теперь надо платить штраф. Между тем у нас есть договор с арендодателем, который берет на себя обязательства по вывозу мусора. Но нам говорят: есть распоряжение хокима, что каждая организация должна заключать прямой договор по вывозу мусора. Где опубликовано это распоряжение? - В газете «Вечерний Ташкент». Мы

должны выписывать все газеты и все их читать, чтобы узнавать о новых распоряжениях властей?

- Из-за задержек с конвертацией валюты у импортеров появляется курсовая разница. Несмотря на то, что отсутствует порядок ее отражения, налоговики трактуют это как нарушение.

*Из интервью с предпринимателями, август 2008 г.*

Несовершенство хозяйственного законодательства делает отечественных предпринимателей крайне уязвимыми перед государственным контролем. Даже налоговые инспектора признают<sup>7</sup>, что существует множество объективных причин, связанных с действующим законодательством и практикой государственного регулирования, которые подталкивают предпринимателей к нарушениям. Среди таких причин наиболее часто упоминаются<sup>8</sup>:

- 1) **Трудности с получением наличных денег со счетов банка**, что вынуждает предпринимателей скрывать часть наличной выручки.

Многие товары невозможно купить по перечислению, особенно те, которые завозятся сюда контрабандой (а это основная масса импортных товаров). Откуда мне брать наличность? Вот и приходится часть товаров продавать неофициально.

*Из интервью с предпринимателями, август 2008 г.*

- 2) **Несвоевременная конвертация сумов в иностранную валюту**<sup>9</sup>, что также стимулирует сокрытие части выручки для ее конвертации на черном рынке.

Именно эти два обстоятельства делают предприятия торговли и общественного питания склонными к наиболее частым нарушениям законодательства. Соответственно, если Правительство стремиться устранить причины данного явления, а не просто наказывать провинившихся, необходимо принять соответствующие меры, которые устранят барьеры по снятию наличных денег со счетов и по конвертации национальной валюты.

- 3) **Высокое налоговое бремя, особенно высокие налоги на труд**, стимулирующие выплату заработной платы в «конвертах».

Чтобы заплатить своему работнику дополнительные 100 тыс. сум, я должен заплатить государству примерно 70 тыс. И сравните эти цифры с подоходным налогом в России – 13%, плюс там еще введена регрессивная шкала по социальному налогу, то есть чем больше платишь, тем ниже ставка. Не удивительно, что люди предпочитают платить и получать «черным налом».

*Из интервью с предпринимателями, август 2008 г.*

- 4) Проблема высокой налоговой нагрузки тесно переплетена с проблемой **неравномерности распределения налоговой нагрузки для разных категорий предпринимателей**, в том числе с проблемой **низкого порога отнесения к малым предприятиям**<sup>10</sup>, особенно острой для отраслей экономики с высокой добавленной стоимостью. Дело в том, что предприятия, не являющиеся малыми, не могут использовать упрощенную систему налогообложения. Между тем в отраслях *производящих продукцию с*

<sup>7</sup> По результатам двух фокус-групп с налоговыми инспекторами г. Ташкента (городское и районные управления).

<sup>8</sup> По результатам фокус-групп с налоговыми инспекторами, встреч с предпринимателями и специалистами.

<sup>9</sup> Предприниматели утверждают, что конвертация может затягиваться до полугода.

<sup>10</sup> Согласно Постановления КМ РУз от 11.10.2003 г. N 439 классификация предприятий и организаций, относящихся к субъектам малого предпринимательства строится на количестве занятых на предприятии. Причем предельный размер численности работников зависит от отрасли экономики и не превышает 25, 50 или 100 человек.

*высокой добавленной стоимостью* разрыв в налоговой нагрузке между предприятиями работающими в упрощенном и общеустановленном режимах может достигать 2-3 раз (см. условный пример представленный в Приложении 1). Поэтому предприятия таких отраслей стараются работать по упрощенной системе налогообложения. Для этого им зачастую приходится либо искусственно ограничивать число работников, либо дробиться на несколько предприятий (что увеличивает транзакционные и организационные издержки), либо искать «серые» схемы, чтобы обойти это ограничение. Возможным вариантом решения этой проблемы могло бы быть расширение границ отнесения к малым предприятиям в отраслях с высокой добавленной стоимостью (с 25-50 до 100-150 занятых).

Другой пример неравного распределения налоговой нагрузки – предоставление налоговых льгот отдельным предприятиям или предприятиям, входящим в к.-л. объединение.

**5) *Широкое распространение контрабандных товаров, обусловленное прежде всего высоким уровнем таможенных платежей***, включающих в себя кроме таможенных пошлин, налог на добавленную стоимость и акцизы на импортные товары. Продажа контрабандных товаров по низким (не включающим таможенные платежи) ценам заставляет отечественных производителей и торговцев уклоняться от налогов с целью сокращения себестоимости товаров и услуг.

Я импортирую товары, купленные оптом или на распродажах – по весьма низким ценам. Однако при растаможке таможенные платежи мне начисляют по ценам, которые имеются в базе данных таможенников. В результате, если действовать по правилам, мне придется заплатить за это «удовольствие» три цены купленных товаров. За сколько же мне их надо будет продать? И кто у меня их по такой цене купит? Если я буду действовать по правилам, то бизнес придется закрыть.

*Из интервью с предпринимателями, август 2008 г.*

## 2. Проблемы в процессе назначения налоговых проверок

Процедуры инициирования и назначения плановых проверок, достаточно четко определены **Положением о порядке координации проверок деятельности субъектов предпринимательства юридических лиц, проводимых контролирующими органами** (далее Положение).

В соответствии с Положением контролирующими органами разрабатываются и подаются в рабочий орган Республиканского совета по координации деятельности контролирующих органов (далее Совета) предложения о включении хозяйствующих субъектов в план-график проверок<sup>11</sup>. На основе этих предложений, после их рассмотрения Советом формируется и утверждается годовой план-график проверок, который подлежит публикации.

Положением также определена периодичность проведения плановых проверок. Установлено, что плановые проверки финансово-хозяйственной деятельности микрофирм, малых предприятий и фермерских хозяйств осуществляются не чаще одного раза в четыре года, а других субъектов предпринимательства - не чаще одного раза в три года. Финансово-хозяйственная деятельность вновь созданных субъектов предпринимательства не подлежит плановым проверкам в течение двух лет с момента их государственной регистрации.

Однако, несмотря на наличие четких процедур назначения плановых проверок, неэффективным и непрозрачным остается сам механизм (критерии) отбора хозяйствующих субъектов для включения их план-график проверок.

### 2.1. Неэффективность и непрозрачность механизма отбора налогоплательщиков для налоговых проверок

Выявление и устранение налоговых нарушений должно осуществляться с минимальным ущербом как для бюджета, так и налогоплательщиков. И здесь наиболее значимым фактором является механизм отбора налогоплательщиков для налоговых проверок.

Основанием для включения субъектов предпринимательства в координационный план-график проверок является нахождение их в государственных реестрах хозяйствующих субъектов. Фактически используется сплошной принцип – каждый хозяйствующий субъект, зарегистрированный на территории Республики Узбекистан, подлежит налоговому контролю. При этом применяются специальные критерии отбора хозяйствующих субъектов<sup>12</sup>, объединяющие их в пять групп, для каждой из которых установлена периодичность проведения проверок (см. Вставку «Категории предприятий с разной периодичностью проверок»). Причем субъекты предпринимательства, имеющие положительное аудиторское заключение, высокую норму прибыли и у которых отношение чистой прибыли к выручке от реализации составляет более 40 процентов не

---

<sup>11</sup> В рабочий орган Совета - по субъектам предпринимательства, проверяемым центральными аппаратами контролирующих органов; в рабочие органы областных комиссий - по субъектам предпринимательства, проверяемым областными подразделениями контролирующих органов, по согласованию со своими вышестоящими органами; в рабочие органы районных комиссий - по субъектам предпринимательства, проверяемым районными (городскими) подразделениями контролирующих органов, по согласованию со своими вышестоящими органами.

<sup>12</sup> В соответствии с Указом Президента Республики Узбекистан от 05.10.2005 г. №УП-3665 контролирующими органами разработаны принципы и критерии включения хозяйствующих субъектов в координационный план-график налоговых проверок.

подлежат плановой проверке (это не распространяется на предприятия 5 группы - торговли и общественного питания).

Благодаря такому подходу при формировании плана проверок в некоторой степени учитывается степень риска нарушения налогового законодательства, которая определяется исходя из отраслевой принадлежности, принадлежности к определенной организационной структуре, размера годовых оборотов хозяйствующих субъектов, наличия положительного аудиторского заключения и определенной нормы прибыли.

#### **Категории предприятий с разной периодичностью проведения проверок**

**Первая группа** – субъекты предпринимательства с высокой степенью вероятности совершения налогового правонарушения (далее – степень риска). К данной группе относятся предприятия, включенные в структуру определенных организационных структур (холдингов, ассоциаций, объединений). Хозяйствующие субъекты, отнесенные к данной группе, подлежат плановой проверке не чаще одного раза в 3 года.

**Вторая группа** – субъекты предпринимательства со средней степенью риска. К данной группе относятся субъекты предпринимательства, годовые обороты которых составляют:

а) для микрофирм, малых предприятий и фермерских хозяйств - 5000 минимальных заработных плат и более. Эти категории подлежат плановой проверке не чаще одного раза в 4 года, а не нарушающие налоговое законодательство - один раз в 5 лет.

б) для субъектов, не относящихся к микрофирмам и малым предприятиям – 50000 минимальных заработных плат и более. Они проверяются не чаще 1 раза в 3 года, а не нарушающие налоговое законодательство - один раз в 4 года.

**Третья группа** – субъекты предпринимательства с низкой степенью риска. К данной группе относятся субъекты предпринимательства, годовые обороты которых составляют от 200 минимальных заработных плат до 5000 минимальных заработных плат. Эти субъекты подлежат плановой проверке не чаще одного раза в 4 года, а не нарушающие налоговое законодательство - один раз в 5 лет.

**Четвертая группа** – субъекты без риска. К ним относятся субъекты предпринимательства, годовые обороты которых составляют до 200 минимальных заработных плат и фермерские хозяйства, не нарушавшие налоговое законодательство и не имеющие задолженности по единому земельному налогу.

**Пятая группа** – предприятия с особой степенью риска, к которым относятся субъекты предпринимательства, осуществляющие деятельность в сфере торговли и общественного питания, независимо от оборотов и нормы прибыли. Проверки данных субъектов осуществляются по истечении сроков установленных законодательством.

Проведенный в 2008 г. опрос позволяет подтвердить высокую степень зависимости частоты назначения проверок от отраслевой принадлежности предприятия, размера его годового оборота и, в определенной мере, от нормы прибыли.

В частности имеет место ярко выраженная отраслевая направленность проверок. Им в большей степени подвержены такие отрасли как общественное питание, розничная и оптовая торговля (см. Рисунок 2). Та же самая «отраслевая приверженность» характерна и для налоговых проверок (см. Рисунок 3). Причем отметим, что для общественного питания и розничной торговли характерна гораздо более высокая доля неофициальных посещений в сравнении с другими отраслями экономики.

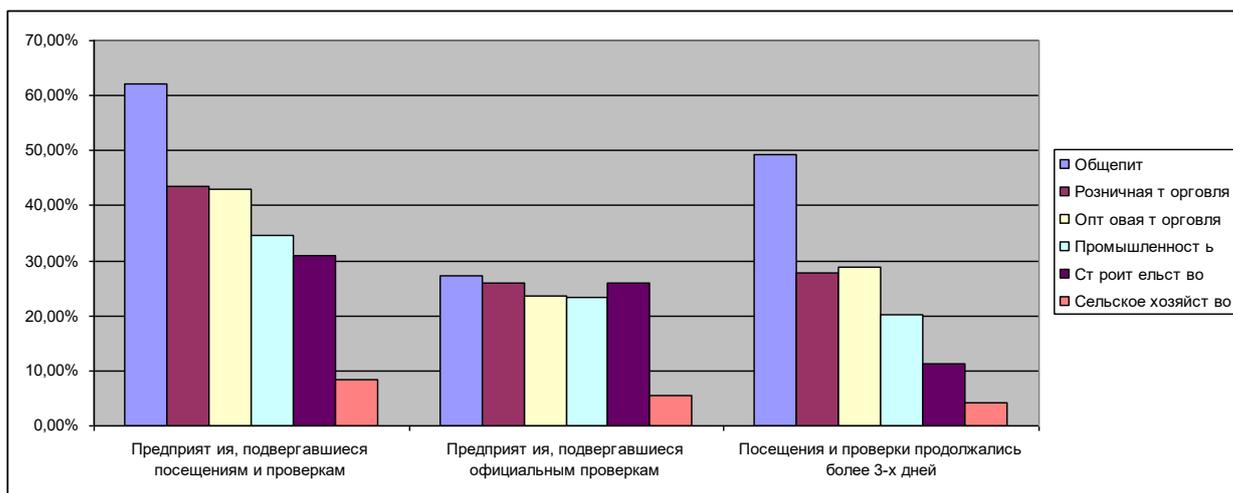


Рисунок 2. Отраслевые особенности предприятий, подвергавшихся посещениям и проверкам контролирующих органов, в процентах от общего числа предприятий.

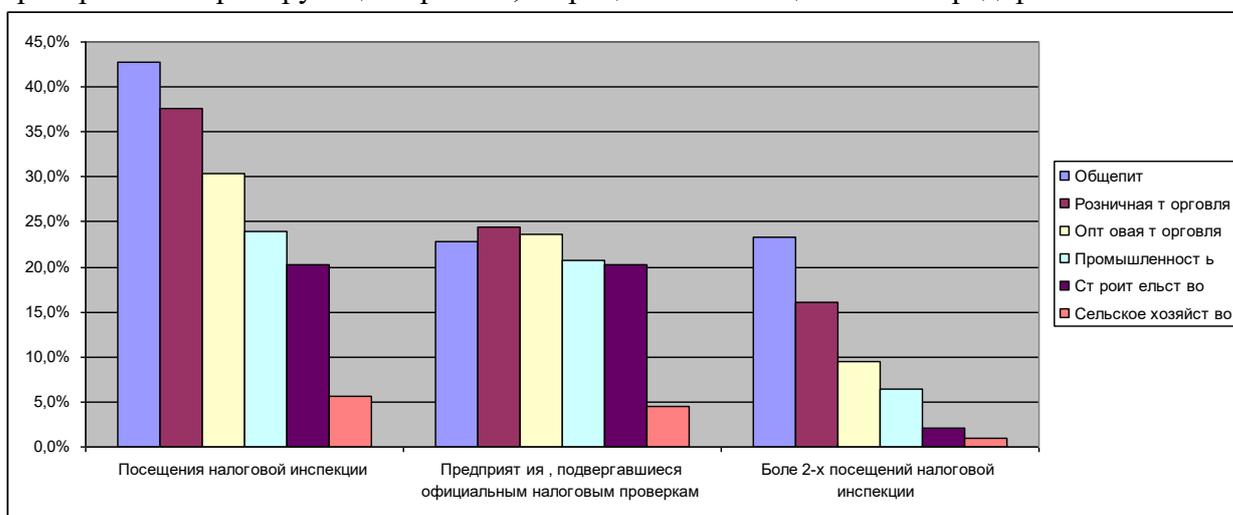


Рисунок 3. Отраслевые особенности предприятий, подвергавшихся посещениям и проверкам налоговых органов, в процентах от общего числа предприятий.

Между тем, как уже отмечалось выше, основные причины широкой практики нарушений в сферах торговли и общественного питания лежат вне плоскости эффективности налоговых проверок. Соответственно, без устранения этих причин, даже при ужесточении налоговых проверок, трудно рассчитывать на кардинальное изменение ситуации в этой сфере.

Отметим, что по имеющимся данным, при формировании плана проверок на 2009 г. ГНК собирается отказаться от отнесения предприятий торговли и общественного питания к особой категории со специфическими рисками.

Опрос 2008 г. показал, что предприятия, с более высоким оборотом в 2006 г., имели больше шансов на посещения и проверки контролирующих, в том числе налоговых, органов в 2007 г. (см. Рисунок 4), что соответствует декларированным критериям отбора предприятий для проверок. Проявляется и действие принципа отнесения предприятий с высокой нормой прибыли к группам с менее высоким риском. Так если среднее отношение прибыли к обороту у предприятий, не подвергавшихся официальным посещениям и проверкам, равно 6,5%, то для предприятий, отмеченных официальными посещениями контролирующих инстанций, этот показатель равен 3,6%.

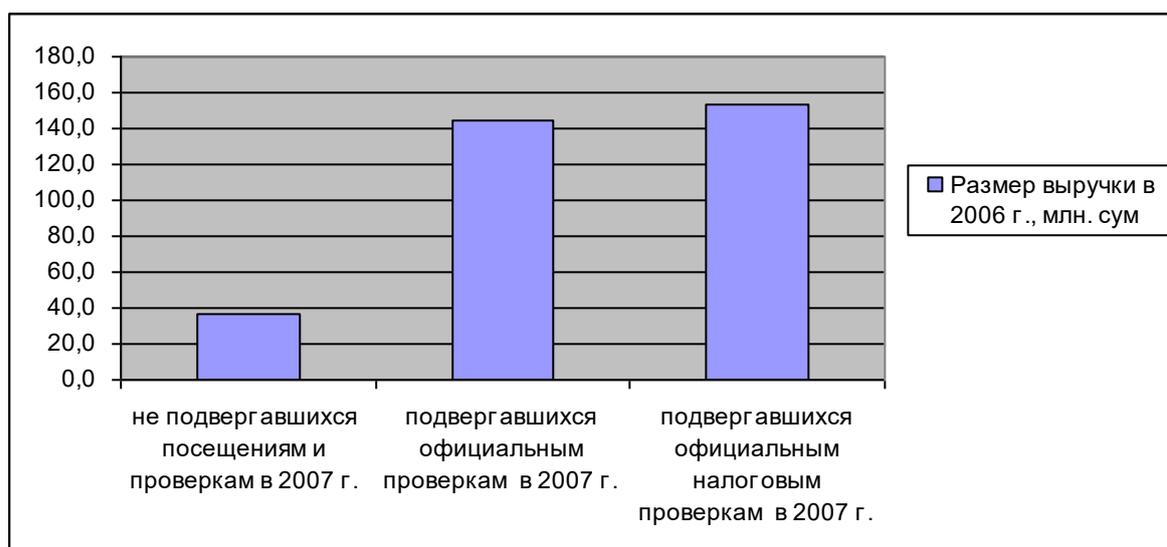


Рисунок 4. Средний годовой оборот 2006 г. предприятий ...

И все же главным и принципиальным недостатком действующего механизма отбора является сплошной принцип, предполагающий проверку подавляющей части предприятий, независимо от показателей их деятельности. Очевидно, что ни размер оборота, ни рентабельность предприятия, ни, тем более, его отраслевая принадлежность не свидетельствуют о добросовестности предпринимателя, правильности уплаты им налогов. Тем более, что основной критерий зачисления в группу «без риска» - годовой оборот не более 200 минимальных зарплат (4 с лишним миллиона сумов) по сути исключает из сферы налоговых проверок лишь фактически бездействующие предприятия. Критерий, определяющий размер чистой прибыли (от выручки!) не менее чем 40%, также неэффективен: предприятий с такой рентабельностью очень не много (по результатам опроса 2008 г. - ...%). В результате действующие критерии не позволяют исключить из сферы налоговых проверок подавляющую часть законопослушных налогоплательщиков.

Мировой опыт показывает, что более эффективен (как для бюджета, так и для налогоплательщиков) не сплошной, а выборочный контроль за деятельностью хозяйствующих субъектов, построенный на основе результатов риск-анализа. При таком подходе предприятия, отнесенные к категории низкого риска, вообще могут никогда не сталкиваться с выездными проверками.

## 2.2. Субъективизм при назначении внеплановых проверок

Наиболее проблематичными для бизнеса остаются внеплановые проверки. И здесь основные проблемы связаны с необоснованным назначением проверок.

Положением установлено, что внеплановые проверки могут осуществляться в исключительных случаях:

- при необходимости проведения проверок, вытекающих из решений Президента или Правительства Республики Узбекистан (при этом, если в решении Президента или Правительства Республики Узбекистан определено наименование проверяемого субъекта, получение согласия Совета или его областной комиссии не требуется);
- при поступлении в контролирующий орган дополнительных сведений о фактах нарушения субъектом предпринимательства законов и иных актов законодательства (дополнительными сведениями может служить информация от предприятий, организаций, учреждений и граждан с указанием конкретных аргументированных и документально – подтвержденных фактов нарушений);

- при необходимости предотвращения чрезвычайных ситуаций;
- при осложнении санитарно-эпидемиологической обстановки, а также возникновении вероятности завоза и распространения инфекционных заболеваний из сопредельных государств.

При выявлении отмеченных случаев (кроме случаев проведения проверок по решениям Президента или Правительства Республики Узбекистан, если в них конкретно определено наименование проверяемого субъекта) центральный аппарат контролирующего органа направляет в Совет, а территориальные подразделения контролирующих органов - соответственно, в областные или районные комиссии заявку на проведение внеплановой проверки с обоснованием необходимости ее проведения, а также план проведения проверки, утвержденный руководителем контролирующего органа.

Однако при этом решения о проведении внеплановых краткосрочных проверок соблюдения правил торговли и сдачи наличной выручки субъектами предпринимательства в оптовой и розничной торговле, общественном питании и в сфере платных услуг оформляются в виде списков, которые «в порядке исключения» подписываются председателями районных комиссий или заместителями председателей областных комиссий - начальниками налоговых управлений. То есть практически инициирование (обоснование) проверки, принятие решения о ее проведении и само проведение осуществляются налоговым органом. Такой подход не исключает субъективного подхода и зачастую не побуждает к четкому обоснованию необходимости проведения внеплановых проверок.

Другая сторона проблемы – широкое использование в качестве предлога назначения проверки жалоб потребителей<sup>13</sup>, например, на качество продукции. При этом в решении Координационного совета о назначении проверки не говорится о предмете жалобы. В результате зачастую проверяются не достоверность жалобы и возможные нарушения, связанные с ней, а совершенно другие аспекты работы предприятия. Соответственно, необходимо четко определить по каким жалобам, какими органами и с какими целями назначаются проверки.

При назначении краткосрочных внеплановых проверок за поступлением наличных денег нарушается принцип независимости. Так как решения о назначении таких проверок оформляются в виде списка, подписываемого заместителем начальника территориальной и районной комиссии координационного совета, который одновременно является начальником территориального налогового органа. В результате, налоговый орган сам подаёт заявку на проведения проверок, а начальник налоговой службы даёт разрешение на проведение проверок. Координационный совет или территориальная комиссия должны принимать решения о назначении проверок коллегиально. Только тогда можно будет предотвратить субъективизм при назначении проверок.

Координационный Совет играет положительную роль, он старается не давать много санкций на налоговые проверки и не дает санкции по пустякам. Поэтому часто выходят на проверку через расследование уголовного дела.

*Из углубленных интервью со специалистами, август, 2008 г.*

Нелогичным является за жалобу на качество товара назначать налоговую проверку и проверять финансовую деятельность предприятия, ведь налоговики так и не проверили качество продукции. Проверкой качества продукции и услуг должны заниматься другие органы.

---

<sup>13</sup> Как это выяснилось в ходе встреч с представителями налоговых органов, внеплановые проверки ГНИ иницируются почти полностью на основе жалоб физических лиц

В нашем районе в одном месте не так давно появилось несколько элитных магазинов, продающих в основном недешевую одежду и обувь. В течение одного месяца в разное время во все магазины пришли внеплановые проверки. Объясните: откуда такая избирательность? Что было принято решение Правительства о проверки именно этих магазинов, возникла чрезвычайная ситуация, осложнилась санитарно-эпидемиологическая обстановка? По-моему ответ очевиден: надо было обязательно посетить новое «хлебное» место, собрать «дань» и показать новичкам, «кто в доме хозяин». Поэтому все, что написано в официальных документах о принципах назначения внеплановых проверок, для меня это набор пустых слов. Здесь царит полный произвол.

*Из интервью с предпринимателями, август 2008 г.*

### 3. Проблемы в процессе проведения налоговых проверок

Совершенствование законодательства по вопросам проведения налоговых проверок позволило снять многие проблемные вопросы и создать прозрачные процедуры проведения плановых налоговых проверок. Процедуры назначения и проведения этого вида проверок, по оценкам экспертов и предпринимателей, на сегодняшний день наиболее отработаны и прозрачны. Основные проблемы возникают в процессе проведения внеплановых проверок, осуществление которых не имеет четкого законодательного регламентирования. В результате у налоговых органов остаются возможности несанкционированных действий и давления на проверяемых.

#### 3.1. Отсутствие четкого порядка проведения внеплановых проверок

Главной проблемой является отсутствие нормативного документа, доступного как налоговым органам, так и предпринимателям, и содержащего четкие процедуры проведения внеплановых проверок. В Положении **о порядке проведения проверок деятельности хозяйствующих субъектов и ведения Книги регистрации проверок** (далее Положение) нет понятного и подробного объяснения процедур проведения внеплановой проверки. Это допускает разное толкование со стороны проверяющих и хозяйствующих субъектов. Кроме того, в процессе проверки нередко проверяющие руководствуются и ссылаются на методики, правила, которые утверждены для их внутреннего пользования. Эти документы не доступны для предпринимателей, что ставит их в неравные условия.

Необходимо также отметить, что само определение внеплановой проверки в действующем Налоговом кодексе, допускает противоречивые толкования. Так, в части третьей ст.86 Налогового кодекса внеплановые проверки определены как проверки финансово-хозяйственной деятельности (ревизия) налогоплательщика. Такое определение противоречит части шестой ст.86 и части четвертой ст.85. Согласно части шестой статьи 86 предусмотрено, что краткосрочные проверки проводятся в виде внеплановой налоговой проверки. В части четвертой ст.85 краткосрочной проверкой признается проверка соответствия налоговому законодательству отдельных операций налогоплательщика, не связанная с проверкой его финансово-хозяйственной деятельности. В целях исключения отмеченных противоречий, необходимо при определении внеплановой проверки в Налоговом кодексе исключить слова «финансово-хозяйственной деятельности (ревизия)» (первый абзац части третьей ст.86)

В Положении не дается четкого обоснования как должна быть сформулирована цель внеплановой проверки, причины ее обусловившие (Пункты 8 и 9 Положения). В результате на практике допускается широкое формулирование цели проверки, постановка которой дает возможность проверять весьма широкие аспекты деятельности хозяйствующих субъектов. При этом хозяйствующему субъекту трудно реализовать свое право «не выполнять требования проверяющих органов по вопросам, не входящим в их компетенцию» (пункт 24).

Несмотря на то, что в Положении по всем видам проверок упоминается о правах хозяйствующих субъектов не предоставлять материалы, не относящиеся к предмету проверки, а также запрещение востребовать эти материалы со стороны проверяющих, возникают вопросы, как определять относятся материалы к предмету проверки или нет. В результате во многих случаях проверяющие и хозяйствующие субъект по разному оценивают какие материалы относятся к проверке, что вызывает споры, а также позволяет проверяющим требовать материалы и не относящиеся к проверке. Учитывая

специфичность каждой проверки достаточно трудно определить исчерпывающий перечень материалов, которые можно классифицировать как относящиеся к проверке. Поэтому этот вопрос остается проблематичным в действующем законодательстве.

Не прописаны критерии, в соответствии с которыми дело может быть передано в Департамент по борьбе с налоговыми и валютными преступлениями при Генеральной прокуратуре. Указано лишь на то, что Департамент должен проводить проверку в случае выявления «признаков налоговых и валютных преступлений». Что такое «признаки налоговых и валютных преступлений» нигде не объясняется. Фактически решение оставлено на усмотрение налоговых органов. Соответственно, они получают дополнительный рычаг давления на предпринимателей.

*Из углубленных интервью со специалистами, август 2008 г.*

### **3.2. Провоцирующий характер проведения внеплановых проверок в сфере торговли и платных услуг**

Цель и назначение внеплановых проверок в сфере торговли и платных услуг связаны с выявлением нарушений правил торговли и реализации услуг и других злоупотреблений, которые получили широкое распространение и требуют особых подходов при их выявлении. Это служит объяснением действий проверяющих и порядка проведения проверок, которые порой имеют провоцирующий характер.

В частности широко распространенным является такой способ проверки, как контрольный закуп (хотя в законодательстве, в том числе в Налоговом кодексе, о нем ничего не говорится и представители налоговых органов отрицают его существование). Проверяющие в данном случае имеют одну цель - выявить нарушение и соответственно все их действия направлены на то, чтобы его спровоцировать предпринимателя, используя в том числе и фактор внезапности. При этом нет каких-либо нормативных документов, регламентирующих проведение этой процедуры проверки. В результате проверяющие могут действовать по-своему усмотрению и практически невозможно классифицировать их действия как незаконные. Это создает объективные предпосылки для злоупотреблений и произвола, что крайне негативно сказывается как на развитии бизнеса, так и на состоянии самих проверяющих организаций.

При контрольных закупках распространена практика прямых провокаций. Присланный проверяющими «покупатель», забрав товар, быстро убегает из магазина, не дождавшись чека и сдачи. Продавец, даже если он выбил чек, должен отвечать за то, что не вручил чек покупателю и за сокрытие выучки (сумма полученная им больше суммы, выбитой кассовым аппаратом). Об этом говорили многие интервьюируемые.

*Из интервью с предпринимателями и специалистами, август 2008 г.*

В конце рабочего дня ко мне пришли несколько инспекторов с внеплановой проверкой. Они привели с собой четырех человек с товарами и чеками. По словам инспекторов, эти люди осуществляли контрольные закупки и поэтому мне пришлось вернуть все деньги, причем из своего кармана, так как возврата в моем кассовом аппарате не предусмотрено.

Так называемых «случайных» понятых можно часто встретить в налоговой инспекции. Наверное, они там зарплату получают.

*Из интервью с предпринимателями, август 2008 г.*

### **3.3. Нарушения правил проведения проверок**

Правила проведения проверок чаще всего нарушаются при внеплановых, особенно краткосрочных проверках. Посещения могут носить «неформальный характер» (что особенно распространено в сфере общественного питания), в некоторых случаях проверяющие не знакомят предпринимателей с приказом и программой налоговой проверки (в результате этого у проверки исчезают границы), не предъявляют служебные удостоверения, не заполняют книгу регистрации проверок, требуют документы, не относящиеся к предмету проверки. На выполнение многих требований проверяющих (дополнительные справки и запросы) требуется много времени и денег.

В отличие от плановых проверок, о которых предприниматель узнает заранее, при внеплановых проверках действует фактор внезапности, которые усиливают подспудные опасения, что могут «что-то найти». Это в значительной степени деморализует даже подготовленных к встрече с инспекторами предпринимателей. Налогоплательщик чаще всего предпочитает не «сориться» с проверяющими, опасаясь долгосрочных последствий и надеясь, что сумеет «договориться на месте», если вдруг чего-то найдут. Поэтому многие не настаивают на «формальностях».

Внезапно появившиеся проверяющие действовали очень быстро и решительно. После того, как вопрос был «улажен», они вырвали лист из КРП. Впоследствии в инспекции отказались давать справку о том, что была проведена проверка.

При краткосрочных проверках часто не показывался приказ о проведении проверки. Иногда сами налоговые инспектора покупают товары, а затем показывают удостоверение, но не приказ.

Налоговые инспектора часто используют психологическое давление и запугивание, а не логичные доводы и формулировки законодательства. Обычно при проверке налоговые инспектора проводят давление на рядовых работников, не дожидаясь прибытия руководителя или бухгалтера.

*Из интервью с предпринимателями, август 2008 г.*

Проверяющие, получив разрешение на проверку по одному какому-то вопросу, параллельно проверяют все подряд в надежде найти хоть какое-нибудь нарушение.

При случае расследования в рамках уголовного дела налоговая проверка должна быть тематической, но часто она переходит в комплексную проверку всей финансово-хозяйственной деятельности. Часто подобные проверки имеют заказной характер. Подобное в основном случается с крупными предприятиями.

Иногда во время проверки налоговиков сопровождают аудиторы, у которых нет договора о проведении проверки, Но если налогоплательщик знает законодательство и умеет отстаивать свои права, то аудиторы быстро уходят.

Итог проверки оформляется после «торга» между налоговым инспектором и налогоплательщиком (если оговорить что налогоплательщик не будет жаловаться, то на многие мелкие нарушения закрываются глаза и не отражаются в акте).

*Из интервью со специалистами, август 2008 г.*

Такое положение дел возникает в том числе из-за того, что при краткосрочных проверках предприниматель зачастую не успевает ни продумать свою линию поведения, ни опереться на помощь со стороны (более опытных предпринимателей, специалистов, представителей предпринимательских организаций).

## 4. Некоторые дополнительные проблемы назначения и проведения проверок

### 4.1. Несовершенство механизмов защиты прав предпринимателей

Несовершенство механизмов защиты прав предпринимателей ограничивает их возможности отстаивать свои интересы при взаимодействии с проверяющими органами.

Согласно результатам опроса предпринимателей 2006 г., проведенного по заказу ПРООН и ТПП, 48,3% респондентов не вполне уверены в том, что государство надежно защищает их права предпринимателя, 43,7% считает, что укрепление порядка защиты прав собственников и предпринимателей должно стать важнейшим приоритетом экономической политики государства (третий по важности приоритет после снижения налогового бремени и упрощения законодательства).

Как мы видим, у предпринимателей существует высокая потребность в защите своих прав. Главные проблемы, с которыми они сталкиваются в этой области, - недостаток информации, необходимой для защиты прав (69,5%) и отсутствие возможностей защищать свои права в конфликтах с государственными структурами (62,1%).

Главный инструмент защиты интересов предпринимателей – судебная система. При взаимодействии с ней проблемными для предпринимателей оказываются следующие вопросы: недостаточно прав у адвокатов (39,9%), недостаточная квалификация судебных работников (37,4%), стороны не выполняют решения суда (34,2%), судебные исполнители не выполняют решения суда (33,8%), судебные дела решаются медленно (32,6%), большие судебные издержки (31,6%), коррупция в судебных органах (31,2%), суды поддаются давлению "телефонного права" (23,3%).

«Воевать» с проверяющими – себе дороже. Может быть что-то очень большой ценой удастся отстоять. Но ведь дальше же нам придется работать с ними же, а они обид не прощают. Поэтому в 99% случаев предприниматель предпочитает не связываться, даже если уверен в своей правоте. Тем более не нарушить что-либо в наших условиях просто не возможно.

*Из интервью с предпринимателями, август 2008 г.*

Права предпринимателей при взаимодействии с налоговыми органами ущемляются еще и потому, что нет действенных механизмов, прописывающих ответственность проверяющих за допущенные нарушения и обеспечивающих компенсацию нанесенного ущерба.

Посмотрите в Налоговый кодекс. Как хорошо и четко прописаны там ответственность и санкции для предпринимателей. И посмотрите, что там прописано об ответственности проверяющих – ничего, только ссылки на «другие законодательные акты». Все попытки экспертов ввести конкретные нормы ответственности налоговиков в новую редакцию Налогового кодекса провалились из-за сопротивления ГНК и Минфина. В законодательстве отсутствуют четкие критерии и механизмы возмещения ущерба. При большом желании можно конечно какую-то часть ущерба компенсировать, но это обойдется таким количеством сил и нервов, что мало кто захочет связываться. И теперь представьте себя на месте инспектора. С одной стороны, надо обеспечивать доначисления, иначе будут сложности с начальством, с другой – безнаказанность за свои действия. Как же он будет себя вести и какие цели преследовать при проведении проверки? Вопрос риторический.

*Из углубленных интервью со специалистами, август 2008 г.*

#### 4.2. Неоптимальные с точки зрения общественных интересов цели проведения проверок

При посещении предприятия налоговые инспекторы действуют согласно программе поведения проверки, где указаны цели и задачи проверки.

Между тем среди опрошенных предпринимателей и специалистов существует мнение, что проверяющие органы любой ценой стремятся найти нарушения, что собственно говоря не так трудно, учитывая усложненность и противоречивость существующего законодательства, наличие множества отсылочных или не расшифрованных (а, следовательно, предполагающих субъективное толкование) норм. Цели, которые при этом преследуются – доначисления и неформальные платежи. В частных беседах отдельные представители налоговых органов признаются, что до сих пор сохраняется практика неформальной оценки работы налоговых органов и налоговых инспекторов в зависимости от числа выявленных нарушений и объемов собранных с налогоплательщиков доначислений. На тех инспекторов, которые редко находят нарушения смотрят либо как на неумех, либо как на взяточников, так как считается, что предприятия априори не могут не нарушать. Основная причина этого явления в том, что 10% доначисленных средств поступает в Фонд развития ГНК.

Другая сторона проблемы в том, что, как уже говорилось выше, налоговые инспектора не несут никакой ответственности за превышение своих полномочий и нарушение прав предпринимателей. Поэтому им выгодней перестараться, чем «не достараться».

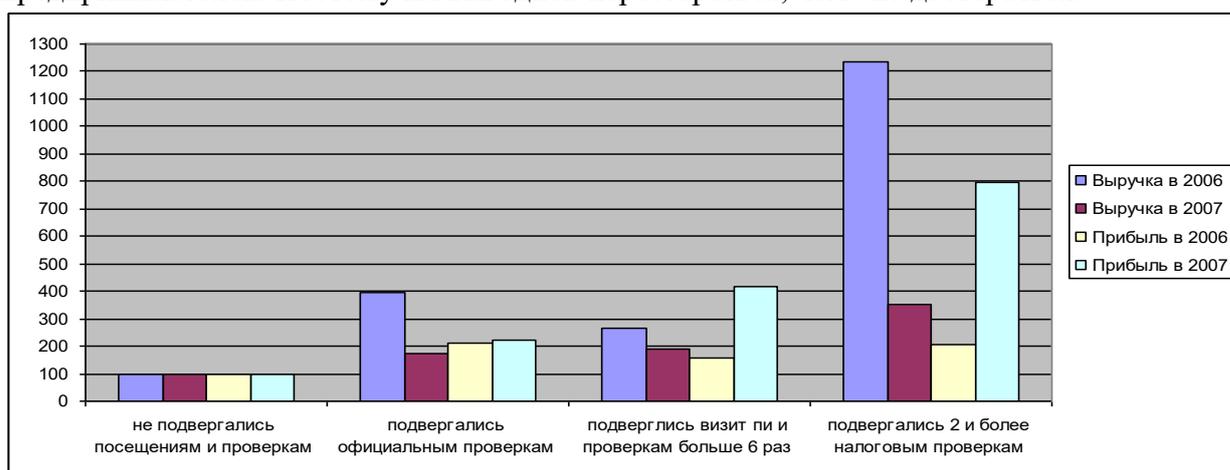


Рисунок 5. Средний годовой оборот и прибыль предприятий, которые в 2007 г. ... (оборот и прибыль предприятий не подвергавшихся посещениям в 2007 г. = 100)

Поэтому, видимо, не случайно, что «жертвами» налоговых проверок чаще становятся предприятия с высокими абсолютными значениями доходов и прибыли<sup>14</sup> - см. Рисунки 5 и 6. Выше уже говорилось, что предприятия с большим размером валовой выручки отнесены налоговыми органами к более высоким группам риска и они, соответственно, чаще проверяются. Однако, судя по всему, они проверяются более тщательно и предвзято. Иначе как объяснить следующие результаты опроса предпринимателей 2008 г.:

- среди проверенных в 2007 г. предприятий средняя выручка 2007 года предприятий, на которые налагались разного рода финансовые санкции, в 2,7 раз выше выручки предприятий, на которые санкции не налагались;
- средняя валовая выручка 2006 года предприятий, где в 2007 г. было 2 и более налоговых проверок, в 12,3 раза больше предприятий, не подвергавшихся проверкам и посещениям

<sup>14</sup> Не путать с высокой нормой рентабельности, которая рассчитывается как отношение прибыли к издержкам или выручке.

контролирующих органов, и почти в 3 раза больше средней выручки всех предприятий, прошедших налоговые проверки.

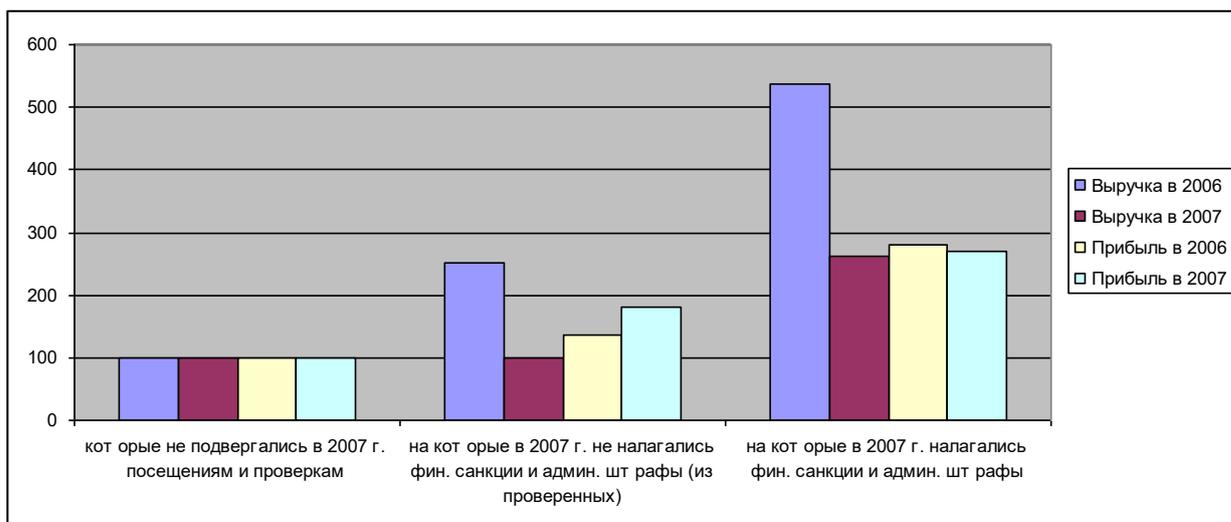


Рисунок 6. Средний годовой оборот и прибыль предприятий, ... (оборот и прибыль предприятий не подвергавшихся посещениям в 2007 г. = 100)

Аналогичным образом суровость налоговых органов зависит от размера прибыли предприятия, причем от прибыли 2007 г. даже в большей степени, чем от прибыли 2006 г.

*Я не самый добросовестный предприниматель. У меня была проверка, которая обнаружила несколько нарушений. Пришлось быстро «гасить» ситуацию: заплатила неофициальный «штраф» и получала справку, что все в порядке. Моя соседка, не в пример мне, четко ведет всю документацию, обязательно выбивает чеки, строго следит за остатками товаров и их соответствию документам. К ней тоже пришли и пока не заставили заплатить тот же неофициальный «штраф» не ушли. Спрашивается, а если вообще смысл соблюдать эти правила? Так и так придется платить.*

*Из интервью с предпринимателями, август 2008 г.*

### 4.3. Выполнение ГНК несвойственных функций

Кроме проверки правильности уплаты налогов налоговые инспектора выявляют нарушения и по другим направлениям деятельности предпринимателей, что в соответствии с законодательством возложено на ГНК. Несвойственные сферы, которые затрагиваются при налоговой проверке:

1. Проверка наличия лицензий, ее сроки действия, правильность получения. При этом налоговым инспекторам зачастую необходимо знать нюансы лицензирования отдельных отраслей и сфер деятельности.
2. Проверка наличия сертификатов.
3. Проверка уплаты за пользование электроэнергией.

Опрос предпринимателей 2008 г. показал, что одна из контролирующих функций ГНК – контроль за выполнением кассового плана. Отметим, что 52,4% представителей общественного питания и 49,3% розничных торговцев утверждали, что от них требовали выполнения кассового плана. В других отраслях, по понятным причинам, эти показатели существенно ниже. Если же предприятие план не выполняло, то в 70% случаев это было чревато вызовом в налоговую инспекцию, а в 10% - назначением внеплановой проверки. Иными словами, угроза налоговой проверки является инструментом решения задачи, не

связанной с функциями налоговых органов, а также инструментом давления на предпринимателей, орудием нарушения их прав.

#### **4.4. Недостаточная грамотность участников налоговых проверок**

По признанию налоговых инспекторов<sup>15</sup> правовая грамотность налогоплательщиков растет с каждым годом и сейчас она на высоком уровне. Хорошее знание процедур проведения проверок, своих прав и пробелов в законодательстве позволяет грамотным предпринимателям минимизировать свои потери, возникающие в связи с налоговым контролем. В тоже время специалисты отмечают на нехватку квалификации у многих бухгалтеров, что негативно сказывается на финансовых нарушениях.

В этой связи очень важно продолжить проводимую с налогоплательщиками просветительскую работу: семинары, «круглые столы», публикация материалов в прессе и т.д. Опыт показывает, что предприниматели заинтересованы в таких курсах, чтобы в будущем не попадать в сложные ситуации.

Уровень подготовки специалистов налоговых органов также неизбежно растет. Существуют разного рода специальные курсы повышения квалификации в Налоговой академии и постоянные семинары для налоговых инспекторов.

В тоже время в налоговых органах происходит вымывание хороших специалистов, они уходят в частный сектор. По мнению инспекторов, курсы повышения квалификации, проводимые Налоговой академией, низкого качества. В качестве примера успешных курсов были приведены хорошие курсы, которые организовывал USAID. Инспектора особенно нуждаются в повышении квалификации в сфере бухучета.

Некоторые специалисты и предприниматели считают, что инспекторам зачастую не хватает этики поведения, а также компетентности, которую они компенсируют психологическим давлением на налогоплательщика.

---

<sup>15</sup> Результаты двух фокус-групп с налоговыми инспекторами.

## 5. Рекомендации

### 1. Устранение ограничений по выдаче наличных средств со счета предпринимателя и конвертации национальной валюты при осуществлении импортных операций.

Ограничения на выдачу наличности в банках и конвертации сумов в иностранную валюту являются одной из основных причин, приводящих к злоупотреблениям и нарушениям предпринимателей, прежде всего в сферах торговли и общественного питания. Четкое определение процедур проведения внеплановых проверок позволит более эффективно проводить налоговую проверку и в определенной мере ограничить нерегламентируемые действия проверяющих. Однако это не решит проблем в корне и не изменит кардинально поведение хозяйствующих субъектов. Поэтому в качестве основополагающей меры необходимо устранение проблем выдачи наличности в банках и конвертации для импорта.

*Что это даст?*

*Устранение главного побудительного мотива позволит сократить масштабы нарушений и, при одновременном введении четких правил проведения внеплановых проверок, ограничить нерегламентированные действия проверяющих.*

### 2. Постепенное сокращение налогового и таможенного бремени на бизнес и уменьшение степени неравномерности распределения налогового бремени между хозяйствующими субъектами.

В последние годы Правительство Узбекистана целенаправленно и последовательно сокращает налоговую нагрузку на экономику Узбекистана (в среднем на 1-2% ежегодно). Кроме того, периодически происходит сокращение и систематизация налоговых льгот, особенно малоэффективных и невостребованных. Однако налоговая нагрузка в расчете на единицу ВВП все еще выше аналогичных показателей в успешно развивающихся странах с сопоставимым уровнем дохода на душу населения. Это объективно снижает конкурентоспособность отечественных предпринимателей и является основной причиной распространения неформальной экономики и уклонения от налогов. Этому же способствуют очень высокие таможенные платежи на многие категории товаров, а также значительная неравномерность налогового бремени, ставящая предпринимателей в неравные условия.

Рекомендуется особое внимание обратить на:

- сокращение налоговой нагрузки на труд;
- сокращение налоговой нагрузки на предприятия, работающие по общеустановленной системе налогообложения;
- расширение границ отнесения к малым предприятиям в отраслях с высокой добавленной стоимостью до 100-150 занятых. Мировой опыт показывает, что такую границу можно было бы установить и на более высоком уровне - 200-300 работников. Так в соответствии с рекомендациями Комиссии ЕС от 3 апреля 1996 г. к малым и средним относятся предприятия, имеющие менее 250 работников. При этом используется дополнительный критерий – по объему оборота. Но во многих странах граница малого бизнеса в промышленности выше: в Японии – 300 чел., в США и Франции – 500 чел. Организация Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР), в которую входят экономически высокоразвитые страны, определяет границу малых и средних предприятий – до 500 чел.

*Что это даст?*

*Облегчение налогового и таможенного бремени позволит повысить конкурентоспособность национальных производителей и уменьшит объективную основу для нарушений субъектов предпринимательства.*

### **3. Усовершенствование процедур принятия решений о назначении проверок.**

Предлагается:

- Устранить конфликт интересов при назначении краткосрочных проверок за соблюдением правил торговли и сдачей наличной выручки субъектами предпринимательства, связанный с фактически упрощенным режимом выдачи разрешений на такие проверки.
- Ввести правило о назначении внеплановой проверки на основе уголовного дела через решение Координационного совета.
- Установить четкие правила назначения проверки на основе жалоб потребителей, ограничив цели проверки предметом жалобы и обеспечив соответствие цели проверки и полномочий проверяющего органа.
- Ограничить число внеплановых проверок на одно предприятие. В качестве критерия можно использовать размер недопоступлений в бюджет, выявленный в процессе первой внеплановой проверки. На основе этого предлагается законодательно ввести ограничение, предусматривающее, что количество внеплановых проверок на одно предприятие в течение календарного года не должно составлять более одной, если по ее результатам доначисления в бюджет не превысили 5 минимальных зарплат.
- Ввести жесткие санкции за осуществление проверок без решения Координационного совета.

*Что это даст?*

*Совершенствование правил назначения проверок позволит уменьшить субъективизм в принятии данных решений, защитить права хозяйствующих субъектов, сократить количество внеплановых проверок.*

### **4. Создание нормативной и информационной базы для проведения допроверочного анализа.**

В Налоговом кодексе, который вступил в действие с 1 января 2008г., включены статьи, регламентирующие вопросы организации и проведения камерального контроля. Однако для практической реализации камерального контроля нужно разработать и утвердить четкий порядок его проведения.

Необходимой предпосылкой для эффективного проведения камерального контроля и отбора предприятий, имеющих высокий риск нарушения налогового законодательства, является создание информационной базы данных из внутренних и внешних источников. В новой редакции Налогового кодекса имеется специальная статья, в которой определены список и ответственность органов и организаций, которые должны представлять информацию о возникновении обязательств налогоплательщиков. Однако на практике эта норма не работает. В частности, это касается нотариусов, оформляющих сделки купли-продажи, дарения недвижимости, автотранспортных средств и др. Однако в связи с отсутствием механизма передачи налоговым органам информации о возникновении налоговых обязательств, пока эта норма не работает. Фактически информация налоговым органам так и не представляется, что не позволяет проводить допроверочный анализ и

более обоснованно отбирать объекты налогового контроля, освобождая законопослушных налогоплательщиков от бремени выездных проверок.

*Что это даст?*

*Проведение допроверочного анализа позволит сократить налоговые проверки для законопослушных налогоплательщиков и соответственно минимизировать их издержки.*

## **5. Внедрение системы риск-анализа.**

Решение проблемы выявления и отбора для налогового контроля потенциальных нарушителей требует применения четкой методологии и инструментов. Важно минимизировать при этом влияние человеческого фактора и соответственно субъективного подхода. И здесь эффективным инструментом, который находит все большее применение в мировой практике, является риск-анализ. Данный метод основывается на анализе получаемой от налогоплательщика финансовой отчетности и другой информации. В ходе анализа выявляются показатели и признаки, указывающие на степень вероятности наличия нарушений в деятельности того или иного налогоплательщика. В результате, внимание налоговых инспекторов уделяется главным образом группам налогоплательщиков с высокой степенью риска.

В странах, где применяется риск-анализ обычно критерии, на основании которых определяются риски, являются конфиденциальной информацией. Это обусловлено тем, что хозяйствующие субъекты могут использовать данную информацию с целью недопущения их попаданию в группу высокорискованных и таким образом избежать налоговых проверок.

При этом не исключено, что критерии могут пересматриваться, т.е. если какие-то критерии не отражают или не подтверждают риски нарушения налогового законодательства или другими словами не срабатывают на практике, они исключаются и вместо них разрабатываются и применяются новые критерии. Каждый критерий имеют определенный вес, по сумме которых и определяются высокорискованные налогоплательщики.

Применение такой методики значительно повышает адресность и результативность мероприятий налогового контроля. При этом снижается вероятность применения процедур налогового контроля к добросовестным налогоплательщикам, уменьшая тем самым общую нагрузку системы налогового администрирования на субъектов предпринимательства.

Необходимыми элементами системы риск-анализа являются создание интегрированной базы данных о налогоплательщиках, основанной на информации из внутренних и внешних источников, разработка системы рисков нарушения налогоплательщиками законодательства, оценки этих рисков и механизма отбора на их основе.

Здесь следует подчеркнуть особую важность информационных технологий. Наряду с обеспечением рационального использования ресурсов (технических, кадровых) и повышением результативности налогового контроля, информационные технологии позволяют решать ряд других важных задач. Во-первых, минимизировать влияние человеческого фактора при отборе налогоплательщиков и осуществлении мероприятий налогового контроля. Во-вторых, более оперативно выявлять угрозы нарушений. В-третьих, эффективно контролировать деятельность нижестоящих налоговых органов в режиме реального времени.

*Что это даст?*

*Внедрение системы риск-анализа позволит уменьшить влияние человеческого фактора при отборе объектов для налогового контроля и эффективно выявлять потенциальных нарушителей налогового законодательства, сократив тем самым издержки для законопослушных налогоплательщиков. Предприятия, попадающие в группы низкого риска могут вообще не сталкиваться с выездными проверками.*

## **6. Регламентация проведения различных видов и методов внеплановых проверок.**

Учитывая специфичность внеплановых проверок, устранение проблемных вопросов при их проведении требует, прежде всего, принятия отдельного Положения по внеплановым проверкам, в котором подробно будет расписан порядок проведения каждого вида внеплановой проверки. Практика проведения внеплановых проверок показывает, что в действующем Положении о порядке проведения проверок деятельности хозяйствующих субъектов и ведения Книги регистрации проверок определены лишь общие принципы и требования к внеплановым проверкам, без их конкретизации применительно к каждому виду проверки с учетом их специфики.

В целях избежания неоднозначного толкования процедур проведения внеплановых проверок, начиная с определения цели и заканчивая компетенцией вовлеченных в этот процесс сторон, необходимо законодательно определить требования к формулированию целей, обоснованию причин, исчерпывающее описание требуемых материалов, регламента внеплановой проверки. С учетом полноты и четкости этих определений будут определяться и выполняться обязательства и ответственность сторон. При этом необходимо конкретизировать правила осуществления различных мероприятий, проводимых в рамках внеплановых проверок, включая контрольный закуп.

Важно также предусмотреть наличие внутренних механизмов, ограничивающих субъективизм и произвол проверяющих. Одним из таких сдерживающих механизмов могло бы стать обязательное привлечение к проведению внеплановых проверок, особенно к осуществлению таких неоднозначных мероприятий, как контрольный закуп, представителей организаций, защищающих права предпринимателей, например, ТПП.

*Что это даст?*

*Данное Положение позволит ограничить нерегламентированные действия проверяющих, защитить права хозяйствующих субъектов, сократить количество внеплановых проверок.*

**7. Необходимо прописать в законодательстве четкую персональную ответственность работников контролирующих органов за допущенные нарушения, превышение полномочий, ущемление прав налогоплательщиков, а также конкретные и прозрачные механизмы компенсации ущерба, нанесенного налогоплательщикам в результате неправомερных действий контролирующих органов.**

*Что это даст?*

*Повысится ответственность проверяющих за свои действия. У предпринимателей появится больше возможностей для защиты своих прав и компенсации убытков, связанных с неправомерными действиями контролирующих инстанций.*

**8. Отказ от практики оценки эффективности работы налоговых органов и их поощрения в зависимости от количества выявленных нарушений и объема собранных доначислений.**

Хотя формально от налоговых органов и налоговых инспекторов никто не требует выполнять какие-либо «планы» по нарушениям, доначислениям, штрафам, но подспудно подразумевается, что инспектор, не выявляющий нарушителей, недостаточно профессионален или коррумпирован. Объективная основа такого подхода лежит в практике формирования Фонда развития ГНК, из которого в том числе премируются сотрудники организации, за счет отчислений от части средств дополнительно взысканных налоговой службой в результате проверок и сумм финансовых санкций за нарушение налогового законодательства. В этой связи необходимо отказаться от практики формирования Фонда развития ГНК за счет доли от доначислений налоговых поступлений. Логичнее формировать Фонд развития как долю от общих налоговых поступлений в бюджет, собранных на территории налогового органа.

Видимо целесообразно в качестве критериев эффективности работы территориальных налоговых органов использовать показатели, характеризующие добросовестность налогоплательщиков, их приверженность соблюдению законодательства. Местные налоговые органы должны поощряться не за доначисления и обнаруженные нарушения, а за добросовестность налогоплательщиков, за эффективную профилактическую работу с ними. Оценку добросовестности надо проводить на основе аудиторских проверок и результатов риск-анализа.

*Что это даст?*

*Изменяется мотивация работников налоговых органов и акценты в их работе: от выявления нарушений и наказания нарушителей к профилактике нарушений и оказанию содействия развитию частного предпринимательства на контролируемой территории.*

## **9. Снятие с ГНК несвойственных функций.**

Необходимо освободить налоговые инспекции от контроля за нарушениями, не связанными с налогообложением: проверка наличия лицензий и сертификатов, проверка уплаты за пользование электроэнергией, контроль за выполнением кассового плана и т.д. Выполнение несвойственных функций снижает эффективность налогового контроля, оставляет возможности для давления на предпринимателей.

*Что это даст?*

*Освобождение от несвойственных функций даст возможность налоговой инспекции сконцентрироваться на выполнении своих основных обязанностей, а, следовательно, возможность повысить эффективность своей работы, а также уменьшит издержки предпринимателей, связанные с чрезмерным контролем за их деятельностью.*

## **10. Очень важно продолжить работу по повышению правовой и финансовой грамотности участников налоговых проверок, как работников налоговой службы, так и налогоплательщиков.**

*Что это даст?*

*Повышение профессионализма работников налоговой службы позволит уменьшить нарушения со стороны проверяющих. Более грамотные предприниматели меньше допускают случайных нарушений и лучше отстаивают свои права при взаимодействии с контролирующими инстанциями.*

## **Проблемы высокого и неравномерного распределения налогового бремени в отраслях с высокой добавленной стоимостью**

Как показывают расчеты, **налоговое бремя** на добросовестные предприятия и их работников (с учетом подоходного налога и пенсионных платежей работников) в отраслях с высокой долей добавленной стоимости может достигать 35-50% от валовой выручки или 55-60% от добавленной стоимости. Основная нагрузка при этом ложится на **налогообложение труда**: подоходный налог – до 25%, причем наивысшая ставка уплачивается с относительно небольших доходов, составляющих менее 150 долл. в месяц; единый социальный платеж – 24% с работодателя и страховой взнос 2,5% с работника.

Такой размер налоговой нагрузки делает отечественные предприятия в сравнении с зарубежными предприятиями **неконкурентоспособными**:

- **на рынках готовой продукции.** Налоговая нагрузка на предприятия в странах с аналогичным Узбекистану уровнем развития экономики редко превышает 20-25% от добавленной стоимости, что позволяет этим предприятиям выдерживать международную конкуренцию;
- **на рынках труда**, особенно квалифицированного. Главные конкуренты отечественных предпринимателей за рабочую силу – предприятия России и Казахстана - находятся в гораздо лучших условиях: в России действует единая (плоская) ставка подоходного налога в размере 13%, а также введена регрессивная система пенсионных взносов, т.е. чем больше платишь, тем меньше процентная ставка; в Казахстане действует прогрессивная пятиступенчатая шкала подоходного налога со ставками от 5% до 20%.

В результате:

1. Отечественные предприятия оказываются в неравных условиях по сравнению с зарубежными конкурентами как на внешних рынках (экспортные товары Узбекистана), так и на внутреннем рынке (конкуренция с импортными товарами).
2. Высокая налоговая нагрузка стимулирует распространение «теневых» и «серых» схем ведения бизнеса, когда значительная часть доходов укрывается от налогообложения, что крайне невыгодно как государству (сокращается налогооблагаемая база), так и бизнесу (усиливаются угрозы, связанные с правовыми последствиями нарушения законов, растет «коррупционный налог»). Причем основная часть уклонений от налогообложения приходится на налоги на труд, так как ни работникам, ни работодателям не выгодно декларировать зарплату.
3. Высокие налоги на труд искусственно ограничивают рост занятости, что не может не иметь негативных социальных последствий, так как экономика Узбекистана является трудоизбыточной.
4. Отечественные предприятия во все большей степени сталкиваются с острым дефицитом высококвалифицированных специалистов, которые трудоустраиваются в соседних государствах, где они могут получать заработную плату в разы (а иногда и на порядки) большую, чем в Узбекистане. От дефицита квалифицированных специалистов в первую очередь страдают высокотехнологичные и наукоемкие отрасли экономики.

Другая актуальная проблема - **диспропорция в налоговой нагрузке между двумя основными режимами налогообложения**. Как показывают расчеты, предприятия отраслей с высокой долей добавленной стоимости в валовом выпуске, работающие в общеустановленном режиме налогообложения (платят все основные налоги – НДС, налоги с прибыли, имущества и пр.), находятся в заведомо проигрышных условиях по сравнению с предприятиями, уплачивающими единый налоговый платеж (упрощенная система налогообложения). Разрыв в налоговой нагрузке (без учета налогов на труд,

принципы уплаты которых одинаковы) между такими предприятиями может достигать 2-3,5 раз (см. Таблицу 1).

Таблица 1. Зависимость налоговой нагрузки от доли добавленной стоимости в валовой выручке предприятия (расчет на примере условного предприятия, тыс. сум).

Доля добавленной стоимости в валовой выручке	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
Выручка от реализации	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
НДС, 20%	4 000	6 000	8 000	10 000	12 000	14 000	16 000	18 000	20 000
Налог на имущество (условно задан)	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000
Земельный налог (условно задан)	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
Сбор на школьное образование, 1% от выручки	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
Отчисления в Дорожный фонд, 1,5% от выручки	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500
Отчисления в Пенсионный фонд, 0,7% от выручки	700	700	700	700	700	700	700	700	700
Налог на прибыль, 20% от прибыли (прибыль = 5% от выручки - условно задано)	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
Налог на социальную инфраструктуру, 8% от чистой прибыли	320	320	320	320	320	320	320	320	320
Всего платежи в бюджет, без подоходного и социального налогов	13 520	15 520	17 520	19 520	21 520	23 520	25 520	27 520	29 520
Платежи в бюджет от выручки	13,5%	15,5%	17,5%	19,5%	21,5%	23,5%	25,5%	27,5%	29,5%
Разница в налоговой нагрузке по сравнению с упрощенной системой, ЕНП = 10%	135,2%	155,2%	175,2%	195,2%	215,2%	235,2%	255,2%	275,2%	295,2%
Разница в налоговой нагрузке по сравнению с упрощенной системой, ЕНП = 8%	169,0%	194,0%	219,0%	244,0%	269,0%	294,0%	319,0%	344,0%	369,0%

Ключевая причина в сложившейся диспропорции – разные принципы налогообложения, применяемые при упрощенном и общеустановленном режимах налогообложения: в первом случае основной объект обложения (на который ложится наибольшая нагрузка) – валовая выручка, во втором – добавленная стоимость. В результате, чем больше доля добавленной стоимости в произведенной продукции, тем сильнее указанная диспропорция.

Центральным аспектом проблемы являются критерии отнесения предприятий к категории малых (согласно Постановления КМ РУз от 11.10.2003 г. N 439 классификация предприятий и организаций, относящихся к субъектам малого предпринимательства строится на количестве занятых). Дело в том, что предприятия, не являющиеся малыми,

не могут использовать упрощенную систему налогообложения. Для того, чтобы соответствовать этим критериям, предприятиям зачастую приходится либо искусственно ограничивать число работников, либо дробиться на несколько фирм (что увеличивает транзакционные и организационные издержки, может негативно сказываться на качестве продукции/услуг), либо искать «серые» схемы, чтобы обойти это ограничение.

Отметим также, что существующие критерии отнесения к малым предприятиям в отраслях с высокой добавленной стоимостью, чаще всего, еще более жесткие, чем в среднем (см. Таблицу 2), как правило, предприятия здесь считаются малыми, если на них работает не более 25 или 50 человек (в некоторых других отраслях граница устанавливается на уровне 100 чел.). Кроме того, надо иметь в виду, что на отдельных предприятиях, как правило, более высокотехнологичных, доля добавленной стоимости в выпуске может быть больше, чем в среднем по отрасли.

**Таблица 2. Доля добавленной стоимости в валовом выпуске предприятия и предельная численность работников для МП – отраслевой аспект.**

Отрасли	Примерная доля добавленной стоимости в валовом выпуске	Предельная численность работников для МП
Мебельная пром-ть	20-25%	100
Машиностроение и металлообработка	25%	50-100
Химическая и нефтехимическая пром-ть	25-30%	50
Пищевая и микробиологическая пром-ть	30%	50-100
Полиграфическая промышленность	35%	50
Строительство	40%	50
Пром-ть строительных материалов	40%	100
Целлюлозно-бумажная пром-ть	40%	100
Стекольная и фарфорофаянсовая пром-ть	45%	50
Текстильная промышленность	50%	100
Электротехническая пром-ть	50%	50
Транспорт	50-55%	25
Медицинская пром-ть	50-55%	50
Наука и научное обслуживание	60-70%	25
Информационно-вычислительное обслуж-е	65-70%	50
Сельское хозяйство	65-70%	50
Здравоохранение, отдых и туризм	70%	25
Связь	70-75%	25
Народное образование	75-80%	25
Строительное проектирование	85-90%	50
Финансы	85-90%	25
<b>Все отрасли экономики</b>	<b>50%</b>	<b>25-100</b>

Наличие данной диспропорции – сдерживающий фактор развития отраслей с высокой добавленной стоимостью. При этом надо учитывать, что это, как правило высокотехнологичные и наукоемкие отрасли. Данное обстоятельство означает, что указанная диспропорция способна ограничить рост конкурентоспособности экономики Узбекистана в целом.

На наш взгляд, наиболее приемлемый вариант решения рассматриваемой проблемы – расширение границ отнесения к малым предприятиям в отраслях с высокой долей добавленной стоимостью в произведенной продукции. Мировой опыт показывает, что такую границу можно было бы установить на уровне 200-300 работников. Так в соответствии с рекомендациями Комиссии ЕС от 3 апреля 1996 г. к малым и средним относятся предприятия, имеющие менее 250 работников. При этом используется дополнительный критерий – по объему оборота. Но во многих странах граница малого бизнеса в промышленности выше: в Японии – 300 чел., в США и Франции – 500 чел. Организация Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР), в которую входят экономически высокоразвитые страны, определяет границу малых и средних предприятий – до 500 чел.