

**С. А. Воронин**

Институт бюджетно-налоговых исследований при Министерстве финансов Республики Узбекистан  
(Ташкент, Узбекистан)

**А. Х. Убайдуллаева**

Институт бюджетно-налоговых исследований при Министерстве финансов Республики Узбекистан  
(Ташкент, Узбекистан)

## **ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НАУЧНО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ОСНОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН**

Принята к публикации 06.02.2020

В статье рассмотрены взгляды представителей различных научных школ на проблемы налогообложения. Показана эволюция научных взглядов, определяющих роль государства в вопросах налогообложения. Отмечена тенденция конвергенции научных теорий, научно-методологических подходов к реализации налоговой политики. Проведена оценка принятых в Узбекистане мер по совершенствованию налоговой сферы на их соответствие критериям научных теорий налогообложения, а также зарубежному опыту. На основе результатов исследования разработаны рекомендации по совершенствованию классификации налогов и обязательных платежей, а также улучшению действующих налоговых инструментов.

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

DOI: 10.32324/2412-8945-2020-1-88-96

Приоритетными направлениями Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан в 2017—2021 гг., утвержденной Указом Президента Республики Узбекистан от 7 февраля 2017 г., являются продолжение институциональных и структурных реформ по сокращению присутствия государства в экономике, дальнейшее усиление защиты прав и приоритетной роли частной собственности, улучшение налогового администрирования, продолжение курса на снижение налогового бремени и упрощение системы налогообложения, расширение мер стимулирования предпринимательской деятельности. Данные направления приняты на основе анализа тенденции развития национальной экономики за последние два десятилетия.

В период функционирования экономики в 2000—2018 гг. в сфере налогообложения возникли некоторые проблемы системного характера, среди которых:

— высокий уровень налогового бремени для плательщиков общеустановленных налогов, а также значительная разница в уровне налоговой нагрузки между хозяйствующими субъектами, уплачивающими налоги по упрощенной и общеустановленной системам налогообложения;

— недостаточная степень фискальной поддержки отечественных товаропроизводителей, осуществляющих свою деятельность в сфере производства продукции с высокой степенью обработки;

— высокая ставка налогов на фонд оплаты труда, приводящая к сокращению налогоплательщиками реальной численности работников и фонда оплаты труда.

В процессе реализации Концепции совершенствования налоговой политики, принятой в июне 2018 г., в сфере налогообложения произошли существенные изменения. С 1 января 2019 г. в республике были приняты следующие основные меры:

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

— для всех предприятий отменены обязательные отчисления в государственные целевые фонды, взимаемые с оборота юридических лиц;

— предприятия, имеющие годовой оборот по итогам предыдущего года более 1 млрд сумов или достигшие установленный порог в течение года, переведены на уплату общеустановленных налогов;

— для всех субъектов предпринимательства, имеющих оборот до 1 млрд сумов, введен налог на имущество юридических лиц, земельный налог и налог за пользование водными ресурсами, а также сохраняется действие единого социального платежа (ЕСП);

— оптимизированы многие налоговые льготы для юридических и физических лиц, а также введены меры по совершенствованию налогового администрирования.

Принятие Концепции совершенствования налоговой политики позволило избавить экономику от крупных недостатков налоговой системы (выравнивание налоговой нагрузки для всех хозяйствующих субъектов, прекращение действия обязательных платежей с оборота предприятий, существенное сокращение ставки налога на доходы физических лиц).

С 1 января 2020 г. в Узбекистане введен Налоговый кодекс Республики Узбекистан в новой редакции, в котором оптимизировано количество налогов и налоговых ставок (число налогов сокращено с 13 до 9). Им предусматривается кардинальное совершенствование порядка применения международных договоров по налогообложению исходя из состояния и требований активного развития экономики [2].

Главная цель современной налоговой реформы состоит в том, чтобы обеспечить экономическую стабильность национальной экономики. Новые налоговые механизмы, а также другие реализуемые меры применяются в целях поддержки предпринимательства и наращивания доходов госбюджета [3].

Внесенные в налоговое законодательство за последние годы изменения оказывают существенное влияние как на деятельность юридических и физических лиц, так и на формирование средств государственного бюджета. В то же время оценить эффективность реализованных мер окончательно можно будет только через определенный период (не менее двух-трех лет). Тем не менее в настоящее время уже можно установить соответствие принятых в Узбекистане мер основным положениям и принципам, предлагаемым представителями различных научных школ, исследующими проблемы налогообложения.

Первоначально имеет смысл рассмотреть, как в экономической теории развивались идеи налогообложения. Известно, что научная теория налогообложения создавалась в рамках классической экономической школы, провозгласившей фундаментальные принципы налогообложения. Представителями этого направления научной мысли являются Ф. Кенэ (1694—1774), А. Смит (1723—1790), Д. Рикардо (1772—1823), Ж. Б. Сэй (1767—1832).

Началом разработки научных принципов организации налоговой системы как единого целого являются фундаментальные положения, разработанные Адамом Смитом. Он, как основоположник классической школы, считал налоги источни-

ком пополнения бюджета и справедливой ценой за оплату услуг государства [7].

Базовым постулатом этой школы налогообложения является разработанный методологический подход о приоритете предложения как фактора, определяющего спрос через влияние на состояние рынка ресурсов. В этом случае рынок признается автоматическим регулятором экономических отношений, а позитивная роль государства в регулировании экономики игнорируется [9].

На этих методологических основах одной из первых зародилась теория обмена, суть которой заключалась в возмездном характере налогообложения. Все граждане, которые оплачивают налог на доходы, покупают у государства общественно значимые блага (безопасность, судопроизводство и др.). Эта идея лежит в основе множества других теорий. Согласно теории обмена услуги за счет поступления налогов «покупались военная и юридическая защита и выполнялись иные функции правительства» [10].

В то же время Д. Рикардо рассматривал налоги как источник зла, препятствующий накоплению и образованию капитала. Он утверждал, что налогом должны облагаться в первую очередь предметы роскоши, а не товары первой необходимости, и выдвинул идею необлагаемого минимума в налогообложении физических лиц.

Необходимость государственного регулирования распределения материальных благ с помощью налогов, установления степени этого вмешательства в экономику обосновывалась в трудах Ж. Б. Сэя и других экономистов-меркантилистов. Их взгляды на распределение налоговой нагрузки заложили основу теории переложения налогов, основоположниками которой являются такие экономисты, как Ф. Кенэ (1694—1774), О. Мирабо (1749—1791), А. Тюрго (1727—1781), Д. Локк (1632—1704).

Немецкий экономист А. Вагнер (1835—1917) формулирует принципы налогообложения таким образом, чтобы они могли быть положены в основу налоговой политики. Используя современную терминологию, он вменяет налогам стимулирующую и распределительную функции, поэтому категория «налоговая система» связывается прежде всего с именем А. Вагнера.

Д. С. Милль (1806—1873), не давая определения налоговой системы, высказал идею использования совокупности разнообразных налогов. Он дал свое представление о системе налогов. По его утверждению, налоги не должны тормозить развитие производства и не должны касаться товаров первой необходимости.

В дальнейшем на базе теории обмена во Франции в XVIII в. была разработана атомистическая теория, или теория обмена эквивалентов в результате соглашения между государством и гражданами. Ее основоположниками стали С. П. де Вобан (1633—1707), Ш. Л. Монтескье (1689—1755), Вольтер (1694—1778), О. Мирабо (1749—1791), Т. Гоббс (1588—1679). Так, Вобан и Монтескье рассматривали налог как плату, вно-

симию каждым гражданином за охрану его личной и общественной безопасности, за защиту государства и иные услуги. По словам же Вольтера, уплачивать налог означает отдавать часть своего имущества, чтобы сохранить остальное.

В начале XX в. теория обмена постепенно трансформировалась в работах Ф. Нитти (1868—1953) в теорию удовлетворения коллективных потребностей. Данная теория основывается на идеях невмешательства государства в экономику. Налог, согласно взглядам Ф. Нитти, — это «часть богатства, которую граждане дают государству ради удовлетворения коллективных потребностей» [4].

Ф. Нитти относит налоги к неделимым услугам, к таким, как «внутреннее спокойствие и внешняя безопасность, правосудие, общественная гигиена, охрана территорий». Расходы по этим услугам покрываются за счет средств, поступающих от уплаты налогов. В соответствии с данной теорией государство обязано выполнять экономические функции. При их выполнении появляются общие расходы, которые финансируются за счет принудительного взноса хозяйств в форме налоговых платежей. Данная концепция занимала главенствующее положение в мировой научной мысли в 30-х гг. XX в., а также использовалась в конце XX в.

Джон Локк разделил все налоговые платежи на прямые и косвенные по принципу их «переложения». По его мнению, прямой налог взимается с лиц, в отношении которых изъятие является желательным. Косвенные налоги взимаются с налогоплательщиков, которые возмещают себе уплаченные суммы за счет других лиц, как правило, за счет наценки к отпускной цене товара. Этот вид налога рассматривается как издержки, так как они увеличивают цену реализуемой продукции. В зависимости от эластичности спроса и предложения, конкуренции на рынках, косвенные налоги могут быть переложены на промежуточного или конечного потребителя. Доля этих налогов в бюджетах развитых стран постепенно возрастает. Они являются, как правило, инфляционными.

В дальнейшем теория коллективных потребностей и налогов в качестве источника их удовлетворения была принята кейнсианцами и неокейнсианцами с поправкой на общественные потребности вместо коллективных. Кейнсианская концепция стала противоположностью классической теории, согласно которой у граждан изымаются сбережения, тормозящие экономический рост, поскольку они не участвуют в производственном процессе.

Дж. Кейнс (1883—1946) считал, что налоги оказывают существенное влияние на экономический рост, повышение занятости и стимулируют потребление. Первостепенную роль он отводил прогрессивности налогообложения и высоким налоговым ставкам. При этом он подчеркивал важность большого количества налоговых льгот, стимулирующих инвестиционную активность.

Подходный налог — это автоматический стабилизатор, способный в период подъема обеспечить изъятие в госбюджет большей доли возрастающих доходов, тем самым ограничивая спрос, а при спаде — учитывать снижение доходов.

Кейнсианская теория налогообложения предусматривает усиление социальной и экономической деятельности государства. Теория основана на понятии эффективного спроса, уровень которого обеспечивает максимально полное соответствие предложению (совокупный спрос создает совокупное предложение). В связи с этим необходимо регулировать спрос через систему налогообложения. Нужно управлять дефицитом госбюджета [1, с. 86].

Сторонники этой теории утверждают, что при кризисном состоянии экономики следует наращивать государственные расходы при одновременном сокращении налогов — принцип экспансионистской фискальной политики». При инфляционном экономическом росте необходимо сокращать государственные расходы при одновременном увеличении налогов, что, по сути, является принципом рестриктивной (сдерживающей) фискальной политики. Обосновывается использование прогрессивных налогов как автоматического регулятора экономического равновесия.

Осмысление того, что налоги должны сглаживать социальное неравенство в обществе, наблюдалось уже в начале XX столетия. Так, в Германии в 1890 г. правительство гарантировало занятым работникам компенсации в случае потери заработка при болезни, несчастных случаях, а также пенсии по старости и инвалидности. В Великобритании в начале XX в. уже действовал механизм страхования безработных, а с 1908 г. были введены пенсии по старости и пособия по случаю болезни [15]. В США в 1935 г. были приняты социальные программы, которые привели к стабилизации и дальнейшему росту экономики, международному согласию в обществе.

Среди ведущих экономистов и политологов к середине XX в. утвердилось устойчивое мнение, что эффективная сеть социальной поддержки предотвращает в обществе социальные потрясения. В Германии после Второй мировой войны (1939—1945) успешно развивается национальная модель социально ориентированной рыночной экономики, которая сейчас охватила не только страны ЕС, но и другие регионы мира. Основоположником этой модели по праву считается Л. Эрхард. При его участии были разработаны основные принципы социально ориентированного налогообложения:

- налоги и затраты на их взимание должны быть, по возможности, минимальными;
- налоги не должны препятствовать конкуренции;
- налоги должны соответствовать структурной политике;
- налоги должны быть нацелены на справедливое распределение доходов;

— налоговая система должна исключать двойное налогообложение;

— совокупная величина налогов должна соответствовать размеру государственных услуг, включая защиту человека и всего того, что гражданин может получить от государства [11].

Данные принципы были успешно применены во многих странах Европы, что говорит об их эффективности. Однако, как отмечают специалисты, чем больше социальных гарантий предоставляет государство, тем выше становятся требования граждан, а это снижает экономический потенциал, который, собственно, и позволяет государству проведение финансирования социальных мер [8].

Таким образом, на протяжении более чем двух столетий экономистами отмечалось исполнение государственной налоговой политикой фискальной и стабилизирующей функций.

В современных изданиях в противовес политике прогрессивного налогообложения доходов с эффектами стимулирования предлагается механизм пропорционального налога [13], установления оптимальных налоговых ставок [14].

Известный экономист А. Лаффер подверг резкой критике идею Дж. Кейнса о высоких налоговых ставках. По его мнению, высокие ставки налогообложения негативно влияют на экономическую активность, сокращают совокупное предложение, замедляют экономический рост и затем ведут к сокращению поступлений в госбюджет. По его мнению, следует устанавливать такие налоговые ставки, при которых не будут ущемлены интересы населения, а объем налоговых доходов будет максимальным.

В связи с этим перед учеными была поставлена задача определения границ налогообложения, т. е. предельно допустимых налоговых ставок, позволяющих сохранить наполнение бюджета, а также высокий уровень деловой активности. Согласно положениям теории А. Лаффера, существует непосредственная связь налоговой системы с теневой экономикой, масштабы которой растут по мере роста объема налоговых изъятий.

Среди концепций, в основе которых заложены идеи Лаффера, выделяется теория экономики предложения, которая выдвигает следующие принципы: общее снижение налогов и создание системы налоговых льгот корпорациям, сокращение государственных расходов. Отдельные принципы и положения данной теории успешно используются в некоторых странах мира (например, Российская Федерация, Казахстан). В то же время взгляды сторонников современной неоклассической теории отражают благоразумное использование системы налогообложения в экономических процессах.

Большой вклад в развитие теории налогообложения на рубеже XIX—XX вв. внесли труды Э. Селигмена. В своих работах «Прогрессивное налогообложение в теории и практике» и «Проблемы переложения налогов» он обосновал важность использования критерия платежеспособно-

сти в налогообложении. Селигмен аргументировал целесообразность применения на начальных этапах развития страны механизма пропорционального подоходного налога, а в дальнейшем — введения прогрессивного налогообложения. Он также раскрыл такие важные понятия, как «сфера охвата» и «бремя охвата» налогообложением. Его заслуга также в том, что он, в отличие от Д. Локка, обосновывал идею того, что не все налоги и не всегда могут быть переложены на потребителя.

По мнению российского экономиста М. Р. Пинской, «в настоящее время в российской экономической литературе преобладает трактовка налога как принудительного изъятия государственной властью части денежных средств у хозяйствующих субъектов и отдельных граждан» [6].

Анализ современных научно-методологических подходов к налогообложению, а также зарубежного опыта налоговых реформ свидетельствует об усиливающейся конвергенции основных налоговых теорий, научно-методологических подходов к налоговой политике и их адаптации к условиям конкретной страны. Это утверждение находит свое выражение в формировании систем налогообложения в таких странах, как Германия, Франция, США, Канада, Россия, Казахстан, КНР и др.

При этом в последние десятилетия во многих странах характерен возврат к постулатам классической научной школы: выдвижение на первый план концепции либерализации экономики, широкое внедрение механизмов свободной конкуренции и отказ от идей государственного регулирования экономических процессов. Правительства ряда стран при проведении налогово-бюджетной политики больше ориентируются на использование инструментов, вытекающих из классической и неоклассической теорий, нежели из кейнсианского подхода. Такой выбор связан во многом с тем, что механизмы неоклассической школы, предусматривающие существенное сокращение регулирующей функции государства, снижают ответственность правительства за результаты проводимых преобразований и его социальные обязательства перед налогоплательщиками.

В то же время мировой опыт показывает, что после короткого периода использования чрезмерно либеральных подходов приходит сравнительно длительный период восстановления экономики и финансов после либеральных «шоков» («великая депрессия» 30-х гг. прошлого века, начало 1990-х гг. в Российской Федерации, падение темпов экономического роста и стагнация экономики в Казахстане в 2016—2018 гг., нестабильность финансовых систем ряда стран Латинской Америки и др.).

В целях выбора для экономики Узбекистана наиболее эффективных направлений, принципов и механизмов, предлагаемых различными научными школами для налоговой сферы, целесооб-

разно рассмотреть сущность таких понятий, как «методология» и «методика налогообложения».

В специальной литературе эти понятия раскрываются следующим образом. Под разработкой методологических проблем налогообложения понимается систематизация исторического опыта применения различных налоговых форм, совершенствование научных налоговых теорий, создание на этой основе всесторонне оптимизированной концептуально-правовой структуры налоговых правоотношений [1]. Методология налогообложения, в свою очередь, определяется как теоретическое, научно-практическое и концептуально-правовое обоснование сущности понятия «налог», а именно: одновременное исследование налога в качестве объективной экономической категории и конкретной формы правовых взаимоотношений налогоплательщиков с государством [12].

Методические основы налогообложения — это выбор налоговых форм и наполнение их конкретным содержанием (принятие организационно-правового порядка исчисления и уплаты налогов), установление прав и обязанностей сторон налоговых правоотношений.

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, формирования удобной классификации налогов, выбора оптимальных методов их исчисления во многом зависит эффективность реализации установленных функций налоговых платежей.

Необходимо отметить, что до 2020 г. в действовавшем в Узбекистане Налоговом кодексе уделялось недостаточное внимание вопросам улучшения классификации налоговых платежей и их учета при ценообразовании, что искажало расчеты уровня налоговой нагрузки на предприятия и отрасли экономики.

В целях повышения качества расчетов налоговой нагрузки на деятельность хозяйствующих субъектов важное значение имеет группировка налогов и обязательных отчислений на *безвозмездные платежи (налоги)* и *возмездные платежи* (отчисления за какие-либо конкретные услуги государства), а также обязательные платежи за использование налогоплательщиками «делимого» и «неделимого» имущества (услуг). Среди экономистов до настоящего времени пока еще нет единого мнения о том, какие налоги и платежи можно отнести к вышеперечисленным группам.

Сопоставим некоторые позиции классиков ведущих научных школ относительно сути и значения налогов с практикой налогообложения, закрепленной в Налоговом кодексе Республики Узбекистан (НК РУз), действовавшем до 2020 г.:

Позиция классиков	Практика налогообложения в Республике Узбекистан
А. Смит Налог — это справедливая цена за оплату услуг государства. Налоги имеют возмездный характер («теория обмена»). Обоснован приоритет предложения как фактора, определяющего спрос через влияние на рынок ресурсов	Согласно НК РУз, «налоги — это регулярные, безвозвратные, безвозмездные платежи». С января 2019 г. в среднем в 1,5—2,0 раза снижена налоговая нагрузка на крупный бизнес и в то же время возросло налоговое бремя на малые предприятия. Произошло выравнивание налоговой нагрузки с точки зрения воздействия на предложение. На спрос, с одной стороны, нагрузка сокращена (до 12 % НДС), но, с другой стороны, за счет широкомасштабного введения НДС цены на потребительскую продукцию возросли, что сократило спрос. Произошло компенсирование влияния на спрос со стороны налоговых факторов
Д. Рикардо Налогом должны облагаться в первую очередь предметы роскоши, а не товары первой необходимости. Обосновал теорию необлагаемого минимума НДС	С 1 января 2019 г. до 1 октября 2019 г. в Узбекистане реализация 9 продовольственных товаров первой необходимости была освобождена от уплаты НДС (с 1 октября 2019 г. льготы отменены). В последние годы отменены акцизы на растительное масло, хозяйственное мыло и некоторые другие товары первой необходимости и услуги населению. В то же время с января 2019 г. отменен необлагаемый минимум НДС. Любой размер дохода занятых облагается по ставке 12 %

<p>А. Вагнер Обосновал положение о том, что налоги имеют стимулирующую и распределительную функции</p>	<p>В последние годы резко сокращено использование налоговых льгот и преференций (по НДС, налогам на прибыль, имущество, ЕСП, ЕНП и др.). Остаются льготы экспортерам, предприятиям с иностранными инвестициями, фирмам свободных экономических зон и фирмам, импортирующим оборудование. Имеются также льготы для тех, кто инвестирует в производство. Для физлиц имеются льготы социального характера (обучение, ипотека, выплаты отдельным категориям граждан)</p>
<p>Д. Милль Налоги не должны тормозить развитие производства и касаться товаров первой необходимости</p>	<p>С января 2019 г. сокращены ставки налогов на прибыль, имущество, дивиденды. Однако с 1 января 2020 г. ставки налога на прибыль и дивиденды юридических лиц вновь повышены</p>
<p>Вольтер Налог рассматривается как плата граждан за охрану личной и общественной безопасности, защиту государства и иные услуги</p>	<p>В НК РУз налоги рассматриваются как регулярные, безвозмездные, безвозвратные платежи государству. Средства от налогов возвращаются налогоплательщикам в виде услуг населению на образование, здравоохранение, охрану личной и общественной безопасности и др.</p>
<p>Ф. Нитти Налоги — это плата за удовлетворение коллективных потребностей или «неделимых» услуг. Государство выполняет экономические и другие функции, что приводит к расходам общества</p>	<p>В НК РУз, который действовал до 2020 г., об этих категориях практически ничего не говорится. Есть только отдельные упоминания, не имеющие систематизированного характера</p>
<p>Дж. Кейнс Налоги — это плата за удовлетворение «общественных потребностей». Предлагает изымать сбережения граждан, тормозящие экономический рост. Обосновал необходимость введения прогрессивного налогообложения, регулирование спроса через налоги. При кризисе предлагал наращивать расходы государства и сокращать налоги (экспансионистская политика), а при инфляционном росте экономики — наоборот, увеличивать налоговую нагрузку (рестриктивная политика)</p>	<p>С 2019 г. в Узбекистане положения кейнсианства практически не используются на практике. Реализуется неоклассическая, либеральная концепция налогообложения с соответствующими инструментами. Прогрессия в налогообложении отменена. При инфляционном росте экономики (5—6 %) наращиваются расходы государства, что в этой части не соответствует положениям кейнсианства</p>
<p>А. Лаффер Обосновал необходимость снижения налоговой нагрузки, введения предельного уровня налогового бремени и расширения системы налоговых льгот, сокращения государственных расходов (положения неоклассической теории)</p>	<p>В Узбекистане до 2018 г. (включительно) широко использовалась прогрессия в налогообложении физических лиц (в разные годы дифференцированные ставки колебались от 0 до 45 % и выше). В 2018 г. максимальная ставка НДФЛ была 22,5 %. По налогу на прибыль прогрессивной ставки не было. Однако, кроме данного налога, крупные предприятия платили еще не менее 5—8 налогов и обязательных платежей (т. е. у них изымались все сбережения). Малые предприятия платили только два платежа (ЕНП и ЕСП), поэтому значительная часть дохода оставалась в их распоряжении. С 2019 г. многие положения «теории экономики предложения» реализованы на практике (для крупных предприятий, у которых годовой оборот составляет более 1 млрд сумов). Понятие предельной налоговой нагрузки на предприятия и отрасли экономики из-за несовершенства классификации налогов практически не используется (только рейтинговые компании осуществляют расчеты на основе собственной методологии)</p>

Развитие налоговых теорий за последние 200 лет показывает, что в них постепенно усиливается значение возврата части налогов непосредственно налогоплательщикам в виде компенсации части расходов на лечение, обучение, поддержку

семей с малолетними детьми и другие общественно значимые услуги.

Необходимо отметить, что закреплённая в действовавшем до 2020 г. Налоговом кодексе норма, согласно которой налоги — это безвозмездные и

безвозвратные платежи государству (ст. 12 НК РУз), не соответствовала взглядам ряда научных школ и сложившейся отечественной практике. Так, в Узбекистане часть средств от НДС возвращается налогоплательщикам в виде возмещения части расходов за учебу своим детям, оплату ипотеки молодым семьям, а также в виде направления ресурсов в Пенсионный фонд. Кроме того, налогоплательщики получают от государства ряд услуг на льготной или безвозмездной основе (начальное и среднее образование, первичный осмотр и лечение в районной поликлинике, сфера управления страной, оборона, судебная система и т. д.).

Однако можно сказать, что мера по отмене с 2019 г. социального страхового взноса физических лиц (8 %), который поступал в Пенсионный фонд, противоречит основным направлениям развития теории налогообложения в социально ориентированной экономике. Необходимо в ближайшем будущем вновь ввести данный механизм. Часть средств от этого платежа целесообразно направлять страховым компаниям для возмещения расходов налогоплательщика за период временной нетрудоспособности (на период болезни) и безработицы (на 6 месяцев). Другая часть средств должна поступать в Пенсионный фонд как солидарный вклад физического лица в поддержку лиц пожилого возраста. Данный механизм будет являться важным элементом социального пакета поддержки занятых лиц, что будет способствовать национальному согласию в обществе, повышению уровня защищенности и сокращению теневой сферы.

Если учесть, что современная налоговая система Узбекистана включает в себя такие функции налогов, как стимулирующая, распределительная, контрольная, регулирующая, то по своему содержанию она подходит к принципам теории обмена или в ее поздних вариантах — теории коллективных и общественных потребностей.

Налоговая система Узбекистана после принятия Концепции совершенствования налоговой политики (июнь 2018 г.) и введения с 1 января 2019 г. кардинальных мер в этой сфере находится на этапе трансформации используемых механизмов налогообложения и их практической апробации.

По мнению специалистов Министерства финансов Республики Узбекистан, проводимая в 2018—2019 гг. в экономике страны налогово-бюджетная политика характеризуется в большей степени как экспансионистская фискальная политика с нарастающим дефицитом консолидированного бюджета в размере 1,3 % к ВВП — в 2019 г. и 0,5 % к ВВП — в 2018 г., который покрывается внешними заимствованиями и выпуском государственных ценных бумаг.

В рамках Закона «О государственном бюджете Республики Узбекистан на 2020 год» парламентом страны установлен предельный объем на общую сумму подписываемых соглашений по привлечению внешнего заимствования от имени Республики Узбекистан или под гарантию Республики Узбекистан в размере 4 млрд долл.

США, что будет учитываться при проведении налогово-бюджетной политики [5].

Анализ взглядов представителей различных научных школ и исследование отечественного опыта налогообложения показывает, что методологические подходы, используемые в Узбекистане, постепенно склоняются в сторону либерального направления (сокращение налоговой нагрузки на экономику, введение плоской шкалы налога на доходы физических лиц, сокращение ставки НДС с 20 до 15 %, упрощение администрирования налоговых механизмов, выравнивание налоговой нагрузки для малого и крупного бизнеса). В результате реализации данной стратегии по итогам 2019 г. в стране имеет место опережающий рост расходов Госбюджета над его доходами при сокращении налоговой нагрузки. В связи с этим можно согласиться с мнением, что в республике действующую в настоящее время фискальную политику можно охарактеризовать как экспансионистскую.

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

Субъекты малого предпринимательства, у которых годовой оборот не превышает 1 млрд сумов с 2019 г. оплачивают вместо двух налогов (единый налоговый платеж и единый социальный платеж) уже пять 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 сумов до 1 млрд сумов также перешли на уплату единого налогового платежа.

Это говорит о том, что в сфере индивидуального бизнеса и малого предпринимательства налоговая нагрузка в целом возросла, что не в полной мере соответствует требованию либеральной теории налогообложения о необходимости сокращения налогового бремени.

Таким образом, современная система налогообложения, складывающаяся в Узбекистане после принятия Концепции совершенствования налоговой политики, включает в себя различные положения и элементы различных научных школ (неоклассической, кейнсианской и др.). В то же время в большей степени используются налоговые инструменты, которые соответствуют либеральным неоклассическим подходам.

В среднесрочной и долгосрочной перспективе 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, выте-

кающие из теории общественных (коллективных) потребностей, можно использовать при совершенствовании классификации налоговых платежей.

На наш взгляд, 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; таможенные пошлины; финансовые санкции. По каждой из этих групп и видам платежей следует четко определить их экономическую сущность (таблица). При этом название налога, сбора или обязательного отчисления должно вытекать из его основной функции.

Налогам следует называть регулярные обязательные платежи за использование «неделимых» услуг государства, предоставляемых всем гражданам страны в целом или его отдельным слоям (группам лиц) при достижении ими каких-либо установленных критериев (гр. 1). Это соот-

ветствует положениям теории обмена, атомистической концепции, теорий коллективных и общественных услуг. Отчислениями и взносами (гр. 2) предлагается называть регулярные обязательные платежи за использование в коммерческих и некоммерческих целях человеческих, земельно-водных и других общественных благ. К сборам и государственным пошлинам (гр. 3) целесообразно отнести единовременные (разовые) платежи в госбюджет за услуги государства индивидуального характера. Таможенными пошлинами (гр. 4) следует называть единовременные (разовые) обязательные платежи за экспорт и импорт товаров и услуг. Финансовыми санкциями (гр. 5) предлагается называть единовременные (разовые) обязательные платежи за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду (в пределах и сверх нормативных норм), за несвоевременную уплату налогов и обязательных платежей, пеню и аналогичные платежи.

#### Классификация налогов, отчислений, сборов, пошлин и других платежей

№ п/п	Группа	Характеристика
1	Налоги	Это регулярные платежи налогоплательщиков 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 налогоплательщиков за использование в коммерческих и некоммерческих целях человеческих, земельно-водных и других делимых общественных благ (предоставление услуг по социальному страхованию граждан и др.). При ценообразовании данные расходы налогоплательщиков предлагается учитывать в себестоимости продукции
3	Сборы и государственные пошлины	Это единовременные платежи за услуги государства индивидуального или коллективного 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
4	Таможенные пошлины	Это единовременные платежи за экспорт и импорт товаров и услуг. Расходы предприятий по данной группе платежей предлагается учитывать в себестоимости продукции
5	Финансовые санкции	Это единовременные платежи за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду (в пределах и сверх нормативных норм), за несвоевременную уплату налогов и обязательных платежей, пеня и аналогичные платежи. Данные расходы предприятий предлагается учитывать либо в себестоимости продукции (в пределах норм), либо в прибыли предприятий

Учитывая, что все расходы консолидированного госбюджета в цивилизованной экономике должны осуществляться ради налогоплательщиков, отдельных категорий иждивенцев, а также реализации утвержденных приоритетов развития страны, то правительству целесообразно определить, 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.

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 можно будет на практике применить идею А. Лаффера, представителя «теории экономики предложения», о необходимости установления предельно допустимого уровня налогообложения на предприятие и отрасль. Введение данной меры будет способствовать сокращению сферы теневой экономики.

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 НК РУз.

Нахождение и поддержание баланса в доходах-расходах госбюджета, 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 — 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.

Предлагаемую классификацию налоговых платежей целесообразно использовать при определении пороговых (предельных) показателей налоговой нагрузки в разрезе отраслей экономики (корректировки ставок), разработке 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.

### Список литературы

1. *Взаимосвязь государственной политики устойчивого развития и налогообложения* / под ред. Т. В. Игнатовой. Ростов н/Д., 2003. 195 с.
2. *Джумагалдиев М.* В налоговый кодекс внесены изменения и дополнения. URL: <http://senat.uz/ru/lists/view/892>
3. *Мирзиёев Ш.* Наш единственный путь — увеличивать число предпринимателей, реализовать деловой потенциал людей. URL: <https://www.gov.uz/ru/news/view/25840>
4. *Нумти Ф.* Основные начала финансовой науки. М. : 1904. С. 241.
5. *Ожидаемые макроэкономические показатели на конец 2019 года.* URL: <https://www.mf.uz/home/o-ministerstve/press-sluzhba/minfin-news/4699.html>
6. *Пинская М. Р., Мельничук М. В., Осипова В. М.* Теория налогов (с компендиумом «A short history of taxes and taxation»): учеб. пособие / Финансовый университет при Правительстве Рос. Федерации. М. : Прометей, 2018. С. 53.
7. *Пушкарева В. М.* Теоретические основы построения налоговой системы: исторический аспект // Белорус. эконом. журн. 2014. № 4. С. 83—92.
8. *Румпель Р.* Социальное рыночное хозяйство. Что это такое? // Финансы. 2000. № 7. С. 12.
9. *Смит А.* Исследования о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики: в 2-х т. Т. 1. М. : ЭКОНОВ, 1993.
10. *Фридман М.* Конспект лекций по науке о финансах. Налоги. Вып. 2. СПб. : 1910. С. 23.
11. *Эрхард Л.* Благосостояние для всех. М. : Начала-Пресс, 1991. С. 18.
12. *Юткин Р. Ф.* Налоги и налогообложение. М. : ИНФРА-М, 1999. С. 11.
13. *Alesina A., Passarelli F.* Regulation versus taxation // Journal of Public Economics. 2014. Vol. 110. February. P. 147—156.
14. *Aronsson Th., Johansson-Stenman O.* Positional preferences in time and space. Optimal income taxation with dynamic social comparisons // Journal of Economic Behavior & Organization. 2014. Vol. 101. May. P. 1—23.
15. *Gordon M. S.* Social Security Policies in industrial Countries. Cambridge : Cambridge University Press. 198 с.

S. A. Voronin, A. H. Ubaidullaeva

### USE OF SCIENTIFIC AND METHODOLOGICAL BASES OF TAXATION WHEN PERFORMING TAX REFORMS IN THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN

The article considers the views of representatives of various scientific schools on the problems of taxation. The evolution of scientific views that determine the role of the state in tax matters is shown. The tendency of convergence of scientific theories, scientific and methodological approaches to the implementation of tax policy is noted. The assessment of measures taken in Uzbekistan to improve the tax sphere for their compliance with the criteria of scientific theories of taxation, as well as foreign experience, has been carried out. Based on the results of the study, recommendations were developed on improving the classification of taxes and mandatory payments, as well as improving existing tax instruments.

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