

## РЕФОРМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН: НОВЫЕ РИСКИ И НОВЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ

DOI: 10.32620/cher.2020.2.08

*Постановка проблемы.* Использование комплексного подхода к проведению налоговой реформы создает возможности для достижения установленных целей и задач социально-экономического развития страны. *Цель исследования* состоит в том, чтобы оценить эффективность реформы налогообложения, рассмотреть соответствие принятых мер теоретико-методологическим основам и на этой основе разработать рекомендации по улучшению действующих налоговых инструментов. *Предметом исследования* является развитие налоговой сферы Узбекистана в условиях либерализации экономики и усиления действия рыночных механизмов. *Методы экономического исследования* – анализ и систематизация факторов налогообложения, системный анализ, научная абстракция, исторический и логический метод, классификация и группировки и др. *Гипотеза исследования* состоит в том, что проводимые реформы налоговой сферы должны учитывать научно-методологические принципы налогообложения и сложившиеся особенности национальной экономики. *Изложение основного материала.* Выявлены основные научно-методологические основы налогообложения и особенности функционирования налоговой сферы в Республике Узбекистан. *Оригинальность и практическое значение исследования* заключается в том, что в нем представлена оценка налоговых реформ, реализуемых в Узбекистане, проведена экспертиза на их соответствие научно-методологическим основам налогообложения. *Выводы исследования* состоят в том, что проведенные реформы в Узбекистане не всегда учитывали научные основы налогообложения и были направлены, преимущественно, на либерализацию социально-экономического развития страны. Предложены направления для дальнейшего развития налоговой сферы, в частности – меры по совершенствованию классификации налогов и обязательных платежей в целях создания благоприятных условий для оптимизации налоговой нагрузки и усиления их стимулирующей функции, меры по сокращению теневой деятельности в экономике за счет оптимизации налогообложения.

**Ключевые слова:**

научные школы, теория налогообложения, налоговое бремя, налоговая система, реформа налогообложения, концепция налоговой политики.

## REFORM OF TAXATION IN THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN: NEW RISKS AND NEW OPPORTUNITIES

*Formulation of the problem.* Using an integrated approach to tax reform creates opportunities for achieving the goals and objectives of the country's socio-economic development. *The purpose of the study* is to evaluate the effectiveness of tax reform, to consider the conformity of the measures taken with the theoretical and methodological foundations, and on this basis to develop recommendations for improving existing tax instruments. *The subject of the study* is the development of the tax sphere of Uzbekistan in the context of economic liberalization and the strengthening of market mechanisms. *Methods of economic research:* analysis and systematization of tax factors, system analysis, scientific abstraction, historical and

<sup>1</sup> Расулев Алишер Файзійович, д-р екон. наук, професор кафедри «Фундаментальна економіка», Ташкентський державний економічний університет, м.Ташкент, Узбекистан.

Rasulev Alisher, Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of Fundamental Economic Department, Tashkent State Economic University, Tashkent, Uzbekistan.

ORCID ID: 0000-0001-6702-8981

e-mail: arasulev@yandex.ru

<sup>2</sup> Воронін Сергій Олександрович, д-р екон. наук, головний фахівець, Інститут бюджетно-податкових досліджень при Міністерстві фінансів, м.Ташкент, Узбекистан.

Voronin Sergey, Doctor of Economic Sciences, Chief Specialist of the Institute for Fiscal Research under the Ministry of Finance, Tashkent, Uzbekistan.

ORCID ID: 0000-0003-2288-8365

e-mail: s.voronin63@umail.uz



logical method, classification and groupings, etc. *The hypothesis of the study* is that ongoing tax reforms should take into account the scientific and methodological principles of taxation and prevailing features national economy. *Statement of the main material.* The main scientific and methodological foundations of taxation and the features of the functioning of the tax sphere in the Republic of Uzbekistan are identified. *The originality and practical value of the study* lies in the fact that it provides an assessment of tax reforms implemented in Uzbekistan, an examination of their compliance with the scientific and methodological foundations of taxation. *The findings of the study* are that the reforms in Uzbekistan did not always take into account the scientific basis of taxation and were aimed primarily at liberalizing the country's socio-economic development. Directions for further development of the tax sphere are proposed, in particular, measures to improve the classification of taxes and mandatory payments in order to create favorable conditions for optimizing the tax burden and strengthening their stimulating function, measures to reduce shadow activity in the economy by optimizing taxation.

**Key words:**

scientific schools, tax theory, tax burden, tax system, tax reform, tax policy concept.

**РЕФОРМА ОПОДАТКУВАННЯ В РЕСПУБЛІЦІ УЗБЕКІСТАН:  
НОВІ РИЗИКИ І НОВІ МОЖЛИВОСТІ**

*Постановка проблеми.* Використання комплексного підходу до проведення податкової реформи створює можливості для досягнення встановлених цілей і завдань соціально-економічного розвитку країни. Мета дослідження полягає в тому, щоб оцінити ефективність реформи оподаткування, розглянути відповідність прийнятих заходів теоретико-методологічним основам і на цій основі розробити рекомендації щодо поліпшення діючих податкових інструментів. *Предметом дослідження* є розвиток податкової сфери Узбекистану в умовах лібералізації економіки і посилення дії ринкових механізмів. *Методи, використані в дослідженні:* аналіз та систематизація факторів оподаткування, системний аналіз, наукова абстракція, історичний і логічний метод, класифікація і угруповання та ін. *Гіпотеза дослідження* полягає в тому, що реформи, які проводяться податкової сфери повинні враховувати науково-методологічні принципи оподаткування і сформовані особливості національної економіки. *Виклад основного матеріалу.* Виявлено основні науково-методологічні основи оподаткування та особливості функціонування податкової сфери в Республіці Узбекистан. *Оригінальність і практичне значення* дослідження полягає в тому, що в ньому надано оцінку податкових реформ, що реалізуються в Узбекистані, проведена експертиза на їх відповідність науково-методологічним основам оподаткування. *Висновки дослідження* полягають у тому, що проведені реформи в Узбекистані не завжди враховували наукові основи оподаткування і були спрямовані, переважно, на лібералізацію соціально-економічного розвитку країни. Запропоновано напрями для подальшого розвитку податкової сфери, зокрема - заходи щодо вдосконалення класифікації податків і обов'язкових платежів з метою створення сприятливих умов для оптимізації податкового навантаження та посилення їх стимулюючої функції, заходи по скороченню тіньової діяльності в економіці за рахунок оптимізації оподаткування.

**Ключові слова:**

наукові школи, теорія оподаткування, податковий тягар, податкова система, реформа оподаткування, концепція податкової політики.

**Постановка проблеми.** Важным направлением Стратегии действий по пяти приоритетным направлениям развития Республики Узбекистан в 2017-2021 гг., утвержденной Указом Президента от 7.02.2017 г. № УП-4947, является улучшение налогового администрирования, продолжение курса на снижение налогового бремени и упрощение системы налогообложения. Это стратегическое направление выбрано не случайно. В республике в период 2010-2018 гг. в сфере налогообложения стали нарастать проблемы системного характера, среди которых:

- значительная разница в уровне налоговой нагрузки между хозяйствующими субъектами, уплачивающими налоги по упрощенной и

общеустановленной системе налогообложения, что приводило к дроблению бизнеса и ослаблению стимулирующей роли прибыли предприятий в расширении производства;

- высокая ставка налогообложения фонда оплаты труда (ФОТ) способствовала сокрытию налогоплательщиками реальной численности работников и заработной платы, что существенно сокращало налоговый потенциал, необходимый для устойчивого формирования средств Государственного бюджета и внебюджетных целевых фондов (ГЦФ).

Необходимо отметить, что до 2018 г. национальная система налогообложения развивалась по принципу: «больше взять средств у коммерческого сектора, в частности у крупных





государственных предприятий, и использовать их для нужд государства, а также для предоставления субсидий юридическим и физическим лицам». В итоге государственные, частные и другие крупные предприятия потеряли стимулы к наращиванию прибыли, и, следовательно, к развитию и внедрению инноваций.

В то же время, индивидуальные предприниматели, микрофирмы и малые предприятия нередко получали значительные незаслуженные доходы, имея существенные налоговые льготы. Предоставляемые налогоплательщикам налоговые преференции нарушали условия конкуренции и приводили к технологическому застою во многих отраслях экономики.

В Узбекистане примерно 45-46% (к ВВП) экономической деятельности осуществлялось в теневой сфере и более 4 млн занятых работников из 12 млн трудоспособных - не оплачивали НДФЛ и страховые взносы. В связи с высоким уровнем налогообложения фонда оплаты труда работодатели часто начисляли занятым только необлагаемый налогом размер заработной платы, а остальную часть дохода выдавали в «конверте». Данная ситуация требовала принятия кардинальных мер по реформированию системы налогообложения.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Анализ показывает, что крупных научных работ, посвященных комплексному исследованию процессов реформирования налогообложения в Республике Узбекистан пока еще нет. В отдельных диссертационных работах рассмотрены некоторые проблемы налоговой сферы, не затрагивая принципиальных вопросов, включая – соответствие новых инструментов налогообложения научно-методологическим основам налогообложения (Гадоев Э.Ф., Элмирзаев С.Э., Урмонов Ж.Ж., Тошмурадова Б.Э., Санакулова Б.Р., Ашурова Н.Б., Тошматов Ш.А., Хотамова К.Р., Ниязметова И.М., Юлдашев О.Т.) [1].

В Российской Федерации исследованию научно-методологических проблем налогообложения и реформированию налоговых систем посвящены труды Панскова В.Г., Пинской М.Р., Майбурда Е.М., Чипуренко Е.В. и др. авторов [2].

Теоретико-методологические основы налогообложения рассмотрены в трудах таких экономистов, как Смит А., Риккардо Д., Петти У., Селигмен Б., Эрхард Л., Лаффер А. [3] и др. ученых.

Изучение идей, рассматриваемых в этих трудах, показывает, что любая реформа, в том числе – налоговая, должна исходить из целей и задач развития страны на соответствующем

этапе исторического развития. При проведении налоговой реформы необходимо первоначально выявить, какие принципы и подходы обеспечивают повышение уровня жизни занятых работников, увеличение числа хозяйствующих субъектов и количества рабочих мест (в особенности – в реальном секторе экономики), создают гарантии для устойчивого формирования бюджетных средств.

Не менее важными проблемами реформы налогообложения являются также выравнивание конкурентных условий на отраслевых рынках, формирование деловой среды для окупаемости затрат в межотраслевой торговле (в базовых сферах), сокращение неравенства и бедности среди населения. Если одни авторы считают важным регулярное снижение налоговой нагрузки на экономику, то другие обосновывают целесообразность ее повышения, но с обязательным возвратом части налоговых средств определенным категориям занятых, а также – малообеспеченным гражданам.

По нашему мнению, в результате реформы налогообложения в обществе должна сформироваться солидарная ответственность занятых, бизнеса и государства за обеспечение поступательного, устойчивого социально-экономического развития страны в долгосрочной перспективе. В этой системе должны высоко цениться (в стоимостном выражении) квалифицированный, производительный труд в реальном секторе экономики и невозполнимые природные ресурсы. Должна стимулироваться инновационная деятельность, направленная на эффективное использование труда и капитала, обеспечение экологической устойчивости и широкое распространение здорового образа жизни. Создаваемые налоговые механизмы должны быть гибкими, позволяющими преодолевать добросовестным юридическим и физическим лицам, всему населению страны негативные последствия природных бедствий (например, распространение COVID-19), экологических и других катастроф.

Учитывая стратегические установки и характер решаемых в настоящее время задач, разработка и совершенствование налоговых инструментов требует использования глубоко научного подхода, имеющего системный характер и нацеленный на поддержание устойчивости экономики в долгосрочной перспективе.

**Цель статьи** состоит в том, чтобы оценить эффективность принятых в республике мер по реформированию налоговой сферы на их соответствие теоретическим основам налогообложения и на этой основе разработать рекомендации по улучшению и дей-



ствующих налоговых инструментов, в частности – по совершенствованию классификации налогов и обязательных платежей, их учету при определении налоговой нагрузки и рентабельности производимой продукции, снижению негативного воздействия налогообложения на цены потребительских товаров и услуг первой необходимости.

**Изложение основного материала исследования.** В целях устранения сложившихся недостатков 29 июня 2018 г. в республике была принята Концепция совершенствования налоговой политики [4], в соответствии с которой в сфере налогообложения произошли кардинальные изменения. Уже с 1 января 2019 г. в республике были введены следующие новшества (табл. 1):

во-первых, введена единая ставка налога на доходы физических лиц (НДФЛ) в размере 12% для всех занятых работников и отменены страховые взносы граждан во внебюджетный Пенсионный фонд (8% от фонда оплаты труда);

во-вторых, для всех предприятий отменены обязательные отчисления в государственные целевые фонды, взимаемые с оборота (выручки) юридических лиц;

в-третьих, предприятия, имеющие годовой оборот по итогам предыдущего года более 1 млрд. сум или достигших установленный порог в течение года, переведены на уплату общеустановленных налогов;

в-четвертых, для всех субъектов предпринимательства, имеющих оборот до 1 миллиарда сум, сохранилось действие единого социального платежа (ЕСП), единого налогового платежа (ЕНП) и дополнительно введены для них налог на имущество юридических лиц, земельный налог и налог за пользование водными ресурсами;

в-пятых, оптимизирован ряд налоговых льгот для юридических и физических лиц, а также введены иные меры по совершенствованию налогового администрирования и оптимизации ставок налогообложения.

Таблица 1

**Динамика налоговых ставок в Узбекистане в 2015-2020 гг., в %**

Показатели	2015 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.
Налог на прибыль юридических лиц	7,5	7,5	14	12	15
Налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры*	8	8			
Налог на доходы физических лиц (максимальная)	23	23	22,5	12	12
Налог на добавленную стоимость	20	20	20	20	15
Единый социальный платеж (для бюджетных организаций)**	25	25	25	25	25
Единый социальный платеж (для всех остальных)**	15	15	15	12	12
Единый налоговый платеж для субъектов малого и частного предпринимательства	6	5	5	4	4
Налог на имущество юридических лиц	4	5	5	2	2

\* данный налог включен в состав налога на прибыль.

Источник: составлено авторами на основе данных Министерства финансов РУз.

С 1 октября 2019 г. ставка НДС была снижена с 20% до 15%, что сократило размер отвлечения оборотных средств предприятий и уменьшило налоговое давление косвенного налога на конечного потребителя.

Отличительной особенностью налоговых реформ, проведенных в 2019 г., является существенное сокращение налоговой нагрузки на крупный бизнес с одновременным ростом уровня налогообложения доходов субъектов малого бизнеса. Это относится как к хозяйствующим субъектам с небольшим годовым оборотом (выручка от реализации продукции),

так и к тем, у которых он превышает 1 млрд сумов (около 100 тыс. долл. США). В случае превышения этой суммы предприятия автоматически переходят на общеустановленный режим налогообложения, предполагающий обязательную уплату НДС и налога на прибыль.

Субъекты малого предпринимательства, у которых годовой оборот не превышает 1 млрд сум с 2019 г. стали оплачивать вместо 2 налогов (единый налоговый платеж и единый социальный платеж) уже 5 налогов и обязательных платежей: единый налоговый платеж, единый социальный налог, налоги на землю, водные



ресурсы и имущество. Индивидуальные предприниматели с годовым оборотом от 100 млн сум до 1 млрд сум также перешли на уплату единого налогового платежа (ЕНП).

В целом налоговая нагрузка на экономику незначительно снизилась с 26,5% в 2018 г. до 26,1% к ВВП - в 2019 г. (с учетом расходов государственных целевых фондов или ГЦФ). В тоже время, налоговое бремя, без учета расходов ГЦФ, наоборот, возросло за данный период с 19,4% до 21,4% к ВВП. Таким образом, в 2019 г. в результате реформы налогообложения произошло сокращение нагрузки на крупный бизнес и ее повышение – на малый и средний бизнес.

Реформа налогообложения, включая, отмена оборотных отчислений с выручки предприятий, расширение сферы применения НДС, оптимизация налоговых льгот и реализация других мер в целом обеспечили рост доходов Госбюджета с 79,1 трлн в 2018 г. до 112,2 трлн сумов – в 2019 году, или в 1,42 раза.

Основным источником формирования бюджетных средств по-прежнему остаются поступления по косвенным налогам. Несмотря на снижение за период 2018-2019 гг. их доли в структуре доходной части Госбюджета на 10,4%, поступления по косвенным налогам за 2019 г. составили 41,4% от общих доходов бюджета (Рис. 1).

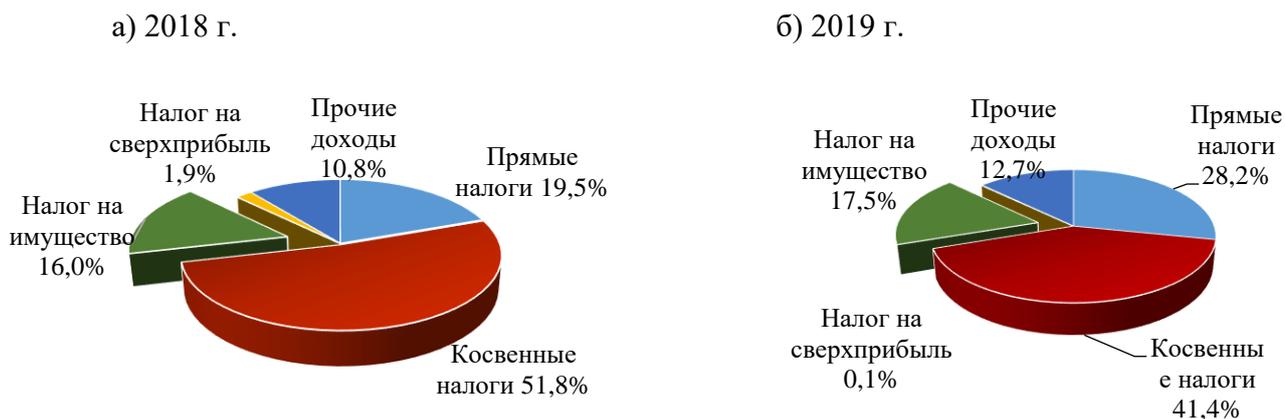


Рисунок 1 – Структура доходов Госбюджета РУз (в%)

Источник: составлено авторами на основе данных Министерства финансов РУз

Снижение доли косвенных налогов в структуре Госбюджета является результатом сокращения с 1 октября 2019 г. ставки НДС с 20% до 15%, изменения механизма взаиморасчетов между крупными государственными предприятиями и государством по НДС, снижения ставок акцизного налога и импортных пошлин на завозимую продукцию.

Увеличение удельного веса прямых налогов в структуре бюджетных доходов с 19,5% в 2018 г. до 28,2% в 2019 г. связано с реализацией положений Концепции совершенствования налоговой политики, направленной на усиление роли прямых налогов при формировании бюджетных средств (рост количества налогоплательщиков, отмена льгот и преференций).

Доля ресурсных платежей и налога на имущество в Государственном бюджете за тот же период незначительно возросла: с 16,0% до 17,5%. В 2019 г. в этой сфере налогообложения существенных реформ не проводилось (за исключением индексации налога на потребление водных ресурсов и земельного налога, сниже-

ния ставки налога на имущество юридических лиц).

Анализ влияния каждой группы налогов на динамику поступлений средств в Государственный бюджет показывает, что наибольшее воздействие оказал рост прямых налогов. За период 2018-2019 гг. значение этого фактора возросло с 13,2% до 47,1%, что связано с расширением налогооблагаемой базы налога на прибыль, ростом числа налогоплательщиков, а также действием иных факторов.

С 1 января 2020 г. в соответствии с Законом Республики Узбекистан от 30 декабря 2019 года №ЗРУ-599 в Узбекистане введен Налоговый кодекс в новой редакции [5]. В связи с его введением в действие в налоговое законодательство внесено множество изменений, в частности:

вместо ЕСП введен социальный налог, ЕНП – налог с оборота, фиксированного налога – НДФЛ в фиксированном размере;

из состава Налогового кодекса выведены разделы по государственной пошлине, сборам за право продажи отдельных видов товаров

(алкогольной продукции). Они будут регулироваться отдельным законом;

бонусы для недропользователей, которые являются специальными платежами разового характера, перенесены в закон «О недрах»;

отменены специальные налоговые режимы для рынков, сельхозпроизводителей и некоторых других сфер с переводом их на уплату общеустановленных налогов в зависимости от годового оборота;

индивидуальным предпринимателям предоставляется право выбора уплаты НДС на основе декларации, либо продолжать уплачивать налог в фиксированной сумме, которая с 2020 года в среднем снижена на 25%.

Введены существенные новшества в систему налогового администрирования, в частности введен новый порядок проведения налогового контроля, предоставляющий право налоговым органам на основе риск-анализа назначать камеральные налоговые проверки, выездные налоговые проверки и налоговый аудит. Все хозяйствующие субъекты разделяются на три сегмента – зелёная, жёлтая и красная дорожки (в зависимости от степени опасности уклонения от уплаты налогов).

Таким образом, с 2020 года в Узбекистане действует полноценная налоговая система, которая охватывает деятельность подавляющего количество хозяйствующих субъектов. При этом действующие фискальные инструменты сформированы на основе требований Концепции совершенствования налоговой политики, принятой в 2018 году.

Президент Узбекистана Шавкат Мирзиёев, выступая 8 января 2019 г. на видеоселекторном совещании, отметил, что главная цель налоговой реформы состоит в том, чтобы обеспечить экономическую стабильность в этом и последующих годах. Для этого необходимо поддерживать предпринимательство и поступательно наращивать доходы бюджета [6].

Внесенные за последние годы изменения в налоговом законодательстве оказывают существенное влияние как на экономику в целом, так и на деятельность юридических и физических лиц, формирование средств Государственного бюджета.

Необходимо отметить, что процесс совершенствования налоговых отношений непрерывен. Успех налоговых преобразований определяется научной обоснованностью системных преобразований. Исторический промежуток между этапами налоговых преобразований «зависит от степени соответствия экономическому базису используемой системы налогообложе-

ния на момент проведения реформы налогообложения».

На наш взгляд, методические и практические положения любой налоговой системы должны исходить из установленных научно-методологических основ и принципов налогообложения, а также целей экономической политики страны на соответствующем этапе своего развития. От выбора обоснованных методологических основ налогообложения и соответствующих налоговых механизмов во многом зависит эффективность мер по совершенствованию системы налогообложения в целом.

Развитие научных основ налогообложения показало, что за последние столетия использовались такие концепции ведущих экономистов, как «теория обмена», «теория обмена эквивалентов», «теория удовлетворения коллективных потребностей», «теория удовлетворения общественных потребностей». Их объединяло одно общее утверждение о том, что налоги – это плата налогоплательщиков за услуги государства (суммарная величина налогов должна быть эквивалентной ценности услуг государства) [7].

В то же время, в теории налогообложения сложилось и другое направление, в котором «налоги» и «государственное фискальное регулирование» – это «зло», которое должно быть максимально сокращено [8]. К этому направлению относится современная теория «экономики предложения», инструменты которой широко использовались на практике после ослабления действия кейнсианских подходов.

Перед тем, как сделать обоснованный выбор в пользу применения той или иной научной теории и соответствующих механизмов налогообложения нужно найти компромисс по такому важному, стратегическому вопросу: что страна хочет получить в результате реформы налогового-бюджетной политики – страну «тружеников» или преимущественно «иждивенцев» [9]?

На наш взгляд, выбор крайности при осуществлении любого из этих двух направлений может привести к негативным тенденциям в социально-экономическом развитии общества (либо чрезмерное доминирование рыночных отношений во всех сферах жизни, потеря взаимовыгодных отношений между поколениями людей, либо – централизованное распределение дефицитных ресурсов, что было в условиях плановой экономики).

Если мы выбираем оптимальный путь развития (высокий уровень стимулирования деятельности тружеников коммерческого сектора), то, на наш взгляд, преимущественно нужно использовать принципы и механизмы, выте-





кающие из «теории обмена» и ее более поздних направлений («теория эквивалентов» и т.д.). Ключевое утверждение этой теории состоит в том, что сумма всех налогов, оплаченных налогоплательщиками, должна быть эквивалентной суммарной ценностью услуг государства для налогоплательщиков – не вызывает сомнений [10]. При соблюдении этого принципа подавляющая часть налогоплательщиков будет работать в официальной сфере и оплачивать причитающиеся налоги и сборы.

Исследование научных основ налогообложения и их использование при проведении налоговых реформ в Узбекистане позволило обнаружить определенные закономерности, присущие различным экономическим теориям налогообложения и развития страны в целом.

Так, Селигмен Б. [11], представитель «теории обмена» в поздних ее вариантах, предлагал в начале развития экономики использовать пропорциональную систему налога на доходы физических лиц, а после этого – внедрять прогрессивную шкалу. В Узбекистане с 1 января 2019 г. осуществлен переход к плоской шкале НДФЛ при ставке 12%, что, на наш взгляд, вполне обоснованно. Преждевременное использование прогрессивной шкалы привело к росту масштабов неофициальной деятельности и потере значительных бюджетных средств.

Рикардо Д. [8], представитель классической школы, отмечал, что налогами должны облагаться в первую очередь предметы роскоши и выдвинул идею необлагаемого минимума. Между тем в Узбекистане в ходе реформы налогообложения с 1 октября 2019 г. были отменены льготы по НДС на 9 видов продовольственной продукции первой необходимости. Кроме того, с 1 января 2019 г. отменен необлагаемый минимум при исчислении НДФЛ.

Можно конечно предположить, что одномоментное повышение цен на продовольственные товары первой необходимости, имевшее место в результате реформы НДС (расширение сферы его действия), будет компенсировано снижением ставки НДФЛ до 12% и отменой страховых взносов граждан в размере 8%. Однако, на практике получилось так, что покупательная способность граждан в 2019 г., получающих более низкие доходы, в результате проведенной реформы налогообложения снизилась, что свидетельствует о явном противоречии с основополагающим принципом, сформулированным Давидом Рикардо.

На наш взгляд, налоговая система Узбекистана после введения с 1 января 2019 г. новшеств и реализации с 1 января 2020 г. требований Налогового кодекса в новой редакции в

настоящее время все еще находится на этапе трансформации. Процесс корректировки механизмов налогообложения еще продолжается. Так, 19 июня 2020 г. в Узбекистане были утверждены новые меры по упорядочению предоставления налоговых и таможенных льгот [12]. Данным нормативным документом предусматривается, что льготы, предусмотренные актами налогового законодательства по налогам, не распространяются на социальный налог, если в них прямо не указано освобождение от данного налога. Кроме того, были внесены уточнения по использованию льгот по НДС, налогообложения иностранных компаний и иностранных инвестиций, обложения участников свободных экономических зон, экспортеров и других участников производственно-хозяйственной деятельности. Как эти новшества повлияют на экономику, бизнес и граждан будет известно только по итогам 2020 года.

Современная система налогообложения, сложившаяся в республике, включает в себя элементы различных научных школ (неоклассической, кейнсианской и др.). В то же время можно увидеть, что отдельные методологические подходы и методики, используемые в Узбекистане, постепенно склоняются в сторону либерального, неоклассического направления.

В результате реализации этой стратегии по итогам 2019 г. в стране имеет место опережающий рост расходов Госбюджета над его доходами, а также – растет быстрыми темпами внешний долг. В связи с этим проводимую в последние годы в республике фискальную политику в большей степени можно охарактеризовать как экспансионистскую.

Действие фискальной политики в краткосрочной перспективе должно быть направлено на сдерживание уровня инфляции, сокращение давления на рост потребительских цен, снижение сферы теневой экономики и расширение занятости, расширение доступа занятых работников и лиц, получающих доходы из бюджета, к товарам и услугам, включенным в потребительскую корзину, медицинским и образовательным услугам (увеличиваясь поэтапно по мере роста реальных доходов населения).

Для реализации этих первоочередных задач целесообразно внести определенные корректировки в действующие инструменты налогообложения, вытекающие из научно-методологических положений и практического опыта стран, использующих социально-ориентированную концепцию развития. В частности, отдельные подходы, вытекающие из теории общественных (коллективных) потребностей (теории обмена), можно использовать

при совершенствовании классификации налоговых платежей.

До настоящего времени в налоговом законодательстве Узбекистана недостаточное внимание уделяется улучшению классификации налоговых платежей и их учету при ценообразовании, что искажает расчеты уровня налоговой нагрузки на деятельность предприятий и отраслей экономики. В Налоговом кодексе в новой редакции классификация налогов и сборов представлена слишком в обобщающем виде (представлено всего лишь две общие группы: налоги и сборы).

На наш взгляд, в целях повышения качества расчетов налоговой нагрузки на деятельность хозяйствующих субъектов большое зна-

чение имеет группировка налогов и обязательных отчислений по признакам «регулярности» выплаты налогов и «делимости» предоставляемых государством населению общественных услуг. Среди экономистов до настоящего времени пока еще нет единого мнения о том, какие налоги и платежи можно отнести к вышеперечисленным группам.

В этих целях предлагается осуществлять группировку налоговых и других обязательных платежей по следующим укрупненным группам: Налоги; Отчисления и взносы; Сборы и государственные пошлины. По каждой из этих групп следует четко определить их экономическую сущность и функции (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

**Группировка налогов и других платежей по признакам «регулярности» их уплаты и «делимости» услуг, предоставляемых государством**

№ группы	Наименование	Характеристика
1	Налоги	регулярные обязательные платежи за общественные «неделимые» блага или услуги, предоставляемые государством всем гражданам страны без учета их вклада в создании национального богатства. Граждане на безвозмездной основе пользуются этими услугами либо сразу при рождении, либо по мере наступления определенных обстоятельств, установленных государством. При ценообразовании эти расходы налогоплательщиков предлагается учитывать в валовой прибыли.
2	Отчисления и взносы	регулярные платежи за использование в коммерческих и некоммерческих целях человеческих, земельно-водных и других общественных благ. При ценообразовании данные расходы налогоплательщиков предлагается учитывать в себестоимости продукции.
3	Сборы и государственные пошлины	единовременные платежи за услуги государства индивидуального характера, предоставленные физическим и юридическим лицам, уплата которых является одним из условий совершения в отношении плательщиков юридически значимых действий со стороны представителей государственных интересов в качестве компенсации за оказание данных услуг (например, платежи при оформлении документов и выдачу разрешений и др.). Расходы предприятий по этим услугам предлагается учитывать в себестоимости продукции.

*Источник: разработано авторами*

При этом название налога, отчисления, взноса или сбора должно четко вытекать из его специфической функции.

Учитывая, что все расходы консолидированного госбюджета в цивилизованной экономике должны осуществляться ради налогоплательщиков и установленных групп иждивенцев, т.е., для населения, то правительству следует определиться: какие расходы юридических лиц должны возмещаться за счет их доходов (прибыли), а какие - за счет себестоимости продукции, или иных источников. Это позволит со-

здать условия для оптимизации налоговой нагрузки на коммерческую деятельность хозяйствующих субъектов и тем самым, формировать для них одинаковые конкурентные условия (базовый критерий для формирования цивилизованной рыночной экономики), способствовать сокращению издержек и росту конкурентоспособности производимой продукции.

В зависимости от того, в какой группе находится соответствующий налог или обязательный платеж, должно меняться и его место при ценообразовании. По каждой из этих нало-





говых групп предлагается устанавливать предельный уровень налоговой нагрузки по виду деятельности или по отрасли экономики. В этом случае, появится возможность на практике применить идею известного экономиста А. Лаффера [3], представителя «теории экономики предложения», о необходимости установления предельно допустимого уровня налогообложения на предприятие и отрасль.

Если обязательный платеж (налог) вносится за предоставление государством «неделимых» услуг, то расходы хозяйствующего субъекта на его уплату должны возмещаться за счет валовой прибыли. Если платеж осуществляется за конкретный предоставленный налогоплательщику общественный ресурс (недра, земельно-водные ресурсы, человеческий потенциал и др.), то эти расходы должны возмещаться за счет себестоимости производимой продукции или оказываемых услуг. Расходы налогоплательщика по оплате финансовых санкций должны осуществляться только за счет его прибыли. Эти положения необходимо включить в правила ценообразования при учете оплаты услуг государства, а также в Налоговый кодекс в новой редакции, действующий с 1 января 2020 года.

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Поддержание баланса интересов бизнеса и государства по уровню налоговой нагрузки позволит создать благоприятные условия для достижения целей социально-экономического развития страны (повышение энергоэффективности и сокращение материалоемкости выпускаемой продукции, снижение выбросов загрязняющих веществ в окружающую среду, улучшение климата, стимулирование инновационного развития, расширение экспорта продукции с высокой степенью обработки и др.).

В условиях действия предлагаемой классификации появится возможность использовать дифференцированные ставки налогов и обязательных платежей в зависимости от сроков их действия, что позволит повысить эффективность действующих налоговых инструментов.

Ставки налогов за предоставление налогоплательщикам неделимых услуг предлагается устанавливать на срок 10-20 лет, а ставки обязательных отчислений и взносов, сборов и государственных пошлин, а также таможенных пошлин – устанавливать ежегодно или на 3 года. При использовании данного подхода у государства появится возможность оперативно влиять на финансовое состояние тех предприятий и отраслей экономики, деятельность которых во многом зависит от динамики мировых

цен на экспортируемое сырье, импортруемые материалы и комплектующие изделия (т.е. – от действия внешних и форс-мажорных факторов).

Предлагаемая группировка налогов и обязательных платежей, а также механизм установления ставок позволит использовать плавающие инструменты налогообложения для компенсации дополнительных расходов налогоплательщиков, что важно в условиях распространения коронавирусной пандемии и ее повторных всплесков (например, корректировка ставок отчислений и взносов за использование земельно-водных ресурсов и недр).

Внедрение предлагаемой группировки налогов, обязательных отчислений, сборов и пошлин вытекает из положений «теории обмена эквивалентов» и направлена на нахождение «компромисса» между налогоплательщиками и государством в условиях рыночной экономики.

В перспективе целесообразно продолжить работу по созданию налоговых стимулов, благоприятствующих развитию коммерческой сферы экономики, в частности - реального сектора.

Реальный сектор, в частности, промышленность, транспортная сфера, сельское хозяйство - являются ядром коммерческой сферы, в которых создаются материальные основы любого общества и формируется прибавочная стоимость. В сфере промышленности наибольшую важность для экономики имеет развитие сырьевых отраслей, энергетики, химической и нефтехимической сферы. Их устойчивое развитие создает предпосылки для развития других отраслей и сфер деятельности, создающих налоговый потенциал для государственного бюджета любой страны, а также для занятости населения.

Этот сектор экономики является главным источником средств, необходимых для проведения структурных реформ в национальной экономике. В связи с этим, целесообразно ввести такие налогово-бюджетные и другие инструменты, которые бы создавали условия для активизации производственно-хозяйственной деятельности в этой сфере (независимо от формы собственности предприятия). Субъекты этого сектора, в частности, владельцы бизнеса, менеджеры и наемные работники должны стать основными заказчиками реализуемых проектов и инноваций в занимаемой сфере, а также потребителями потребительских товаров и услуг, поступающих из других отраслей экономики.

Не вызывает сомнений тот факт, что реальный сектор экономики будет динамично развиваться в том случае, если создаваемые правила «рыночной игры» будут функциониро-

вать справедливо и на солидарной основе. В формировании бюджетных и страховых ресурсов должны участвовать как владельцы бизнеса и работодатели, так и наемные работники (например, как это работает в Германии, Норвегии, Финляндии).

Субъекты реального сектора экономики в развитых странах формируют значительную часть бюджетных средств и одновременно, являются потребителями многочисленных товаров, работ и услуг (в том числе - потребительских). Они формируют вокруг себя масштабные кластеры, которые включают в себя производство комплектующих изделий, ремонт основных средств, сервисное обслуживание продукции, питание, лечение, страховка, досуг, отдых работников, консалтинговые услуги и другие сектора (включая – частные детские сады, школы, ВУЗы и т.п.). Это создает дополнительные возможности для расширения занятости, доходов населения и бюджета страны, расширение экспортной деятельности.

В этих условиях «рынок» и «рыночные» рычаги (налоги, страховые взносы, вычеты из налогов и др.) помогут изменить мышление человека, раскрыть его творческий потенциал и нацелит деятельность занятых на расширение производства качественной, конкурентоспособной продукции, бережное отношение к ресурсам и окружающей среде. В данном случае «рынок» уже не будет являться фактором нарастания неравенства, несправедливого перераспределения собственности, а будет экономическим рычагом стимулирования высокопроизводительного, качественного труда и повышения уровня жизни населения, расширения доступа всех граждан к общепринятым ценностям.

В краткосрочной перспективе в целях улучшения действия механизмов налогообложения предлагаются следующие меры:

1. Для сокращения теневой занятости необходимо создать условия для повышения стимулирующей роли оплаты труда. Это можно сделать при помощи ускорения внедрения механизма обязательного медицинского страхования (ОМС) на основе введения страховых взносов (предусматривалось ввести в 2021 году). На начальном этапе источниками средств ОМС могут являться поступления от части акцизного налога, НДСЛ и Социального налога. В дальнейшем с 2022 года целесообразно ввести специальные страховые отчисления от заработной платы занятых работников.

2. Расширить возврат части средств по НДСЛ в виде вычетов при декларировании данного налога для определенных видов расхо-

дов населения (диагностика заболеваний, лечение, протезирование, оплата некоторых коммунальных услуг и т.п.);

3. Пересмотреть порядок налогообложения имущества юридических и физических лиц в связи с переходом от кадастровой стоимости на рыночную стоимость имущества.

4. Осуществить гармонизацию ставок акцизного налога и таможенных пошлин в связи с усилением интеграционных процессов в рамках возможного вступления Узбекистана в ВТО и ЕАЭС.

5. Установить обоснованный размер годового оборота (выручки) предприятий при выборе режима налогообложения.

6. Разработать фискальные инструменты, обеспечивающие устойчивость формирования бюджетных средств и одновременно, смягчение негативного влияния коронавируса и других шоков на бизнес и население.

Принятие вышеперечисленных мер позволит создать дополнительные возможности для сокращения теневой сферы, расширения занятости в сферах малого, среднего и крупного бизнеса, противодействия внешним шокам и вызовам, поддержки уязвимых слоев населения.

В среднесрочной и долгосрочной перспективе в условиях посткоронавирусного развития национальной экономики целесообразно создавать такие условия налогообложения, которые бы способствовали масштабной «перезагрузке» производственно-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и помогли решению следующих задач:

обеспечение государственного бюджета и внебюджетных фондов средствами, необходимыми для финансирования приемлемых расходов государства;

легализация деятельности юридических и физических лиц (сокращение теневой занятости до приемлемого уровня);

обеспечение юридических лиц, осуществляющих свою деятельность в реальном секторе экономики оборотными средствами, достаточными для активизации бизнеса в условиях действия правил формирования «зеленой экономики», ресурсосбережения, экологической устойчивости и инновационного развития;

сокращение диспропорции в уровне развития регионов страны;

снижение уровня неравенства среди населения и его различных слоев, сокращение бедности и обеспечение доступа всех граждан страны к общечеловеческим базовым ценностям (на поэтапной основе).



Современная, эффективная налоговая система должна стимулировать повышение конкурентоспособности национальной экономики, создавать условия для роста покупательной способности доходов работников, занятых в реальном секторе экономики, расширения производства инновационной продукции и товаров с высокой добавленной стоимостью, стимулирования ресурсо- и энергосбережения, обеспечения экологической устойчивости, поощрения здорового образа жизни населения.

### Литература

1. Элмирзаев С. Э. *Совершенствование налоговых отношений в управлении корпоративными финансами*. Автореферат диссертации канд. эконом. наук. Ташкент, 2017.
2. Пинская М. Р., Тихонова А. В. *Государственная финансовая поддержка АПК: налоговые и бюджетные инструменты*. Монография. Москва: ИНФРА-М, 2016.
3. Лаффер А., Сеймур Дж. *Экономическая теория уклонения от налогов*. Москва, 1979.
4. О Концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан. Указ Президента Республики Узбекистан от 29.06.2018 г. №УП-5468.
5. О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан. Закон Республики Узбекистан от 30.12.2019 г. №ЗРУ-599.
6. Мирзиёев Ш. Наш единственный путь – увеличивать число предпринимателей, реализовать деловой потенциал людей. URL: <https://www.gov.uz/ru/news/view/25840> (дата обращения 12.04.2020)
7. Смит А. *Исследования о природе и причинах богатства народов*. Антология экономической классики. В 2-х томах. Т.1. Москва: МП «ЭКОНОВ», 1993.
8. Рикардо Д. *Начала политической экономии и налогового обложения*. Москва: Эксмо, 2007.
9. Воронин С. Методы сокращения бедности в Узбекистане. *Общество и экономика*. 2020. №4. С.104-105.
10. Эрхард Л. *Благосостояние для всех*. Москва: Начала-Прес, 1991.

Стаття надійшла  
до редакції : 01.06.2020 р.

11. Селигмен Б. *Основные течения современной экономической мысли*. Москва: Прогресс, 1968.
12. Об отмене отдельных налоговых и таможенных льгот. Указ Президента Республики Узбекистан от 19.06.2020 г. №УП-6011.

### References

1. Elmirzaev, S. E. (2017). *Improving tax relations in corporate finance management*. Abstract of dissertation in economic sciences. Tashkent.
2. Pinskaya, M. R., Tikhonova, A. V. (2016). *State financial support of the agro-industrial complex: tax and budgetary instruments: monograph*. Moscow: INFRA-M.
3. Laffer, A., Seymour, J. (1979). *Economic theory of tax evasion*. Moscow.
4. On the Concept of improving the tax policy of the Republic of Uzbekistan. Decree of the President of the Republic of Uzbekistan dated June 29, 2018 No. UP-5468
5. On introducing changes and additions to the Tax Code of the Republic of Uzbekistan. The Law of the Republic of Uzbekistan dated December 30, 2019 No. ZRU-599.
6. Mirziyoyev, Sh: Our only way is to increase the number of entrepreneurs and realize the business potential of people. Source: <https://www.gov.uz/ru/news/view/25840> (Accepted 12 April 2020)
7. Smith, A. (1993). *Research on the nature and causes of the wealth of peoples*. Anthology of economic classics. In 2 volumes. T.1. Moscow: MP "ECONOV".
8. Ricardo, D. (2007). *The beginning of political economy and taxation*. Moscow: Eksmo.
9. Voronin, S. (2020). Methods of poverty reduction in Uzbekistan. *Society and Economics*, 4, 104–105.
10. Erhard, L. (1991). *Welfare for all*. Moscow: Start-Press.
11. Seligman, B. (1968). *The main trends of modern economic thought*. Moscow: Progress.
12. On the abolition of certain tax and customs benefits. Decree of the President of the Republic of Uzbekistan dated 06/19/2020 No. UP-6011.

Стаття прийнята  
до друку: 26.06.2020 р.

### Бібліографічний опис для цитування :

Расулев А. Ф. Реформа налогообложения в Республике Узбекистан: новые риски и новые возможности / А. Ф. Расулев, С. А. Воронин // Часопис економічних реформ. – 2020. – № 2 (38). – С. 60–70.

