

**Расулев Алишер Файзиевич,**  
доктор экономических наук, профессор  
Ташкентского государственного  
экономического университета  
**Воронин Сергей Александрович,**  
доктор экономических наук, главный  
специалист Института бюджетно-налоговых  
исследований при Министерстве финансов  
Республики Узбекистан, профессор  
Ташкентского филиала РЭУ имени  
Г.В.Плеханова

# НОВАЯ АРХИТЕКТУРА ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

УДК: 336.201

---

## **РАСУЛЕВ А.Ф., ВОРОНИН С.А. НОВАЯ АРХИТЕКТУРА ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

В статье рассмотрены основные аспекты реформы налоговой сферы Республики Узбекистан. Проведена оценка принятых мер по совершенствованию налогообложения на их соответствие критериям научных теорий. На основе результатов исследования разработаны рекомендации по улучшению классификации налогов и обязательных платежей, а также действующих налоговых инструментов.

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

---

## **РАСУЛЕВ А.Ф., ВОРОНИН С.А. ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ СОЛИҚ ТИЗИМИНИ ЯРАТИЛИШНИНГ ЯНГИ АРХИТЕКТУРАСИ**

Мақолада Ўзбекистон Республикаси солиқ соҳасини ислоҳ қилишнинг асосий жиҳатлари муҳокама қилинган. Солиққа тортишни илмий назариялар мезонларига мувофиқлигини яхшилаш бўйича кўрилган чоралар баҳоланди. Тадқиқот натижаларига кўра солиқларни ва мажбурий тўловларни, шунингдек мавжуд солиқ воситаларини таснифлашни яхшилаш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди.

Таянч иборалар: илмий мактаблар, солиқ солиш назарияси, солиқ юки, солиқ тизими, солиқ ислоҳоти, солиқ сиёсати тушунчаси.

---

## **RASULEV A.F., VORONIN S.A. NEW ARCHITECTURE OF CONSTRUCTION OF THE TAX SYSTEM OF THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN**

In the article is discussed the tax sphere of the Republic of Uzbekistan's main aspects of reform. There is assessment of the measures taken to improve taxation for their compliance with the criteria of scientific theories carried out. Based on the results of the study, recommendations have been developed to improve the classification of taxes and mandatory payments, as well as existing tax instruments.

Keywords: scientific schools, theory of taxation, tax burden, tax system, tax reform, concept of tax policy.

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 субсидий юридическим и физическим лицам». В итоге государственные предприятия потеряли стимулы к росту 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)<sup>1</sup> экономической деятельности осуществлялось в тене-

вой сфере и более 4 миллионов занятых работников из 12 миллионов 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.

В целях устранения сложившихся недостатков 29 июня 2018 г. в республике была принята Концепция совершенствования налоговой политики<sup>2</sup>, в соответствии с которой в сфере налогообложения произошли кардинальные изменения. Уже с 1 января 2019 г. в Республике были введены следующие новшества (таблица 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 миллиарда 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.

С 1 октября 2019 г. ставка НДС была снижена с 20% до 15%, что сократило размер отвлечения оборотных средств предприятий и умень-

<sup>1</sup> Озвучено 17.09.2019 г. в Министерстве экономики и промышленности на "круглом столе" на тему "Теневая экономика в Узбекистане: оценка, причины и пути ее сокращения". - <http://mineconomy.uz/ru/info/2854>

<sup>2</sup> Указ Президента Республики Узбекистан от 29 июня 2018 года №УП-5468 "О Концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан". - <https://www.lex.uz/ru/docs/3802374>

**Таблица 1. Динамика налоговых ставок в Узбекистане в 2015-2020 гг., в %<sup>1</sup>**

Показатели	2015 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.
Налог на прибыль юридических лиц	7,5	7,5			
Налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры*	8	8	14	12	15
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 организаций)	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;

\*\*с 2020 г. считается социальным налогом;

\*\*\*с 2020 г. переименован с налог с оборота.

шило налоговое давление косвенного налога на конечного потребителя.

Отличительной особенностью налоговых реформ в Узбекистане в 2019 г. является существенное сокращение налоговой нагрузки на крупный бизнес с одновременным ростом уровня налогообложения доходов субъектов малого бизнеса, у которых годовой оборот превышает 1 миллиард сум (они переходят на общеустановленный режим налогообложения, предполагающий обязательную уплату НДС).

Субъекты малого предпринимательства, у которых годовой оборот не превышает 1 миллиарда 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 миллионов сум до 1 миллиардов 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.

<sup>1</sup> Составлено авторами на основе данных Министерства финансов РУз.

### **Динамика исполнения доходов Государственного бюджета за период 2018-2019 годы.**

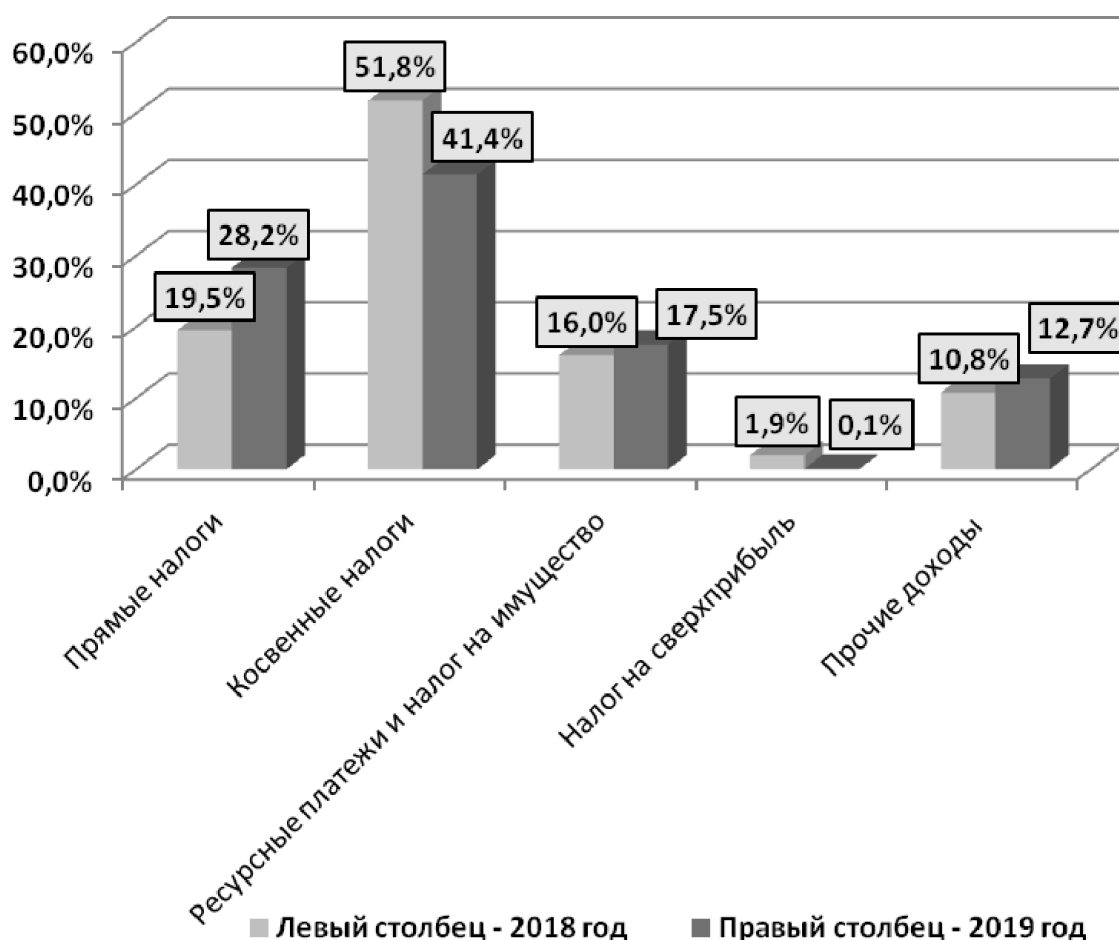
Реформа налогообложения, включая, отмену оборотных отчислений с выручки предприятий, расширение сферы применения НДС, оптимизация налоговых льгот и реализация других мер в целом обеспечили рост доходов Госбюджета с 79,1 трлн. в 2018 г. до 112,2 трлн. сумов – в 2019 году, или в 1,42 раза.

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 (рисунок 1).

Снижение доли косвенных налогов в структуре Госбюджета является результатом сокращения с 1 октября 2019 г. ставки НДС, 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).

За исследуемый период доля ресурсных платежей и налога на имущество в Государственном бюджете незначительно увеличилась с 16,0%

Рис.1. Структура доходов Госбюджета РУз в 2018-2019 годы (в%)<sup>1</sup>.

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, снижения 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.

За тот же период вклад в формирование бюджетных средств со стороны ресурсных платежей и налога на имущество повысился с 19,7% до 20,4%, а косвенных налогов - снизился с 50,4% до 15,9%. Существенные изменения в структуре вклада каж-

дой группы налогов обусловлены заданными направлениями совершенствования налоговой политики: *усиление для государственного бюджета роли поступлений по прямым налогам и ресурсным платежам, ослабление значения косвенных налогов.*

**Динамика поступлений в Госбюджет по отдельным налоговым группам.** Анализ изменения объемов ежегодных поступлений по отдельным группам налогов показывает, что темпы их роста по прямым налогам постепенно возрастают, а по косвенным налогам и ресурсным налогам – сокращаются.

Объемы поступлений в Государственный бюджет по прямым налогам возросли за 2018 г., к соответствующему периоду 2017 г., - в 1,34 раза, а за 2019 г. к соответствующему периоду 2018 г. – в 2,05 раза. Поступления по косвенным налогам увеличились, соответственно, в 1,57 раза и 1,13 раза.

<sup>1</sup> Составлено авторами на основе данных Министерства финансов РУз.

В процессе проведения реформы налогообложения уже получены определенные позитивные результаты. В 2019 году сокращена разница между уровнем налогообложения юридических лиц, использующих общеустановленную и упрощенную систему налогообложения. Усиливается роль налога на прибыль для формирования средств Госбюджета.

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. Его положениями предусмотрено упрощение действующего налогового законодательства, кардинальное совершенствование порядка применения международных договоров в сфере налогообложения исходя из состояния экономики и требований ее активного развития<sup>1</sup>.

Подписанный Президентом Закон от 30 декабря 2019 года подвел черту над этим трудоемким процессом и с 1 января 2020 года начала действовать новая, *третья по счету* в истории независимого Узбекистана, редакция Налогового кодекса<sup>2</sup>.

Естественно, при принятии такого важного документа как Налоговый кодекс, требуется определенное время для привыкания налогоплательщиков к новым условиям налогообложения. Исходя из этого принципа, некоторые нормы Налогового кодекса введены с существенными оговорками, в частности:

- льготы по налогам и другим обязательным платежам, предусмотренные прежней редакцией Налогового кодекса действуют до 1 апреля 2020 года, а решениями Президента и Правительства, принятые до 1 января 2020 года – действуют до истечения срока их действия;

- суммы НДС, образовавшиеся в результате превышения суммы налога, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, начнут возмещать налогоплательщикам только с 1 июля 2020 года.

Кроме того, законодательством предусмотрены определенные правила действия данного Закона во времени. Среди них можно выделить следующие нормы:

- особенности налогообложения деятельности в рамках соглашения о разделе продукции применяются к соглашениям, заключаемым после 1 января 2020 года;

- в период до 1 января 2022 года налоговые органы должны уведомлять бизнес-омбудсмана о назначении налогового аудита;

- налогоплательщик вправе переносить убыток, образовавшийся до 1 января 2020 года, на будущее в течение не более 5 лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен этот убыток;

- разделы Налогового кодекса, в которых рассматриваются вопросы трансфертного ценообразования, условиям налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, а также глава о консолидированной группе налогоплательщиков вводится в действие с 1 января 2022 года.

В связи с введением Налогового кодекса в новой редакции в налоговое законодательство было внесено множество изменений и дополнений, в частности:

- вместо ЕСП введен социальный налог, ЕНП - налог с оборота, фиксированного налога — НДФЛ в фиксированном размере. На плательщиков новых налогов распространены льготы и особенности исчисления, которыми они пользовались по прежним налогам, изменившим название;

- 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 деятельности с переводом их на уплату общеустановленных налогов в зависимости от годового оборота;

- индивидуальным предпринимателям предоставляется право выбора уплаты НДФЛ на основе декларации, либо продолжать уплачивать налог в фиксированной сумме, которая с 2020 года в среднем снижается на 25%;

- законодательством предусмотрено, что счета-фактуры, как правило, выписываются в электронной форме. Вместе с тем, отдельные опе-

<sup>1</sup> Джумагалдиев М. В Налоговый кодекс внесены изменения и дополнения. Источник: <http://senat.uz/ru/lists/view/892>

<sup>2</sup> О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан. Закон Республики Узбекистан от 30.12.2019 г. № ЗРУ-599.

раторы электронных счетов-фактур могут предоставлять свои услуги в начале 2020 года на бесплатной основе. До 1 июля 2020 года налоговыми органами *не будут применяться меры ответственности* за нарушение установленного порядка.

Согласно новой редакции Налогового кодекса введены существенные новшества в систему *налогового администрирования*, среди которых:

- усилена ответственность налоговых органов за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных налогов. Излишне взысканные суммы налогов и финансовых санкций подлежат возврату налогоплательщику с учетом начисленных процентов;

- введен новый порядок проведения налогового контроля, предоставляющий право налоговым органам на основе риск-анализа назначать камеральные налоговые проверки, выездные налоговые проверки и налоговый аудит;

- предусмотрены следующие виды налоговых проверок: камеральная налоговая проверка при которой санкции, кроме пени, не применяются; выездная налоговая проверка по итогам которой доначисление налогов не производится; налоговый аудит по результатам которого могут осуществляться доначисление налогов и применяться финансовые санкции;

- все хозяйствующие субъекты разделяются на три сегмента – зелёная, жёлтая и красная дорожки. Предприятиям с низкой степенью опасности уклонения от налогов, входящим в зелёную зону, не будут назначаться налоговые проверки, а налоговые услуги им будут предоставляться на самом высоком уровне. Данный механизм позволяет обеспечить прозрачность налогового контроля и исключить случаи коррупции.

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, принципов и механизмов Концепции совершенствования налоговой политики.

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<sup>1</sup>.

Внесенные за последние годы изменения в налоговое законодательство оказывают существенное влияние как на деятельность юридических и физических лиц, так и на формирование средств Государственного бюджета. Оценить эффективность реализованных мер в полной мере можно будет только через достаточно длительный период времени (не менее 2-3 года).

**Методологические основы налоговых реформ и их соответствие принципам ведущих научных школ.** 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 налогообложения 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)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Мирзиёев Ш: Наш единственный путь – увеличить число предпринимателей, реализовать деловой потенциал людей. Источник: <https://www.gov.uz/ru/news/view/25840>

<sup>2</sup> Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. // Антология экономической классики. В 2-х томах. Т.1. – М: МП «ЭКОНОВ»: 1993; Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. – М.: 1904; Эрхард

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<sup>1</sup>. К этому направлению относится современная теория «экономики предложения», инструменты которой использовались в период после ослабления кейнсианских подходов.

Перед тем, как сделать обоснованный выбор научной теории и соответствующих механизмов налогообложения, для начала налогоплательщикам и государству (обществу) нужно определиться и найти компромисс по такому важному, стратегическому вопросу: что страна хочет получить в результате реформы налогово-бюджетной политики – *страну «тружеников» или преимущественно «иждивенцев»*?<sup>2</sup>

Если принимается первый путь, то нужно серьезно работать над созданием наиболее благоприятных условий для работников коммерческого сектора (в особенности – производственных отраслей, транспорта, связи). На втором пути идеи обычно нацелены на то, как можно больше взять дохода у коммерческого сектора и перераспределить его в бюджетную сферу, нередко забывая об эффективности использования инвестиций.

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).

Оптимальный путь, на наш взгляд, может заключаться в следующем: создавая максимально благоприятные условия для развития коммерческого сектора экономики не забывать о долге бизнеса перед обществом, выполнение которого заключается в формировании ресурсов, необ-

ходимых для выполнения рациональных функций государства, достойной жизни пенсионеров, инвалидов, детей, а также других получателей бюджетных средств. В зависимости от состояния экономики данная задача должна решаться поэтапно в зависимости от установленного компромисса в обществе между различными слоями граждан, а также между бизнесом и государством.

Если мы выбираем оптимальный путь совершенствования налогообложения («стимулирование тружеников коммерческого сектора»), то, на наш взгляд, преимущественно нужно использовать принципы и механизмы, вытекающие 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<sup>3</sup>. 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.

*Селигмен Б.*<sup>4</sup>, 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 неофициальной деятельности и потере значительных бюджетных средств.

*Рикардо Д.*<sup>5</sup>, представитель классической школы, отмечал, что налогами должны облагаться в первую очередь предметы роскоши и выдвинул идею необлагаемого минимума. В Узбе-

Л. Благополучие для всех. М.: Начала-Пресс: 1991 и др.

<sup>1</sup> Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное. / Д. Рикардо; (пер. с англ.; предисл. П.Н. Ключкина). - М.: Эксмо, 2007. (Антология экономической мысли).

<sup>2</sup> Воронин С. Методы сокращения бедности в Узбекистане // М: «Общество и экономика», №4, 2020. С.104-105.

<sup>3</sup> Эрхард Л. Благополучие для всех. М.: Начала-Пресс: 1991.

<sup>4</sup> Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли [Текст] : Пер. с англ. / Общ. ред. и вступ. статья акад. А. М. Румянцева [и др.]. - Москва : Прогресс, 1968.

<sup>5</sup> Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное. / Д. Рикардо; (пер. с англ.; предисл. П.Н. Ключкина). - М.: Эксмо, 2007. (Антология экономической мысли).

кистане 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 НДС. Можно предположить, что повышение цен на продовольственные товары первой необходимости, которое имеет место в результате реформы НДС, будет скомпенсировано снижением ставки НДС до 12% и отменой страховых взносов граждан с заработной платы в размере 8%.

На наш взгляд, налоговая система Узбекистана после принятия Концепции совершенствования налоговой политики, введения с 1 января 2019 г. в сфере налогообложения кардинальных мер в этой сфере, а также реализации с 1 января 2020 г. Налогового кодекса в новой редакции находится на этапе трансформации используемых механизмов налогообложения.

По мнению специалистов, проводимая в 2018-2019 гг. в экономике страны налогово-бюджетная политика характеризуется как экспансионистская фискальная политика с нарастающим дефицитом консолидированного бюджета в размере около 1,4% к ВВП - в 2019 г. и 0,5% - в 2018 году, который покрывается внешними заимствованиями и выпуском государственных ценных бумаг (без учета периода развития страны в условиях распространения коронавирусной пандемии)<sup>1</sup>.

Методологические подходы, используемые в Узбекистане, постепенно склоняются в сторону либерального направления. В результате реализации данной стратегии по итогам 2019 г. в стране имеет место опережающий рост расходов Госбюджета над его доходами, а также - растет внешний долг. *В связи с этим, можно согласиться с мнением, что действующую в настоящее время в республике фискальную политику можно охарактеризовать как экспансионистскую.*

В то же время, целесообразность проведения экспансионистской фискальной политики в условиях нарастающей инфляции (свыше 10% ежегодно) вызывает большое сомнение. Более обоснованным было бы использовать механизмы рестриктивной (сдерживающей) фискальной политики, предполагающей сокращение госу-

*дарственных расходов и повышение налоговой нагрузки на крупные предприятия, которая за последние годы была чрезмерно сокращена.*

Современная система налогообложения включает в себя различные положения и элементы различных научных школ (неоклассической, кейнсианской и др.). *В то же время, ныне в большей степени стали использоваться налоговые инструменты, которые соответствуют либеральным неоклассическим подходам.*

На экономику страны негативное влияние оказывает ежегодная индексация ресурсных налогов, рост арендной платы за нежилые помещения для предпринимателей, повышение цен на электроэнергию и другие базовые товары и услуги. Широкое распространение на отрасли экономики и сферы деятельности механизма начисления НДС (от производства сырья до реализации конечной продукции) обернулось ростом цен на товары народного потребления и услуги населению, что сократило платежеспособный спрос на потребительском рынке и стало сдерживающим фактором для расширения производства. Это также усилило диспаритет цен между продукцией сельского хозяйства и промышленности, между потребительскими ценами и размером среднемесячной заработной платы.

В настоящее время правительство республики поэтапно отменяет государственные закупки на хлопок-сырец и другие виды сельскохозяйственной продукции, осуществляет либерализацию ценообразования на продукцию сельского хозяйства, надеясь достигнуть паритетного, справедливого обмена между городом и селом. На наш взгляд, реализация этой меры не позволит в полной мере достичь ожидаемых результатов (тем более в условиях периода широкого распространения COVID-19).

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 целей в среднесрочной и долгосрочной перспективе целесообразно вне-

<sup>1</sup> Ожидаемые макроэкономические показатели на конец 2019 года. <https://www.mf.uz/home/omministerstve/press-sluzhba/minfin-news/4699.html>.



**Таблица 2. Группировка налогов и других платежей по признакам «регулярности» выплаты и «делимости» услуг, предоставляемых государством<sup>1</sup>**

№ группы	Наименование	Характеристика
1	Налоги	- это 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	- это 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	- это 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.

сти 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.

Необходимо отметить, что в налоговом законодательстве Узбекистана до настоящего времени недостаточное внимание уделяется вопросам улучшения классификации налоговых платежей и их учета 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 обобщающие 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 общественных услуг. Среди экономистов до настоящего времени пока еще нет единого мнения о том, какие налоги и платежи можно отнести к вышеперечисленным группам.

В целях изучения уровня налогообложения по отраслям экономики и отдельным предприятиям целесообразно 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). 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, отдельных категорий иждивенцев, а также в целях реализации утвержденных приоритетов социально-экономического развития страны,

<sup>1</sup> Источник: подготовлено авторами.

то правительству целесообразно определиться: какие расходы юридических и физических лиц должны возмещаться за счет их доходов (прибыль, зарплата, дивиденды), а какие – за счет затрат предприятий, или иных средств. Это позволит создать условия для обоснованного определения уровня налоговой нагрузки на коммерческую деятельность предприятий и отраслей экономики и тем самым, создавать для них одинаковые условия конкуренции (базовый критерий рыночной экономики).

В зависимости от того, в какой группе находится соответствующий налог или обязательный платеж, должно меняться и его место при ценообразовании. По каждой из этих налоговых 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<sup>1</sup>, представителя «теории экономики предложения», о необходимости установления предельно допустимого уровня налогообложения на предприятие и отрасль. Введение данной меры будет способствовать формированию справедливой конкуренции и сокращению сферы теневой деятельности.

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.

Нахождение и поддержание баланса в доходах и расходах государственного бюджета, юридических и физических лиц позволит создать благоприятные условия для достижения целей социально-экономического развития страны в

долгосрочной перспективе (в том числе – 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, импортируемые материалы и комплектующие изделия (т.е. – от действия внешних и форс-мажорных факторов).

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

Предлагаемую группировку налоговых платежей целесообразно использовать при определении пороговых (предельных) показателей налоговой нагрузки в разрезе отраслей экономики (корректировки ставок), разработки мер по повышению эффективности налогово-бюджетной политики и усилению стимулирующей роли налогообложения в структурных преобразованиях, регулировании ценообразования на продукцию субъектов естественных монополий и предприятий-монополистов, анализе уровня рентабельности на микро- и мезоуровнях.

Внедрение предлагаемой группировки налогов, обязательных отчислений, сборов и пошлин

<sup>1</sup> Лаффер А., Сеймур Дж. Экономическая теория уклонения от налогов. 1979.

вытекает из положений «теории обмена эквивалентов» и направлено на нахождение «компромисса» между налогоплательщиками и государством в условиях рыночной экономики.

**Меры по совершенствованию механизмов налогообложения.** В ближайшей перспективе необходимо продолжить работу по созданию благоприятных налоговых стимулов для развития коммерческого сектора материальной сферы экономики (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.

В целях расширения базы налогообложения, создания новых источников формирования бюджетных средств в Узбекистане, предлагаются следующие меры:

1. Для сокращения теневой занятости необходимо создать условия для повышения стимулирующей роли оплаты труда. Это можно сделать при помощи внедрения эффективного механизма обязательного медицинского страхования (ОМС). Правительством уже предусматривается внедрить данный механизм в 2021 году. На начальном этапе источниками средств ОМС могут являться поступления от части акцизного налога, НДС и ЕСП. В дальнейшем с 2022 года следует ввести специальные страховые отчисления от заработной платы занятых работников (по аналогии функционирования принципа солидарности при страховании физических лиц, как это работает в Германии).

2. Пересмотреть ставки налога на имущество юридических лиц в связи с переходом на налогообложение от кадастровой стоимости на рыночную стоимость имущества.

3. В связи с проводимой в настоящее время приватизацией земельных участков пересмотреть механизмы обложения юридических и физических лиц земельным налогом.

4. Осуществить гармонизацию ставок акцизного налога и таможенных пошлин в связи с усилением интеграционных процессов.

5. Оптимизировать размер годового «порога» предприятий при выборе режима налогообложения с учетом уровня инфляции.

6. Предусмотреть разработку фискальных инструментов, обеспечивающих устойчивость формирования бюджетных средств в условиях распространения в мире коронавируса и нестабильности мирового рынка энергоресурсов (поддержка добросовестных налогоплательщиков, создание эффективных механизмов, используемых для смягчения последствий от вынужденных ограничений в экономике, возмещения ущерба от стихийных бедствий и др.).

Принятие вышеперечисленных мер позволит создать дополнительные возможности для активизации инвестиционной деятельности, расширения занятости в сферах малого, среднего и крупного бизнеса, противодействия внешним шокам и вызовам, и на этой основе, обеспечить устойчивые поступления средств в Государственный бюджет страны.

В условиях посткоронавирусного развития целесообразно создавать налоговые условия, способствующие сокращению темпов роста поступлений по прямым налогам, повышению темпов – по ресурсным налогам и налогу на имущество. Перемещение части налоговой нагрузки с производственного сектора на сферу потребления (например, через налог на имущество физических лиц и акцизного налога) будет способствовать сокращению влияния налогов на рост оптово-отпускных цен в промежуточных отраслях, что скажется на сокращении «инфляции затрат». Для этого целесообразно осуществить реформу механизма исчисления ресурсных налогов и налога на имущество, направленную на повышение его справедливости, эффективности и усиления значимости для формирования бюджетных средств. Современная, эффективная налоговая система должна стимулировать повышение конкурентоспособности национальной экономики, создавать условия для опережающего роста доходов работников, занятых в реальном секторе экономики, обеспечивать ресурсосбережение, экологическую устойчивость, поощрять здоровый образ жизнедеятельности.

**Список использованной литературы:**

1. Лаффер А., Сеймур Дж. Экономическая теория уклонения от налогов. - М.: 1979.
2. Мирзиёев Ш: Наш единственный путь – увеличивать число предпринимателей, реализовать деловой потенциал людей. - Источник: <https://www.gov.uz/ru/news/view/25840>
3. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное. / Д. Рикардо; (пер. с англ.; предисл. П.Н. Ключкина). - М.: Эксмо, 2007. (Антология экономической мысли).
4. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. // Антология экономической классики. В 2-х томах. Т.1. - М: МП «ЭКОНОВ»: 1993.
5. Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли [Текст] : Пер. с англ. / Общ. ред. и вступ. статья акад. А. М. Румянцева [и др.]. - Москва : Прогресс, 1968.
6. Эрхард Л. Благосостояние для всех. - М.: Начала-Пресс: 1991.
7. Ожидаемые макроэкономические показатели на конец 2019 года. - <https://www.mf.uz/home/o-ministerstve/press-sluzhba/minfin-news/4699.html>.