1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

1.1. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УЗБЕКИСТАНА

Джураев А.М., аспирант Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования

Финансовый университет при Правительстве РФ, г. Москва

Предметом исследования являются налоговые реформы в Республике Узбекистан. Целью исследования является разработка предложений по совершенствованию налоговой системы Узбекистана в условиях мировой экономической глобализации. Выявлены приоритетные направления налоговой системы и налоговой политики, которые способствуют экономическому росту Узбекистана, сохранению стабильности его налоговой системы, решению основных задач социально-экономического развития страны. В статье показана роль налоговой политики в достижении социальных задач, стимулировании инвестиционной деятельности, искоренении недобросовестной налоговой конкуренции. Методология исследования основана на комплексном подходе к рассмотрению проблем налоговой реформы в Узбекистане, включающем системный сравнительный анализ. Сформулированы рекомендации по совершенствованию системы налогообложения таких налогов, как: налог на прибыль юридических лиц, налог на доходы физических лиц и налогу на добавленную стоимость.

Налоговая система является неотъемлемой частью экономики и представлена как важный элемент в достижении приоритетных направлений социально-экономического развития страны. С одной стороны, она обеспечивает наполнение бюджетов всех уровней за счет налоговых доходов, реализуя фискальную функцию, с другой – влияет на экономическое поведение налогоплательщиков за счет изменения объемов налоговых изъятий, выполняя регулирующую функцию.

Налоговая система должна быть надежной с точки зрения финансового обеспечения общественной деятельности, эффективной с точки зрения экономического регулирования, экономии ресурсов и времени, простой и гибкой с точки зрения налоговых механизмов и адаптации к изменениям социально-экономической ситуации.

В современном мире успех перехода экономики и общества к устойчивому развитию во многом определяется качеством налоговой системы и эффективностью налогового механизма страны. Эти характеристики совершенствуются в результате налоговой реформы.

Из практики налогообложения известно, что глобальные процессы, происходящие в мире, обусловленные интересами и внутренними возможностями всех государств, требуют изменения налоговых систем, повышения гибкости и адаптивности. Мнения современных экономистов и специалистов о совершенствовании налоговой системы под влиянием различных внешних условий многообразны.

По мнению Ю.Г. Швецова, совершенствование налоговой системы базируется на стратегии и системе изменения налоговой системы и сопровождается выявлением наиболее негативных тенденций в развитии экономики и разработкой программы их установления [22]. Мы не можем полностью согласиться с этим, так как реформирование может происходить в силу политических причин или в результате изменений в правительстве. Дело в том, что причины совершенствования или реформирования налоговой системы зависят от воздействия внешней или внутренней экономической среды, которая в свою очередь должна служить поддержанию экономического роста или экономической стабильности.

Т.А. Журавлева отмечает, что основной целью совершенствования налоговой системы является создание эффективной системы налоговых отношений, которая обеспечит стимулирование производства на основе активного вмешательства государства в рыночную экономику с целью реализации приоритетов, основанных на научно обоснованных стратегических целях развития национальной структурной экономики и конкурентных преимуществах, а также повышение конкурентоспособности продукции [3]. Мы полностью поддерживаем эту идею, так как считаем необходимой трансформацию налоговой системы, которая не адаптирована к социально-экономическим процессам. Необходимо, чтобы она была удобна не только налогоплательщикам, но и эффективно способствовала формированию доходов бюджета.

Экономист Б. Пеньков считает, что основной целью совершенствования налоговой системы является, с одной стороны, достижение экономического роста на новом качественном уровне, эффективное управление динамичными инновационно-инвестиционными процессами, с другой стороны, формирование централизованных финансовых фондов государства для реализации социальных функций, а с третьей – повышение эффективности управления [17]. Конечно, эта идея также больше подходит для реформирования налоговой системы, которая может адаптироваться под глобальные экономические процессы. Налоговое регулирование деятельности крупных и средних налогоплательщиков в этих процессах более важна, потому что они играют большую роль в привлечении инноваций и инвестиционных потоков в экономику.

По нашему мнению, налоговая реформа – это создание эффективной налоговой системы путем радикальной системной трансформации налогового администрирования, видов налогов, а также всей системы и механизмов налогообложения с целью обеспечения социально-экономической стабильности страны, конкурентоспособности национальной экономики и повышения темпов экономического роста, под влиянием различных экономических факторов как внешней, так и внутренней среды.

При проведении налоговых реформ, безусловно, должны быть учтены интересы государства и его внутренние возможности. В противном случае экономический баланс будет полностью нарушен, и это окажет долгосрочное негативное влияние на соци-

ально-экономическую политику государства. Именно здесь следует признать, что наука и поныне не может однозначно ответить на многие налоговые вопросы, и практически во всех развитых странах происходит перманентный процесс совершенствования налоговой системы. Даже в странах с развитой экономикой, которые являются ориентиром для остального мира, налоговая система подвергается жесткой критике. Например, лауреат Нобелевской премии в сфере налогообложения М. Алле, анализируя налоговые системы стран Европейского союза (ЕС), выявляет их экономическую нерациональность, чрезмерность, высокую стоимость функционирования и неэффективность, характеризует их как дискриминационные, несправедливые и грабительские [1].

Каждое государство выбирает выход из своих внутренних возможностей для достижения экономической стабильности с учетом факторов внешней среды. В связи с этим при реформировании налоговой системы Узбекистана положительный опыт стран с развитой экономикой в части оптимального налогообложения может использоваться лишь с учетом национальных особенностей.

Как видим, в условиях постоянно растущей экономической открытости каждое государство осознает, что оно не может опираться на свой национальный налоговый суверенитет, что оно не может игнорировать внешнюю среду, влияющую на процесс глобализации и формирование экономической политики, финансовая база национального правительства существенно деградирует. Такие случаи стали особенно часто наблюдаться в 1990-х гг.

Как и все государства, Узбекистан в то время столкнулся с многосторонними (как внутренними, так и внешними) проблемами интеграции страны в систему мировых экономических отношений, обусловленными традиционно продолжающейся поддержкой незыблемо суверенной роли государственных финансов в национальной экономике. Естественно, что в целях формирования, развития, совершенствования национальной экономики, а также адаптации к глобальным процессам Узбекистан неоднократно реформировал налоговую систему.

Стоит отметить, что Республика Узбекистан постоянно испытывает ряд трудностей с трансформацией налоговой системы, поскольку наблюдаемый в республике экономический рост обусловлен не снижением влияния инфляции, а наличием теневой экономики и увеличением бюджетного дефицита по отношению к налоговым поступлениям, формирующим бюджетные доходы, что приводит к нестабильности экономики.

С первых дней независимости Узбекистан начал постепенную реформу налоговой системы. Выделяют четыре этапа реформы.

Первый этап: разработка и внедрение налогового законодательства в условиях переходной экономики (1991-1997). Происходит формирование налоговой системы Узбекистана, наполнение доходной части бюджета за счет налоговых источников. Закон «О налогах с предприятий, объединений и организаций», принятый 15 февраля 1991 г., стал первым законом, установившим систему налогов республики [15]. 7 мая 1993 г. был принят закон «О местных налогах и сборах» [14]. Постановлением кабинета министров Республики Узбекистан от 12 августа 1991 г. №271 была образована независимая структура налоговых органов [8]. Постановление кабинета министров Республики Узбекистан от 4 марта 1994 г. №114 послужило основанием для создания Государственного налогового комитета [7]. На начальном этапе деятельность налоговых органов была направлена на обеспечение сбалансированности бюджета. На этом этапе в основном были разработаны законы, необходимые для развития налоговой системы. Однако период потребовал дальнейшего совершенствования налоговой системы.

Второй этап: разработка Налогового кодекса Республики Узбекистан как закона непрямого действия (1998-2008). Углубление налоговых реформ и унификация налогов. 24 апреля 1997 г. принятие Налогового кодекса Республики Узбекистан [4] стало началом второго этапа реформы налоговой системы. За 1998-2008 гг. было внесено более 500 поправок в налоговое законодательство. Нет необходимости говорить о том, что развитие налоговой системы идет в русле экономических реформ в стране.

С 2002 г. в государственной налоговой политике действует политика снижения прямых налогов и увеличения косвенных налогов. На добровольной основе субъекты малого предпринимательства стали платить единый налог вместо совокупности общих и местных налогов и сборов. В то же время налоговое законодательство тоже постепенно улучшилось, все налоговые правила и положения были пересмотрены. С 2003 г. были отменены следующие налоги и сборы, которые являлись малодоходными, затрудняющими поступление в бюджет: налоги на продажу рекламы и транспортных средств, плата за остатки непроданной готовой продукции больше нормы (норма: в размере 2% от фактической себестоимости продукции), плата за размещение загрязняющих веществ и отходов.

Предприятия торговли и общественного питания, которые с 2003 г. начали платить единый налог на валовой доход, год спустя, с 1 января 2004 г., начали платить налог на валовой доход и налоги на имущество. В последующие годы плата за благоустройство была добавлена к налогу на инфраструктуру. Из года в год снижались ставки единого социального платежа (в 2006 г. – 25%, в 2007 г. – 24%). С 2006 г. был отменен налог на экологию, также прекращено действие пошлины за торговлю. С 1 января 2007 г. коммерческие банки стали уплачивать налог на прибыль по ставке 17% (ранее они платили налог с общего дохода).

Третий этап: разработка новой редакции Налогового кодекса Республики Узбекистан как закона прямого действия (2008-2018). В практику был введен Налоговый кодекс Республики Узбекистан в новой редакции (от 25 декабря 2007 г. №ЗРУ-136) [5]. К этому периоду Налоговый кодекс Республики Узбекистан, который принят в 1997 г., не отвечал требованиям новых и приоритетных задач в области экономических реформ. Каждый налог и другие обязательные платежи регулировались отдельными

законодательными актами. В связи с этим был разработан Налоговый кодекс Республики Узбекистан, который предусматривает консолидацию, дальнейшее упрощение, унификацию налогов, упрощение налогового администрирования, а также совершенствование и либерализацию налогового администрирования.

В отличие от предыдущего, новый вариант Налогового кодекса Республики Узбекистан состоял из общей и специальной частей. Первый раздел состоял из общих положений, второй раздел посвящен налоговым обязательствам, третий раздел - налоговому контролю, четвертый раздел - ответственности за налоговые правонарушения. Были введены отсрочка или рассрочка уплата налогов и сроки их уплаты, а также пересмотрены меры ответственности за нарушение налогового законодательства.

В целях осуществления регулярного и всестороннего мониторинга и анализа соблюдения и эффективности норм Налогового кодекса Республики Узбекистан создана межведомственная специальная группа [16]. Этой группой осуществлен ряд эффективных мероприятий для дальнейшего совершенствования налогового законодательства, устранения некоторых недостатков, применения Налогового кодекса в качестве прямого документа.

В Налоговый кодекс внесены 79 изменений и дополнений в рамках мониторинга и анализа практического действия и эффективности норм Налогового кодекса Республики Узбекистан, проводимого в течение 2008-2009 годов [5]. Основной целью политики либерализации налогов в стране было провозглашено снижение налоговой нагрузки. К этому периоду большинство изменений и дополнений в налоговое законодательство началось со снижения налоговой нагрузки субъектов малого бизнеса и снижения барьеров на пути их развития. За последние 7 лет после введения Налогового кодекса, налоговая нагрузка была снижена с 40 процента до 27 процент. Была также радикально пересмотрена ставка налогового вычета из доходов физических лиц, а минимальный размер налоговой базы увеличен с 5 до 6 раз (по отношению к минимальной заработной плате). Только в 2000–2007 гг. в стране были снижены: подоходный налог с 38 процентов до 10 процентов, единая социальная выплата с 40 процентов до 24 процентов, единый налог для малого бизнеса и производителей сельскохозяйственной продукции (то есть фермеров) до 10 процентов. На данном этапе предусматривалось, что указами президента определяются некоторые льготы, ставки по видам налогов и другие обязательные платежи.

Четвертый этап: радикальная реформа в целях соответствия международным нормам и стандартам, в том числе в области налогового администрирования (с 2018 года по настоящее время).

Указ Президента Республики Узбекистан «О Концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан» от 29 июня 2018 года [10] открыл новую страницу в налоговой политике. Новая налоговая концепция была вынесена на общественное обсуждение за 3 месяца до ее утверждения. Эта концепция принята на основе опыта развитых стран с привлечением экспертов Международного валютного фонда, Всемирного банка и других организаций, предусматривает большие возможности для ведения бизнеса, благоприятные условия на международном уровне.

В частности, с 2019 г. количество налогов было сокращено с 19 до 15. Ставка налога на прибыль была снижена с 14 до 12%, ставка налога на прибыль с доходов в виде дивидендов и процентов была снижена с 10 до 5%. С 1 января 2019 г. независимо от численности работников субъекты, оборот которых превышает 1 млрд. сумов (105 175 долл. США), перешли на общеустановленный налоговый режим. В целях сокращения сокрытия доходов населения вместо налога на доходы физических лиц (НДФЛ), взимаемого по ставке 30% по прогрессивной шкале, был введена единая ставка налога в размере 12%, а страховой взнос в размере 8% был полностью отменен. Единая социальная ставка оплаты труда, которая является тяжелым бременем для бизнеса, была снижена с 25 до 12%, также на 30% были снижены фиксированные налоговые ставки для индивидуальных предпринимателей. 20-%-я ставка налога на добавленную стоимость (НДС) была снижена с 1 октября 2019 г. на 15%.

В международном рейтинге Doing Business Узбекистан за последние 5 лет совершил большой скачок с 146-е места на 69-е место [2]. Однако это не лучший показатель по сравнению с показателями основных конкурентов, ближайших соседей, таких как Казахстан, Российская Федерация, Белоруссия, Грузия и Армения.

В результате проведенных нами исследований был сделан вывод о том, что весь комплекс предлагаемых подходов к трансформации налоговых систем в условиях переходной экономики можно разделить на два основных направления:

- системная и радикальная трансформация налоговой системы и структуры;
- изменение индивидуальных ставок;
- уменьшение или расширение налоговой базы;
- изменение сроков уплаты;
- переориентация налоговых льгот.

Налоговая система Узбекистана развивается по второму направлению. Однако опыт других стран с переходной экономикой показывает, что первое направление является наиболее эффективным направлением системного и всестороннего изменения налоговой системы в комплексе структурных экономических преобразований.

По нашему мнению, независимо от того, какой путь будет избран для стратегии реформ, Республике Узбекистан придется пройти два этапа, чтобы создать эффективную налоговую систему.

Первый этап заключается в выявлении системных проблем в налоговой системе. Второй этап – это создание эффективной налоговой политики для оптимизации налоговой системы.

В последние годы принят ряд нормативных правовых актов по решению системных проблем в налоговой системе Узбекистана, а именно: указ президента Республики Узбекистан «О мерах по ко-

ренному совершенствованию налогового администрирования, повышению собираемости налогов и других обязательных платежей» от 18 июля 2017 г. №УП–5116 [12], постановление президента Республики Узбекистан «О мерах по коренному совершенствованию деятельности органов государственной налоговой службы» от 26 июня 2018 г. №ПП-3802 [13], постановление кабинета министров Республики Узбекистан «О мерах по дальнейшему совершенствованию деятельности органов государственной налоговой службы» от 17 апреля 2019 г. №320 [11], Стратегия реформирования налоговой системы Республики Узбекистан на 2019-2021 гг. [19], постановление президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по совершенствованию налогового администрирования» от 10 июля 2019 г. №ПП-4389 [9].

В числе актуальных проблем, определяющих необходимость принятия Концепции совершенствования налоговой политики в Республике Узбекистан, утвержденной указом президента Республики Узбекистан от 29 июня 2018 г. №5468 [10], можно привести следующие:

- сложность налогов и необходимость упрощения отчетности. В качестве примера можно привести то, что для расчета только одного налога на прибыль существует более 17 отчетных форм;
- обилие налогов и необходимость сокращения их количества. По состоянию на 2018 г. в соответствии с налоговым законодательством действовало 19 налоговых и обязательных платежей;
- высокая налоговая нагрузка, неравномерное распределение и необходимость снижения ставок.

Например, в 2018 г. общее количество юридических лиц составило 347,6 тыс., из которых плательщиками НДС являются всего 10,4 тыс., т.е. 3%. Но доля НДС в совокупных бюджетных доходах составила 27,6%. Также из заработной платы работника исчислялись три налога и обязательные платежи, НДФЛ и страховой взнос выплачивались с заработной платы, а единый социальный взнос – за счет работодателя. Общая нагрузка этих налогов и обязательных платежей составляет от 23 до 55,5%.

С учетом вышеизложенного Республика Узбекистан реализует налоговую политику для совершенствования налоговой системы в следующих направлениях [10]:

- снижение уровня налоговой нагрузки на экономику, а также устранение диспропорций в уровне налогового бремени между хозяйствующими субъектами, уплачивающими налоги по упрощенной и общеустановленной системам налогообложения. В настоящее время 3% налогоплательщиков уплачивают налог в общеустановленном порядке, в то время как остальные 97% уплачивают налог в упрощенном порядке за счет дробления своего бизнеса. С 2019 г. порог перехода на упрощенный порядок налогообложения основывается не только на количестве работников, но и на сумме годового оборота: право на уплату единого налогового платежа в рамках упрощенной системы налогообложения имеют юридические лица, годовой оборот (выручка) которых не превышает 1 млрд. сумов;
- оптимизация количества налогов путем их унификации, а также объединение налогов, имеющих схожую налоговую базу, сокращение и упрощение налоговой отчетности, минимизация операционных расходов. До 2019 г. в Республике Узбекистан действовало 19 видов налогов и других обязательных платежей. На сегодняшний день их количество составляет 9 ед. Большое количество налогов обусловливает возникновение дополнительных издержек на налоговое администрирование и на уплату налогов;
- обеспечение стабильности макроэкономической ситуации, устойчивости формирования доходов государственного бюджета Республики Узбекистан. В настоящее время процесс планирования государственного бюджета и прогнозирования его доходов неразрывно связан с экономической и налоговой политикой государства, в связи с чем обеспечение адекватной методологии прогнозирования налогов и других обязательных платежей играет существенную роль при формировании доходной части государственного бюджета;
- упрощение налогового законодательства, устранение противоречий и коллизий в нормативно-правовых актах в сфере налоговых отношений, усиление защиты прав и законных интересов добросовестных налогоплательщиков. Безусловно, налоговое законодательство должно быть простым и понятным для всех. В действующем законодательстве имеются противоречия, особенно в части налогообложения доходов индивидуальных предпринимателей, самостоятельно устанавливающих себе размер заработной платы. Целесообразно внедрить мотивационный механизм для добросовестных налогоплательщиков. Но также придется ужесточить наказание за сокрытие доходов и уклонение от уплаты налогов;
- обеспечение стабильности налогового законодательства и прямого действия норм Налогового кодекса Республики Узбекистан с максимальным ограничением отсылочных норм и подзаконных актов, регламентирующих вопросы налогообложения, в том числе установление в кодексе размеров ставок налогов и других обязательных платежей. Частые изменения налогового законодательства мешают инвесторам и предпринимателям при составлении стратегических планов развития бизнеса. Необходимо также разработать комментарии к Налоговому кодексу, для того чтобы налогоплательщики могли правильно понимать нормы кодекса;
- сохранение благоприятного режима для иностранных инвесторов и инвестиций, их всесторонняя поддержка и надежная правовая защита. Иностранные инвестиции нужны, но важно максимально использовать и внутренние ресурсы, так как это позволяет создавать здоровую экономику без внешних вмешательств и эффектов. В узбекском законодательстве права иностранных инвесторов находятся под надежной защитой. Не должно быть расхождений в стимулах для иностранных и отечественных инвесторов;
- совершенствование форм и механизмов налогового контроля, в том числе за счет широкого внедрения современных информационно-коммуникационных технологий, обеспечивающих наиболее полный охват и учет объектов налогообложения и налогоплательщиков, внедрение порядка налогообложения операций, связанных с трансфертным ценообразованием. Электронный документооборот, в первую очередь, экономит время налогоплательщиков и налоговых органов. Следует отметить, что внедрение счетов-фактур в практику стало большим удобством. Кроме того, в республике необходимо создать единую бухгалтерскую программу и обеспечить автоматическую передачу отчетов в налоговые органы через нее.

Таким образом, концепция реформирования налоговой системы, рассчитанная на 2019-2021 гг., с одной стороны, повысит конкурентоспособность нало-

говой системы Узбекистана по отношению к негативным воздействиям глобальных процессов, с другой стороны, послужит созданию условий для восстановления положительных темпов экономического роста.

Новая редакция Налогового кодекса Республики Узбекистан основывается на концепции совершенствования налоговой политики и обеспечивает переход государства к новой системе налогообложения и налогового администрирования. На их основе в налоговое законодательство внесены следующие основные изменения [11].

Первое. Вместо единого социального платежа – социальный налог, вместо единого налогового платежа – налог с оборота, вместо фиксированного НДФЛ – им в фиксированный налог в установленном в законодательном порядке размере с сохранением ранее предоставленных льгот и особенностей исчисления налога.

Второе. Льготы и ставки, предоставленные и установленные Налоговым кодексом Республики Узбекистан, утвержденным Законом Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. №ЗРУ-136, действуют до 1 апреля 2020 г. [6], а льготы и ставки, предоставленные постановлениями президента и кабинета министров Республики Узбекистан, действуют до истечения срока их действия.

В новой редакции Налоговый кодекс Республики Узбекистан устанавливает, что с 1 января 2020 г. льготы предоставляются только Налоговым кодексом Республики Узбекистан. При этом налоговые льготы по некоторым налогам, НДС, акцизный налог при производстве и (или) реализации подакцизной продукции (кроме акцизного налога и налога за пользование недрами), могут быть предоставлены на срок не более трех лет только в виде снижения ставки налога, но не более чем на 5%, установленного постановлениями Президента Узбекистана. Льготы по НДС не могут быть предоставлены, в том числе при условии направления на конкретные цели средств, освобожденных от налогообложения при ввозе (импорте) товаров на территорию Республики Узбекистан.

Третье. В целях дальнейшего совершенствования налоговой системы, снижения товарооборота в экономике и реализации Основных направлений концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан в налоговое администрирование внесены следующие изменения [9]: в случае выявления субъектами предпринимательской деятельности налоговых нарушений денежные штрафы уплачиваются добровольно в течение десяти дней со дня получения решения о привлечении к ответственности, они освобождаются от уголовной и административной ответственности, установленной законодательством за данное правонарушение.

Четвертое. Еще одним важным аспектом является то, что с 1 января 2020 г. [9]:

- юридические лица и индивидуальные предприниматели, переходящие на уплату НДС, подлежат обязательному учету в качестве плательщика данного налога в органах государственной налоговой службы, что является условием зачета суммы НДС;
- при переходе на оплату НДС сумма данного налога принимается к зачету по подтвержденным остаткам товарно-материальных запасов, приобретенных за последние 12 месяцев, предшествующих дате перехода на оплату НДС в части, соответствующей объему реализации;
- уведомление о переходе на уплату НДС или отказе от уплаты единого налогового платежа предоставляется не позднее 10 рабочих дней до начала месяца перехода на уплату НДС.

Пятое. Из состава Налогового кодекса Республики Узбекистан выведены разделы государственной пошлины, сборов за право реализации отдельных видов товаров (алкогольных напитков), которые предусматриваются отдельным законом «О государственной пошлине».

Шестое. Бонусы (подписной бонус и коммерческий бонус) для недропользователей, имеющих специальные единовременные выплаты, переносятся из Налогового кодекса Республики Узбекистан в закон «О недрах».

Седьмое. Отменены специальные налоговые режимы:

- для рынков с их переводом на общеобязательные налоги. С 1 января 2020 г. рынки вместо предыдущего порядка уплаты налога (50% от дохода) должны платить: общегосударственные налоги (если объем реализации в 2019 г. превысил 1 млрд. сумов) – земельный налог с юридических лиц, налог на имущество юридических лиц, налог за пользование водными ресурсами, НДС и налог на прибыль по ставке, превышающей 20%; налог с оборота (с объемом продаж менее 1 млрд. сум в 2019 г.), а также земельный налог с юридических лиц, налог на имущество юридических лиц и налог за пользование водными ресурсами;
- для физических лиц, занимающихся концертно-зрелищной деятельностью, с включением в них уплаты НДФЛ. Для юридических лиц, занимающихся концертно-зрелищной деятельностью, налог с оборота (при объеме реализации менее 1 млрд. сумов в 2019 г.) или уплачиваемые в общеустановленном порядке налоги (при объеме более 1 млрд. сум в 2019 г.). При этом размер госпошлины, взимаемой за право осуществления данной деятельности, снизился почти в 4 раза;
- Для сельхозпроизводителей с их переводом на общеустановленный налог или без оборота на уплату налога. Вместе с тем, для налогоплательщиков данной категории устанавливается нулевая ставка налога на прибыль, сохраняются льготы по налогу на имущество по части имущества, используемого для хранения сельскохозяйственной продукции, и по земельному налогу в части земель, на которых введена система капельного орошения.

Восьмое. Для индивидуальных предпринимателей на основе декларации предоставляется право выбора уплаты НДФЛ или фиксированного налога, который снижен с 2020 г. в среднем до 25%.

Девятое. В новой редакции Налогового кодекса Республики Узбекистан установлено, что счета-фактуры оформляются, как правило, в электронном виде [6]. С 1 января 2020 г. хозяйствующие субъекты при реализации товаров (услуг) обязаны предоставлять и принимать счета-фактуры в электронном виде.

Десятое. Вопросы налогового администрирования. Усилена ответственность налоговых органов за своевременный возврат излишне уплаченных или

излишне взысканных налогов. Излишне взысканные суммы налогов и финансовых санкций подлежат возврату с учетом начисленных процентов, исходя из ставки рефинансирования центрального банка, действующей в период взыскания (уплаты) этих сумм. В этом же порядке вводится механизм своевременного возврата излишне уплаченной суммы налога и зачета (возврата) излишне взысканной суммы налога. При этом при возврате суммы налога налоговым органом предусматривается выплата процентов налогоплательщику за каждый день просрочки.

Анализ правовой базы и научных источников показал, что необходимо совершенствование современной налоговой системы Узбекистана в направлении увеличения темпов производства, укрепления финансовой системы и развития реального сектора экономики.

Стратегический план в таком виде актуален для налоговой системы Узбекистана в условиях переходной экономики и служит для ее развития в социальном направлении.

В целях оптимизации налоговой системы Узбекистана считаем целесообразным выполнение следующих задач.

Одна из главных задач – установление пониженной ставки налога на прибыль в отношении дивидендов в размере 25%. Это позволит стимулировать увеличение прибыли, которая останется в распоряжении предприятий, и добиться за счет этого положительного макроэкономического эффекта. Снижение ставки налога (до 25%) важно в условиях международной налоговой конкуренции за инвестора, поскольку ставка налога на дивиденды за рубежом существенно ниже в странах-партнерах, таких как РФ, Казахстан, а также Эстония и Грузия.

Мы попытаемся обосновать свое мнение по вопросу снижения ставки налога на дивиденды, предусмотренного концепцией, следующим образом.

Во-первых, собственник-инвестор при инвестировании в бизнес предполагает прежде всего максимизацию прибыли, что таким образом подразумевает увеличение дохода, который остается в его распоряжении.

Во-вторых, насколько разумно рассматривать тот же аспект дохода (дивиденда), который собственник получает вместе с доходом наемного работника (в концепции он также определяется как ставка НДФЛ в размере 25%). В то время, когда инвестор вносит рисковый депозит, наемный работник получает зарплату за выполнение какой-либо функциональной функции и на некоторое время этот риск снижается.

В-третьих, из опыта стран, прошедших эти этапы, известно, что повышение эффективных налоговых ставок негативно сказывается на потоке инвестиций.

В-четвертых, налог на дивиденды попадает только в государственный бюджет и не распределяется в целевые фонды. Это означает, что при расчете пенсии за счет распределения налога на доход, уплаченного наемным работником для целевых накоплений, пенсия включается в базу назначения, в то время как при налоге на дивиденды плательщик налога также будет лишен такого социального стимула.

Следует снизить ставку НДС с 15 до 12% с широким применением НДС среди всех категорий налогоплательщиков, в том числе индивидуальных предпринимателей, оборот которых превышает 1 млрд. сумов. Также необходимо создать полноценную систему налогообложения с освобождением оборота реализации от НДС с целью недопущения роста цен на сельскохозяйственную и некоторые продовольственные товары, производимые в Республике Узбекистан, и уточнения налоговой базы.

Установление ставки требует осуществления точных расчетов, т.е. доля НДС в бюджете Республики Узбекистан является самой высокой, и проблемы в формировании доходов бюджета могут обостриться.

В связи с этим можно, во-первых, определить влияние снижения ставки НДС на изменение валового внутреннего продукта (ВВП), а во-вторых, рассчитать расширение налоговой базы за счет резкого увеличения числа плательщиков НДС, а также спрогнозировать изменения, происходящие в доходах, с помощью корреляционно-регрессионного анализа. Согласно исследованию, проведенному в стране в 2008 г., снижение ставки на 1% приведет к увеличению налоговой базы более чем на 14% [20].

Следует также унифицировать НДФЛ, единую социальную выплату во внебюджетный пенсионный фонд при министерстве финансов Республики Узбекистан и страховые взносы граждан с установлением НДФЛ по пропорциональной ставке 25%.

Эту реформу можно рассматривать как важный шаг к ужесточению налоговой системы, а также упрощению налогообложения доходов физических лиц. В то же время следует учитывать следующие обстоятельства.

Во-первых, введение единой фиксированной ставки может привести к увеличению налоговой нагрузки на физических лиц, получающих относительно низкую заработную плату, что потребует введения минимального размера дохода, не облагаемого налогом. Только этим проблему не решить, так как перечисление средств в пенсионный фонд физическими лицами, получающими относительно низкую зарплату, может привести к серьезным проблемам в определении размера их пенсии и финансирования.

Во-вторых, в целях повышения социальной ответственности юридического лица (работодателя) перед наемным работником наряду со страховой выплатой с наемного работника взыскивается обязательная выплата с юридического лица в пенсионный фонд. В развитых странах соотношение средств, переводимых юридическими и физическими лицами в пенсионный фонд, составляет примерно 50 на 50%. На наш взгляд, целесообразно ввести для юридических лиц пониженные ставки отчислений в пенсионный фонд по отношению к заработной плате наемных работников путем снижения такой же ставки НДФЛ, а также введения освобожденных от налогообложения минимальных доходов и страховых взносов.

Исходя из вышесказанного, среди ученых и экономистов, таких как Ю.Г. Швецов [21] и др., проводящих научные исследования в налоговой сфере, следует отметить предложения о целесообразности использования различных налоговых моделей, предусматривающих резкое сокращение количества неэффективных налогов, а также замену налога на прибыль налогом на расходы. Согласно этому подходу, вместо постоянного контроля над доходами государство должно перейти к налогообложению определенных объектов, которые реально существуют: имущества, недвижимости, транспортных средств и тому подобного. Основную роль здесь должны играть различные виды собственности, импортные доходы, экспортно-импортные операции, в том числе вывоз капитала, а также налоги на рентные платежи.

По мнению некоторых ученых и экономистов, при использовании налогов с широким объектом налогообложения искусственное снижение одного налога приводит к увеличению другого или нескольких налогов [18, с. 103-107]. Минимизация избыточного НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) (НДС и налог на прибыль с одного объекта) приводит к увеличению налога на затраты. Многообразие налогов можно считать незаменимым компенсатором потерь налоговых поступлений в результате противоправных действий налогоплательщиков.

Неравномерное соотношение прямых и косвенных налогов обязывает снижение косвенных налогов (НДС, акцизов и таможенных пошлин). В дальнейшем снижение ставки косвенных налогов и таможенных пошлин повысит конкурентную среду на внутреннем рынке и в целом конкурентоспособность экономики. При этом умеренное повышение ставок налога на прибыль и дивиденды будет стимулировать экономическую активность предприятий. В целях полного охвата налогообложения доходов физических лиц целесообразен постепенный переход к всеобщему декларированию доходов.

Мы надеемся, что эти и другие предложения по реформированию отдельных налогов и сборов будут служить инструментом государственного регулирования экономики через налоговую систему, а не только инструментом пополнения бюджета.

Литература

1. Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины [Текст] / М. Алле ; под. ред. И.А. Егорова. – М. : ТЕИС, 2001. – С. 19.
2. Всемирный банк (Doing Business) оценка бизнес регулирования, рейтинг стран [Электронный ресурс]. – URL : https://russian.doingbusiness.org/ru/rankings?region=-europe-and-central-asia.
3. Журавлева Т.А. Эффективность налогообложения и ее критерии в рыночной экономике [Текст] / Т.А. Журавлева // Финансы и кредит. – 2004. – №1. – С. 59-62.
4. Налоговый кодекс Республики Узбекистан [Электронный ресурс] : от 24 апр. 1997 г. : постановление олий мажлиса Республики Узбекистан от 24 апр. 1997 г. №397-I (недействующая ред.). – URL : https://lex.uz/docs/2326249 https://lex.uz/docs/147172.
5. Налоговый кодекс Республики Узбекистан [Электронный ресурс] : от 25 дек. 2007 г. №3РУ-136 (недействующая ред.). – URL : https://lex.uz/docs/1286689
6. О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан [Электронный ресурс] : закон Республики Узбекистан от 30 дек. 2019 г. №3РУ-599. – URL : https://lex.uz/ru/docs/4674018
7. О вопросах организации и деятельности государственного налогового комитета Республики Узбекистан [Электронный ресурс] : постановление кабинета министров Республики Узбекистан от 4 марта 1994 г. №114 (недействующая ред.). – URL : https://lex.uz/docs/687394
8. О государственных налоговых органах Узбекской ССР [Электронный ресурс] : постановление кабинета министров Республики Узбекистан от 12 авг. 1991 г. №271 (недействующая ред.). – URL : https://lex.uz/docs/2326249
9. О дополнительных мерах по совершенствованию налогового администрирования [Электронный ресурс] : постановление президента Республики Узбекистан от 10 июля 2019 г. №ПП-4389. – URL : https://lex.uz/-docs/4415358
10. О концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан [Электронный ресурс] : указ президента Республики Узбекистан от 29 июня 2018 г. №УП-5468. – URL : https://nrm.uz/contentf?doc=548265_& products=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana
11. О мерах по дальнейшему совершенствованию деятельности органов государственной налоговой службы [Электронный ресурс] : постановление кабинета министров Республики Узбекистан от 17 апр. 2019 г. №320. – URL : https://nrm.uz/contentf?doc=586621_postanovlenie_ kabineta_ministrov_respubliki_uzbekistan_ot_17_04_2019_ g_n_320_o_merah_po_dalneyshemu_sovershenstvovaniyu_ deyatelnosti_organov_gosudarstvennoy_nalogovoy_slujby.
12. О мерах по коренному совершенствованию налогового администрирования, повышению собираемости налогов и других обязательных платежей [Электронный ресурс] : указ президента Республики Узбекистан от 18 июля 2017 г. №УП-5116. – URL : https://lex.uz/docs/3271161
13. О мерах по коренному совершенствованию деятельности органов государственной налоговой службы [Электронный ресурс] : постановление президента Республики Узбекистан от 26 июня 2018 г. №ПП-3802. – URL : https://lex.uz/docs/3796086
14. О местных налогах и сборах [Электронный ресурс] : закон Республики Узбекистан от 7 мая 1993 г. №843-XII (недействующая ред.). – URL : https://lex.uz/docs/98068
15. О налогах с предприятий, объединений и организаций [Электронный ресурс] : закон Республики Узбекистан от 15 февр. 1991 г. №225-XII (недействующая ред.). – URL : https://lex.uz/docs/134875
16. О создании специальной межведомственной группы по мониторингу практической реализации налогового кодекса [Электронный ресурс] : распоряжение кабинета министров Республики Узбекистан от 26 февр. 2008 г. №92-ф (недействующая ред.). – URL : https://nrm.uz/ contentf?doc=365857_o‘zbekiston_respublikasi_vazirlar_ mahkamasi_majlisining_08_02_2008_y_1-son_baeni
17. Пеньков Б. Налоговый импульс экономического развития [Текст] / Б. Пеньков // Экономист. – 2005. – №6. – С. 68-73.
18. Раздерищенко И. Налоговая оптимизация как инструмент налоговой политики Роль налогов в развитии предпринимательства [Текст] / И. Раздерищенко, Ю. Кривошеина ; ФГБОУ ВО «Сиб. гос. ун-т путей сообщения // Сб. ст. XV Междунар. науч.-иссл. конкурса. – Пенза : Наука и просвещение, 2018. – С. 103-107.
19. Стратегия реформирования налоговой системы Республики Узбекистан на 2019-2021 гг. [Электронный ресурс]. – URL : https://regulation.gov.uz/ru/document/3448
20. Тошматов Ш. Корхоналарни ривожлантиришда солиқлар роли = Роль налогов в развитии предпринимательства [Текст] : монография / Ш. Тошматов. – Ташкент : Фан ва технологиялар, 2008. – С. 204.

21. Швецов Ю.Г. Налоговая система России: можно ли исправить существующие недостатки? [Текст] / Ю.Г. Швецов // Вопросы экономики. – 2007. – №4. – С. 140-145.
22. Швецов Ю.Г. Пути реформирования налоговой системы Российской Федерации Роль налогов в развитии предпринимательства [Текст] / Ю.Г. Швецов // Проблемы учета и финансов. – 2016. – №1. – С. 3-9.

Ключевые слова

Налоговая система; налоговое реформирование; налоговая концепция; пути совершенствования; налоговое законодательство; налоговая администрация; налоговая база; налоговая ставка; налоговый режим; налоговая нагрузка; налоговые льготы.

Джураев Анвар Мейлиевич
Email: a.djuraev@mail.ru

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы статьи обусловлена тем, что в настоящее время в Республике Узбекистан осуществляется широкомасштабная налоговая реформа, и ознакомление с концепцией и направлениями реформирования налоговой системы на постсоветском пространстве представляет научный интерес.

Методология, использованная автором, основана на следующих методах научного познания: сравнение, анализ, синтез. Автор на хорошем теоретическом и методологическом уровне проводит критический анализ направлений реформирования и совершенствования налоговой системы Республики Узбекистан.

Научная составляющая исследования заключается в обосновании теоретических положений и методических рекомендаций по налоговому администрированию и дальнейшему развитию налоговой системы Узбекистана, что можно расценивать как приращение научного знания. Особого внимания заслуживает исследование этапов реформирования налоговой системы Узбекистана.

Анализ библиографии позволяет сделать вывод о том, что автор в достаточном объеме изучил актуальные нормативные правовые акты Республики Узбекистан по исследуемой проблематике.

Вывод: рукопись статьи может быть рекомендована к изданию в рецензируемом научном журнале.

Пинская М.Р., д.э.н., доцент, профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования ФГОБУВО «Финансовый университет при Правительстве РФ», г. Москва