

Оригинальная статья

УДК 336.22:338.2

DOI: 10.57070/2304-4497-2024-3(49)-107-120

ИССЛЕДОВАНИЕ ВЛИЯНИЯ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ НА ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН. ЧАСТЬ 2

© 2024 г. Э. А. Муминова, З. М. Усманова

Ферганский политехнический институт (Узбекистан, 150100, Фергана, ул. Ферганская, 86)

Аннотация. Проведен сравнительный анализ состояния налоговой системы Республики Узбекистан до и после осуществления ряда реформ, а также достижения целевых параметров налоговой реформы. В качестве основных направлений исследования выбраны уровень налоговой нагрузки и сбалансированность налогового бремени при разных системах налогообложения хозяйствующих субъектов Узбекистана, унификация налогов и оптимизация налоговой отчетности, влияние налоговой реформы на динамику доходной и расходной частей Государственного бюджета. Исследовано развитие нормативно-правовых основ налогообложения, в том числе правовой защищенности экономических субъектов в ходе налогового администрирования; а также трансформация в ходе налоговой реформы механизмов и инструментов налогового контроля. Представлены результаты оценки влияния налоговых реформ на предпринимательский климат в стране, в том числе на различные типы субъектов хозяйствования (малый бизнес, фермерские хозяйства, семейный бизнес и другие). Выделены позитивные последствия происходящих процессов реформирования: повышение прозрачности правил налогообложения, улучшение административных процедур в области налогообложения, снижение налоговой нагрузки. Показано, что совершенствование системы взимания налогов, в частности налога на добавленную стоимость, способствовало выравниванию цепочки создания добавленной стоимости, гармонизации интересов участников этой цепочки, сокращению числа предприятий, использующих различные схемы «ухода от налогов». Акцентируется внимание на том, что реализованы определенные меры по совершенствованию взаимодействия государственных органов с субъектами налогообложения, претерпели изменения механизмы этого взаимодействия, а также методы налогового контроля и принципы решения налоговых споров. Отмечается, что процесс реформирования еще не завершен, требуются последовательные действия по трансформации налоговой системы с целью дальнейшего создания условий для экономического роста Республики Узбекистан.

Ключевые слова: налогообложение, налоговая система, налоговые реформы, налоговое администрирование

Для цитирования: Муминова Э.А., Усманова З.М. Исследование влияния налоговых реформ на функционирование системы налогообложения Республики Узбекистан. Часть 2. *Вестник Сибирского государственного индустриального университета*. 2024;3(49):107–120. [http://doi.org/10.57070/2304-4497-2024-3\(49\)-107-120](http://doi.org/10.57070/2304-4497-2024-3(49)-107-120)

Original article

STUDY OF INFLUENCE OF TAX REFORMS ON THE FUNCTIONING OF TAXATION SYSTEM OF THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN. PART 2.

© 2024 E. A. Muminova, Z. M. Usmanova

Ferghana Polytechnic Institute (86 Ferghanskaya str., Ferghana, 150100, Uzbekistan)

Abstract. A comparative analysis of the state of tax system of the Republic of Uzbekistan before and after the implementation of a number of reforms, as well as the achievement of target parameters of tax reform, was carried out. The main directions of the study are the level of tax burden and the balance of tax burden under

different taxation systems of economic entities of Uzbekistan, the unification of taxes and optimization of tax reporting, the impact of tax reform on the dynamics of revenue and expenditure parts of the State budget. In addition, the development of regulatory framework for taxation, including legal protection of economic entities during tax administration, and transformation of tax control mechanisms and tools during tax reform were studied. The assessment results of tax reforms impact on the business climate in the country, including on various types of business entities (small businesses, farms, family businesses and others) are presented. The positive consequences of the ongoing reform processes are highlighted, such as increasing the transparency of tax rules, improving administrative procedures in the field of taxation, and reducing the tax burden. It is shown that the improvement of tax collection system, in particular the value added tax, contributed to the alignment of value chain, harmonization of the interests of participants in this chain, and the reduction of number of enterprises using various tax avoidance schemes. Attention is also focused on the fact that certain measures have been implemented to improve the interaction of state bodies with tax subjects, the mechanisms of this interaction have changed, as well as methods of tax control and principles of resolving tax disputes. It is noted that the reform process has not yet been completed and consistent actions are required to transform the tax system in order to further create conditions for the economic growth of the Republic of Uzbekistan.

Keywords: taxation, tax system, tax reforms, tax administration

For citation: Muminova E.A., Usmanova Z.M. Study of influence of tax reforms on the functioning of taxation system of the Republic of Uzbekistan. Part 2. *Bulletin of the Siberian State Industrial University*. 2024;3(49):107–120. [http://doi.org/10.57070/2304-4497-2024-3\(49\)-107-120](http://doi.org/10.57070/2304-4497-2024-3(49)-107-120)

Введение

После рассмотрения изменения состава налогов после реформирования налоговой системы, динамики поступлений по отдельным налогам, а также факторов, явившихся причинами этой динамики [1], целесообразным представляется анализ этапов и направлений реализации налоговых реформ в Республике Узбекистан. Достаточно длительный процесс реформирования налоговой системы на текущий момент завершается этапом реализации последней налоговой реформы в Республике Узбекистан, которая стартовала в 2018 г. в результате принятия Концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан (№ УП-5468 от 29.06.2018 г.). Основными целями трансформации налоговой системы выступало следующее: последовательное сокращение налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов, упрощение системы налогообложения и совершенствование налогового администрирования. Опираясь на исследования особенностей применения общей и упрощенной систем налогообложения предприятий Узбекистана [2; 3], влияния реформ на малый и крупный бизнес разных отраслей экономики [4 – 7], особенностей изменения налогов и процентных ставок по некоторым налогам [8 – 10], а также содержания налогового администрирования [11 – 14], проанализируем исполнение основных направлений налоговой реформы в Республике Узбекистан.

Материалы и методы исследования

Анализ исполнения ключевых декларируемых направлений налоговой политики в рамках

настоящей работы базировался на использовании коэффициентного анализа (рассчитывали и анализировали отношение доходов бюджета к ВВП, коэффициент налогового бремени и другие показатели), сравнительного подхода (сопоставляли налоговую нагрузку среднестатистического предприятия при разных системах налогообложения), отраслевого анализа (сравнивали особенности налогообложения и налоговую нагрузку разных компаний отрасли), диалектического подхода (сравнение налоговой нагрузки до и после начала реформ), а также системного и ситуационного подходов, позволяющих рассматривать происходящие изменения в налоговой сфере в неразрывной взаимосвязи с финансовым и инвестиционным потенциалами организаций, а также экономическую ситуацию в сфере малого и крупного бизнесов в условиях реформирования налоговой системы.

Результаты исследования

Первым исследуемым направлением налоговой реформы являются снижение уровня налоговой нагрузки на экономику, ликвидация дисбалансов в уровне налогового бремени между разными с точки зрения систем налогообложения (упрощенной и общеустановленной) категориями субъектов хозяйствования.

Проведенный анализ динамики отношения доходов Консолидированного бюджета к ВВП свидетельствует об относительном постоянстве с 2018 г. В 2020 г. наблюдается некоторое снижение (до 25,9 с 26,3 % в 2019 г. и в 2021 г. вновь наметился рост) (табл. 1). При этом ста-

Т а б л и ц а 1

Динамика налоговых доходов и их доля в валовой выручке в 2018 и 2022 гг. в сопоставимых условиях (на условном примере)**Table 1. Dynamics of the amount and share of taxes in gross revenue in 2018 and in 2022 under comparable conditions (using a conditional example)**

Показатель	Сумма налогов в 2018 г., тыс. сумов		Сумма налогов 2018 г. в условиях налогов 2022 г., тыс. сумов	
	Система налогов с числ. работн. свыше 250 чел.	Упрощенная система налогов с численностью работников до 250 чел. (МП)	Система налогов с оборотом свыше 1 млрд сумов	Система налогов с оборотом до 1 млрд сумов
Валовая выручка (стоимость реализуемой продукции)	120 000	120 000	120 000	120 000
Чистая выручка (за минусом НДС или ЕНП)	100 000	114 300	105 000	115 400
Себестоимость (в том числе ФОТ – 30 000 сумов)	80 000	80 000	80 000	80 000
Прибыль	20 000	34 300	25 000	35 400
<i>Налоги</i>				
НДС (без учета зачета) (ставка в 2018 г. – 20 %, в 2022 г. – 15 %)	20 000	–	15 000	–
Единый социальный платеж (с 2020 г. – социальный налог) (ставка в 2018 г. – 25 %, для МП – 15 %; в 2022 г. – 12 %)	7 500	4 500	3 600	3 600
Налог на имущество (ставка в 2018 г. – 5 %, в 2022 г. – 1,5 %)	3 300	–	1000	1 000
Земельный налог (ставки индексируются каждый год)	1 200	–	1 700	1 700
Налог на прибыль (ставка в 2018 г. – 14 %; в 2022 г. – 15 %)	1 120	–	2 805	–
Единый налоговый платеж (с 2019 г. – налог с оборота) (ставка налога в 2018 г. – 5 %; в 2022 г. – 4 %)	–	5 700	–	4 600
Сумма всех налогов	33 120	10 200	24 105	10 900
Доля всех налогов в валовой выручке, %	27,6	8,5	20,1	9,1

бильное увеличение представлено отношением поступления доходов в госбюджет к ВВП за рассматриваемый период. При декларируемом снижении налогов для предприятий и физических лиц их доля к ВВП растет.

Причиной такой динамики является преобладание среди налогоплательщиков тех, кто предпочитает использовать упрощенный порядок уплаты налогов (293 000 из 300 000 налогоплательщиков в 2018 г.). Лишь 7000 плательщиков применяли общеустановленный порядок налогообложения,

уплачивая НДС, налог на прибыль, налог на имущество и земельный налог. При этом менее одной тысячи налогоплательщиков платили акцизы, налог на недра, а также различные изъятия из прибыли (АО «Навоийский горно-металлургический комбинат» (АО «НГМК»), АО «Алмалыкский горно-металлургический комбинат» (АО «АГМК») и другие) [15]. Именно эти предприятия несли на себе основную налоговую нагрузку. Реальную налоговую нагрузку на бизнес (без учета указанных тысячи предприятий) целесообразно определить методом экспертной оценки на условном примере.

Для демонстрации влияния различных систем налогообложения на деятельность среднестатистического предприятия, использующего общеустановленную систему налогообложения (крупные и средние предприятия) или упрощенную систему налогообложения (малые предприятия), была просчитана налоговая нагрузка в условиях налогообложения (2018 г.) и в условиях налогов, применявшихся после реформирования (2022 г.).

В 2018 г. уровень налогового бремени для крупных и средних предприятий был заметно выше (почти в три раза – 27,6 против 8,5 %), чем для малых предприятия (табл. 1).

Налоговая реформа позволила снизить налоговую нагрузку на крупные и средние предприятия на 7,5 % (с 27,6 до 20,1 %), в то время как нагрузка на малые предприятия с оборотом до 1 млрд сумов почти не изменилась. При этом налоговая нагрузка для малых предприятий с оборотом более 1 млрд сумов увеличилась в 2,5 раза (с 8,5 до 20,1 %).

Анализ эффективности реализации первого направления налоговой реформы позволяет констатировать следующее:

– снижение уровня налоговой нагрузки в целом на экономику незначительное по сравнению с 2018 г. (год начала налоговой реформы); несмотря на предпринимаемые усилия по реформированию налоговой системы в 2021 г. имело место увеличение налоговой нагрузки до 26,7 % к ВВП, а в 2022 г. – на уровне 30,3 % к ВВП (главные причины: значительная часть налоговой нагрузки приходится на крупные предприятия (АО «НГМК», АО «АГМК»); доходная часть государственного бюджета должна быть достаточной для финансирования возрастающих расходов; при снижении налоговой нагрузки государство должно изыскивать выпадающие доходы для покрытия своих расходов; реализация налоговых реформ пришлась на пандемийный период и требовала, с одной стороны, установ-

ления новых налоговых льгот, с другой – финансирования возрастающих расходов бюджета; нестабильная политическая и экономическая ситуация в мире в целом и в республике требует стабильного государственного бюджета);

– произошло в определенной мере уменьшение диспропорций в уровне налогового бремени между хозяйствующими субъектами, уплачивающими налоги по упрощенной и общеустановленной системам налогообложения, за счет отмены налогов на инфраструктуру, отчисления в государственные фонды; снижения ставок налогов (НДС – с 20 до 15%; социальный налог – с 25 до 12 %; НДСФЛ – с 22 до 12 %; налог на имущество – с 5,0 до 1,5 %; налог с оборота – с 5 до 4 % и др.); уменьшения налоговой базы; отмены отдельных льгот.

Результатом реализации первого направления налоговых реформ является снижение налогового бремени для крупных и средних предприятий, а также увеличение для хозяйствующих субъектов с оборотом более 1 млрд сумов; уровень налоговой нагрузки для субъектов хозяйствования, имеющих оборот до 1 млрд сумов, практически не изменился.

Вторым исследуемым направлением налоговой реформы выступает унификация, объединение налогов со схожей налогооблагаемой базой и, как следствие, оптимизация их количества, сокращение и упрощение налоговой отчетности.

Сравнительный анализ особенностей налоговой отчетности до и после реформирования представлен в табл. 2. Анализируя полученные данные, можно констатировать следующее:

1 – проведена определенная работа по сокращению и унификации налогов (отменены инфраструктурный налог, отчисления в государственные фонды, налог на сверхприбыль; оптимизированы путем объединения с другими налогами налог на потребление нефтепродуктов, единый земельный налог; выведен из применения сбор за приобретение и (или) временный ввоз на территорию Республики Узбекистан автотранспортных средств);

2 – введены рентный налог (заменивший налог на недра) и утилизационный сбор (сбор за ввоз автотранспорта);

3 – число налогов и сборов в 2022 г. доведено до 16 против 19 в 2018 г. (по категориям налогоплательщиков): у среднего плательщика общеустановленных налогов количество уплачиваемых обязательных налогов (не учитывая плательщиков акцизов, налогов, связанных с недрами, водой, а также сборов) уменьшилось с восьми в

Количество налогов, сроков налоговой отчетности и уплаты налогов
Table 2. Number of taxes, tax reporting deadlines, tax payment deadlines

Налоги, отчетность, уплата в 2018 г.	Налоги, отчетность, уплата в 2022 г.	Примечание
Сохраненные налоги и сборы		
НДС (ставка 20 %) Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	НДС (ставка 15 %) Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	Внедрение полной системы зачета и возмещения НДС, расширение плательщиков НДС за счет МП и сельхозпредприятий
Акцизный налог Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	Акцизный налог Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	Сокращение плательщиков акцизного налога по импорту
Таможенные пошлины и сборы Сроки уплаты – до или вовремя представления декларации	Таможенные пошлины и сборы Сроки уплаты – до или вовремя представления декларации	Введены нулевые ставки по продовольственным товарам
Налог на прибыль (ставка 14 %) Сроки уплаты – ежемесячные, ежеквартальные Сроки отчетности – ежеквартальные	Налог на прибыль (ставка 15 %) Сроки уплаты – ежемесячные, ежеквартальные Сроки отчетности – ежеквартальные	Из общих поступлений 67% приходится на АО «НГМК» и АО «АГМК», расширение плательщиков за счет МП, инвестиционный вычет и нормы амортизации выросли в два раза
Единый налоговый платеж (ставка 5 %) Сроки уплаты – ежеквартальные Сроки отчетности – ежеквартальные	Налог с оборота (ставка 4 %) Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	ЕНП поменяли на налог с оборота. Введение ограничения оборота размером в 1 млрд сумов обусловило значительное сокращение поступлений в бюджет
НДФЛ (прогрессивная шкала от 0 до 22 %) Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	НДФЛ (единая ставка 12 %) Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	Выравнивание ставки повысило прозрачность доходов, облагаемых налогом и обеспечило стабильность поступления налогов в бюджет
Единый социальный платеж (ставка 25 %, для МП – 15 %) Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	Социальный налог (ставка 12 %) Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	Изменение названия и снижение ставки налога
Налог за пользование недрами Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежеквартальные	Налог за пользование недрами Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	Изменение налогооблагаемой базы по цветным и драгоценным металлам. Снижение ставок налогообложения по драгоценным, редким и цветным металлам, природному газу и газовому конденсату
Бонусы	Бонусы	Выведены из Налогового кодекса в другой закон.
Налог на воду Сроки уплаты – ежемесячные, ежеквартальные Сроки отчетности – ежегодные	Налог на воду Сроки уплаты – ежемесячные, ежеквартальные Сроки отчетности – ежегодные	Ставки налога ежегодно индексируются
Налог на имущество (ставка 5 %) Сроки уплаты – ежемесячные, ежеквартальные	Налог на имущество (ставка 1,5 %) Сроки уплаты – ежемесячные,	С 2022 г. налоговая база не может быть ниже установленной минимальной стоимости

Сроки отчетности – ежегодные	ежеквартальные Сроки отчетности – ежегодные	
<i>Земельный налог</i> Сроки уплаты – ежемесячные, ежеквартальные Сроки отчетности – ежегодные	<i>Земельный налог</i> Сроки уплаты – ежемесячные, ежеквартальные Сроки отчетности – ежегодные	Ставки налога ежегодно индексируются
<i>Госпошлина</i>	<i>Госпошлина</i>	Выведена из Налогового кодекса в отдельный закон
<i>Сборы</i>	<i>Сборы</i>	Из сборов выведен сбор за приобретение и (или) временный ввоз на территорию Узбекистана автотранспортных средств
Объединенные налоги		
<i>Налог на потребление нефтепродуктов</i>	–	Налог объединен с акцизным налогом
<i>Единый земельный налог</i>	–	ЕЗН объединен с земельным налогом
Отмененные налоги		
<i>Налог на инфраструктуру</i>	–	Отменен
<i>Отчисления в госфонды</i>	–	Отменен
<i>Налог на сверхприбыль</i>	–	Отменен
Введенные налоги		
–	<i>Рентный налог</i> Сроки уплаты – ежеквартальные Сроки отчетности – ежеквартальные	Вводится по отдельным природным ресурсам с 2022 г. База близка к налогу на недра – стоимость объема извлекаемых запасов полезных ископаемых, за минусом расходов
–	<i>Утилизационный сбор</i> Сроки уплаты – ежемесячные Сроки отчетности – ежемесячные	Введен с 2021 г. для производителей и импортеров транспортных средств

2018 г. до шести в 2022 г.; у среднего плательщика налогов в упрощенном порядке (с 2019 г. с оборотом до 1 млрд. сумов) количество обязательных налогов увеличилось с трех в 2018 г. до пяти в 2022 г. (рис. 1);

4 – сокращения и упрощения налоговой отчетности не произошло, наблюдается обратная ситуация (по налогу с оборота сроков уплаты налога и сроки отчетности, по налогу на недра отчетность изменились с квартальных на месячные).

Третьим направлением налоговой реформы в ходе исследования является обеспечение устойчивости макроэкономической среды и стабильности формирования государственного бюджета.

Развитие любого цивилизованного государства требует стабильного финансового состояния экономики в целом и отдельных субъектов хозяйствования. Основой финансового состояния государ-

ства выступает его государственный бюджет, включающий доходную и расходную части, соотношение которых определяет потенциал развития государства. Вплоть до 2018 г. государственная политика была ориентирована на профицит государственного бюджета, в то время как с 2018 г. ориентиром государственной политики стало ускоренное экономическое развитие [16; 17]. Смена ориентиров государственной политики неминуемо повлекла сокращение доходной части бюджета и стремительный рост его расходов. При этом имело место увеличение расходной части бюджета уже в течение года после его утверждения (утвержденные на 2021 г. расходы государственных органов в размере 135,6 трлн сумов возрастали дважды и достигли 160,6 трлн сумов, что привело к образованию дефицита госбюджета, сохранившегося и в 2022 г.) (рис. 2).

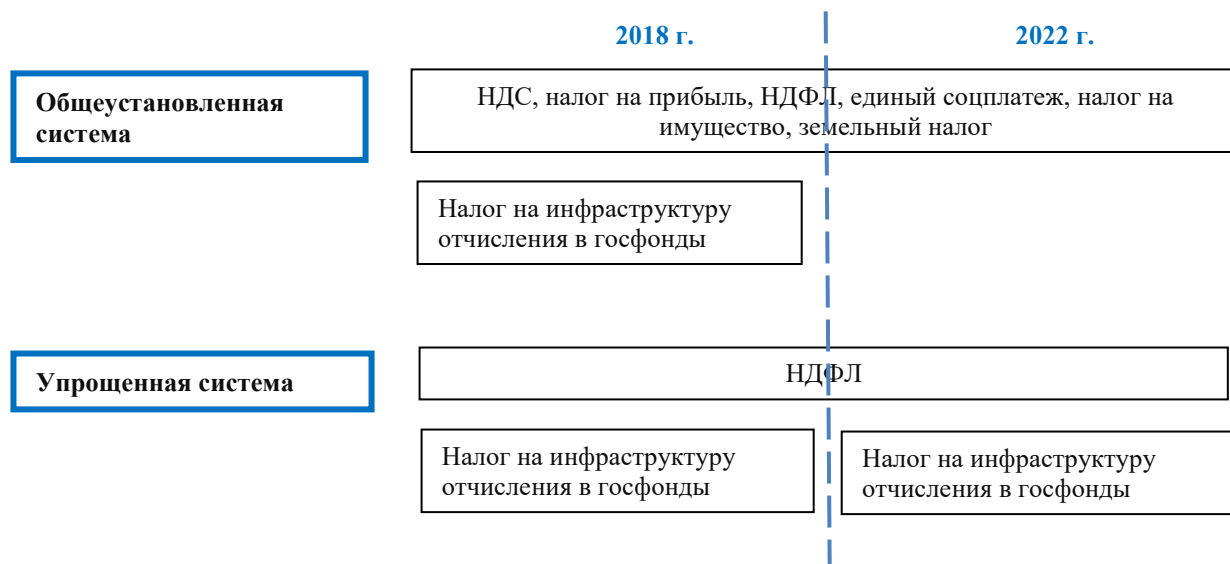


Рис. 1. Анализ налогов, уплачиваемых средним налогоплательщиком (не учитывая плательщиков акцизов, налогов, связанных с недрами, водой, а также сборов)

Fig. 1. Analysis of taxes paid by the average taxpayer (excluding payers of excise taxes, taxes related to mineral resources, water and fees)

Если для утвержденного прогноза на 2020 г. предельный размер дефицита Консолидированного бюджета не был задан, то прогноз на 2021 г. содержал установленный на уровне 6,5 % дефицит, на 2022 г. – на уровне 3 %. Наличие дефицита побуждает к поиску источников его покры-

тия. Можно выделить два способа покрытия дефицита на не инфляционной основе:

- ужесточение налогового администрирования;
- внешние заимствования под гарантию государства.

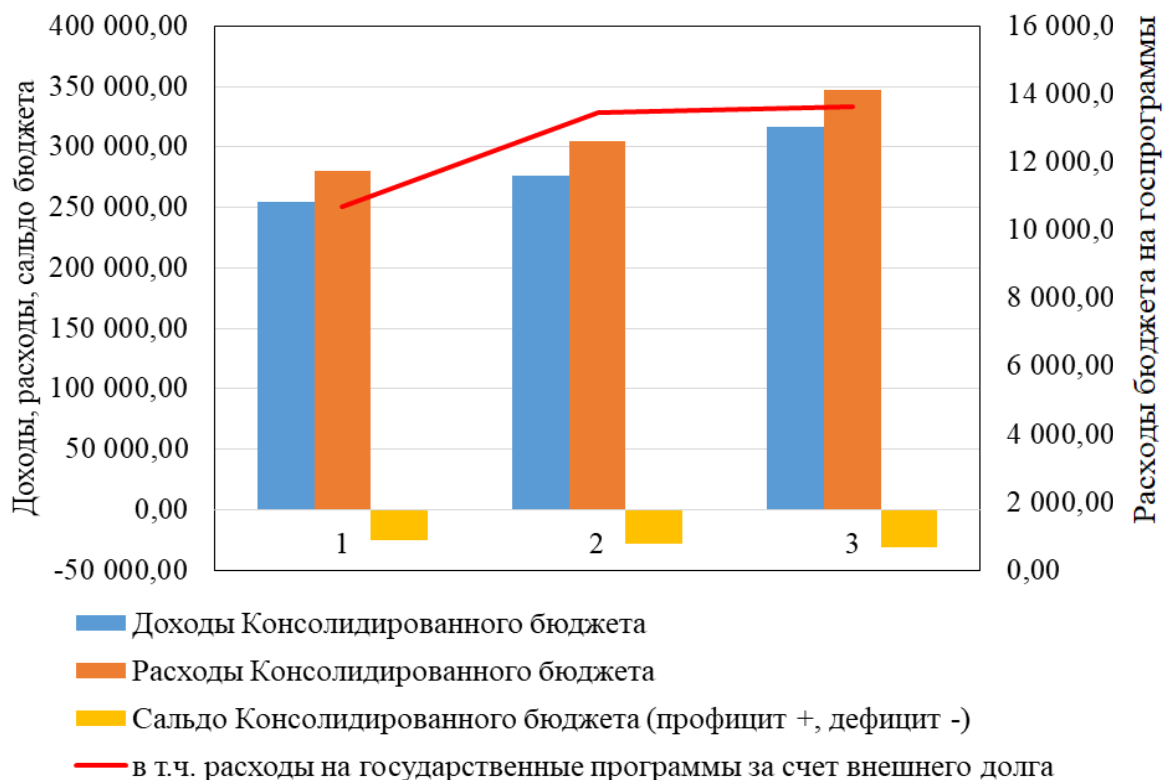


Рис. 2. Динамика параметров бюджета в 2022 – 2024 гг.

Fig. 2. Dynamics of budget parameters in 2022 – 2024

Дефицит бюджета и его покрытия
Table 3. The budget deficit and its coverage

Показатель	Значение		
	на 2020 г.	на 2021 г.	на 2022 г.
Темп роста ВВП, %	5,5	5,1	6,0
Индекс потребительских цен по отношению к декабрю прошлого года, %	12,5 – 13,0	9,0 – 10,0	9,0
Предельный размер дефицита Консолидируемого бюджета от ВВП, %	показатель отсутствует	6,5	3
Предельный объем внешних заимствований под гарантию Правительства, млрд долл.	5,5	5,5	4,5
в том числе на поддержку Государственного бюджета Республики Узбекистан, млрд долл.	2,5	2,2	2,5
Предельный размер госдолга под гарантию Правительства, % к ВВП	показатель отсутствует	60	60

Особенностью является рост с 2018 г. внешних заимствований под гарантию правительства, которые стабилизировались с 2021 г. Основное назначение этих заимствований состояло в покрытии государственного бюджета (табл. 3). Внешние заимствования привлекаются на условиях возвратности и платности, соответственно требуют наличия источников покрытия и вызывают дополнительные расходы бюджета на финансирование процентов.

Такая система получила название система отложенных налогов (снижение налогов вызывает расходы, которые покрываются за счет заимствований, последние, в свою очередь, финансируются за счет будущих налогов). Развитие экономики без опережения потребует покрытия заимствований в будущем за счет роста налогов или заимствований (а это уже «внешняя экономическая зависимость»).

Как известно, темпы роста экономики должны превышать темпы роста других макроэкономических показателей. Рост ВВП, доходов Консолидированного бюджета и курса сумма к доллару сопоставимы друг с другом на протяжении 2018 – 2021 гг. [18; 19]. Это вызывающий опасения фактор, так как свидетельствует о росте экономики не столько за счет наращивания производства, сколько за счет стоимостной (курсовой) составляющей. Значительную роль в 2020 – 2021 гг. сыграли ограничения по Covid. После пандемии проявился другой фактор – геополитическая ситуация в мире. Она характеризуется замедлением темпов развития мировой экономики и, в первую очередь, в постсоветском пространстве. Вместе с тем экономика Узбекистана в

значительной степени интегрирована в мировую экономику: более половины внешнеторгового оборота Республики приходится на страны СНГ, граждане Узбекистана получили из этих стран в 2021 г. денежных переводов на общую сумму 8,1 млрд долларов, в то время как экспорт узбекской продукции (кроме золота) обеспечил всего около 11 млрд долларов.

Налоговая система испытывает влияние значительно возросшего совокупного внешнего долга до 212,8 % (с 2018 по 2021 гг.), обеспечившего увеличение отношения государственного долга к ВВП до 38 %.

Тем не менее имеют место и некоторые позитивные факторы. Рост золотовалютных резервов, достигших уровня 35,1 млрд долларов, был обусловлен благоприятной конъюнктурой рынка, можно также отметить стабильность банковской системы в Республике Узбекистан и рост опережающими темпами заработной платы работников (табл. 4).

Совокупный внешний долг включает правительственный и гарантированный правительством (государственный внешний долг), а также негарантированный (частный) внешний долг. При этом необходимо обратить внимание, что к «частному сектору» отнесли компании и банки, имеющие долю государства в капитале. В 2021 г. произошло погашение государством основного долга в размере 919,9 млн долларов и процентов по ним на сумму 370,9 млн долларов. Коммерческие предприятия и организации выплатили кредиторам 4,5 и 523,3 млн долларов.

Следуя тенденциям большинства стран, Центральный банк Республики 17 марта 2022 г. уве-

Макроэкономических показателей
Table 4. Macroeconomic indicators

Показатель	Значение показателя по годам				Рост/снижение, 2021 к 2018 гг., %
	2018	2019	2020	2021	
ВВП по среднегодовому курсу, млрд долл.	52,2	62,2	59,4	69,1	132,4
Доходы консолидированного бюджета по среднегодовому курсу, млрд долл.	13,7	16,1	15,4	18,5	135
Официальный курс сума к доллару в среднем за год, сум	7787,8	8513,6	10 148,3	10625,5	136,4
Совокупный внешний долг, млрд долл.	17,2	24,6	34,2	39,6	212,8
в т. ч. государственный внешний долг, млрд долл.	10	15,9	21,4	23,9	239
Отношение государственного (внешнего и внутреннего) долга к ВВП, %	28,3	29,7	39	38	-
Сумма соглашений о внешнем заимствовании под госгарантию, в млрд долл.	3	8,9	5,5	5	-
Золотовалютные резервы, млрд долл.	27,9	28,8	34,2	35,1	125,8
Внешнеторговый оборот (всего), млрд долл.	33,8	42,2	35,4	42,1	124,5
в т.ч. экспорт, млрд долл.	14,3	17,9	14,9	16,6	116
в т.ч. импорт, млрд долл.	19,5	24,3	20,4	25,5	130,7
Отрицательное сальдо внешне-торгового оборота, млрд долл.	-5,3	-6,3	-6,0	-8,8	-
Ставка рефинансирования Центрального банка, %	14	16	15	14	-
Средняя банковская ставка по депозитам в сумах					
для физических лиц, %	18,5	17	17	20,2	-
для юридических лиц, %	15,2	14	14,4	15,1	-
Объем валютных переводов гражданами в Узбекистан, млрд долл.	5	6	6	8,1	162
Средняя заработная плата, сум	1 800 000	2 300 000	2 700 000	3 200 000	177,7
Минимальная установленная заработная плата, сум	202 730	634 880	679 330	822 000	405,5

личил ставку рефинансирования до 17 %, в результате наметилось замедление роста инвестиций. Причиной этого послужили зависимость от российского импорта капитала и банковского финансирования государственных и частных инвестиционных проектов: сокращение «свободной» денежной массы в российской экономике, более жесткие требования к заемщикам во избежание финансирования терроризма обусловили более серьезный отбор проектов для финансирования. Растущая цена на сырье на мировых рынках (в том числе золото, медь и природный газ), снижение объема денежных переводов на 6 % валового внутреннего продукта в совокупности послужили причиной увеличения дефицита счета текущих операций в 2022 г., который может рефинансироваться путем новых государственных заимствований или использованием резервов. В результате прогнозируется общий дефицит бюджета порядка 4 % и государственный долг на уровне 42 % [20].

В качестве четвертого исследуемого направления налоговой реформы рассмотрим совершенствование и обеспечение стабильности налогового законодательства, нормативно-правовой базы, усиление защиты прав и законных интересов добросовестных налогоплательщиков.

Упрощение налогового законодательства преимущественно было ориентировано на крупный и средний бизнес. В то же время малый бизнес столкнулся с усложнением налогового законодательства, особенно для компаний с оборотом более 1 млрд сумов. Если до 2019 г. компании платили три достаточно простых для исчисления налога, то с 2019 г. они стали платить более сложные налоги для исчисления и контроля за правильностью определения (НДС и налог на прибыль), что повлекло возникновение новых проблем [21 – 23].

Проделана работа по предотвращению противоречий и нестыковок в налоговых и сопряженных нормативно-правовых актах в той или иной мере, кроме того государственным налоговым комитетом достаточно эффективно проводится работа по поддержке добросовестных налогоплательщиков.

Стабильность налогового законодательства возможно обеспечить в результате осуществления следующих мер: за 30 лет независимости Республики Узбекистан это уже четвертое кардинальное изменение налогового законодательства. При этом начатая еще в 2018 г. налоговая реформа до сих пор не реализована в полной мере. Ежегодно вносятся те или иные изменения и дополнения, что приводит к сложностям у налогоплательщиков. Например, начиная с 2019 г., принята про-

межуточная система исчисления НДС. С вступлением в силу в 2020 г. Налогового кодекса рассматриваемая система была отменена. Изначально была внедрена система, ограничивающая зачет НДС по приобретенным основным фондам, однако через год данные ограничения были сняты. Такие введения ограничений и их скорые отмены имели место почти ежегодно с начала реформ. Идет развитие налоговой системы, однако частые изменения законодательства вызывают путаницу и сложности у налогоплательщиков; возникают просрочки платежей.

В качестве заключительного (пятого) исследуемого направления налоговой реформы рассмотрим совершенствование форм, механизмов и инструментария налогового контроля, в том числе путем повсеместного внедрения современных информационно-коммуникационных технологий.

По этой части налогового реформирования реализованы или еще находятся в стадии завершения масштабные мероприятия. В частности, за последние три года введены (и вводятся) информационно-коммуникационные технологии по налоговому контролю:

- электронные системы (анализ налогового риска с сегментацией налогоплательщиков в зависимости от уровня риска неисполнения или неполного исполнения ими налоговых обязательств; налоговая отчетность через личный кабинет налогоплательщика; регистрация налогоплательщиков и их счетов);
- специальная система регистрационного учета плательщиков НДС;
- электронные счета-фактуры с внедрением идентификационных кодов товаров и услуг (ИКПУ), а также система выдачи информации о коэффициентах налогового разрыва по НДС;
- система регистрации и сканирования специальных контрольных меток на основе QR-кодов;
- информационная система онлайн-кассовых аппаратов и онлайн-терминалов;
- электронный сервис E-Ijara (ijara.soliq.uz), предназначенный для учета договоров аренды недвижимости;
- информационная система E-Aktiv (E-ombor, виртуальный склад) для учета основных средств, нематериальных активов и товарно-материальных ресурсов, ведения анализа, онлайн-учета и отслеживания поступлений и остатка товаров.

Наряду с позитивной оценкой, проделанной в большом объеме работы по автоматизации налогового контроля, необходимо отметить следующее:

1. Часто вышеуказанные продукты вводятся не до конца отработанными и не прошедшими экспертную оценку. Например, перечень номенклатурных позиций товаров и услуг, зарегистрированных в ИКПУ, включает 88 000 наименований. При этом предприниматели обнаруживали достаточно распространенные и простые ошибки (одинаковая продукция имела разные коды, наименования содержали грамматические ошибки, те или иные товары отображались в несвойственных им категориях). Разработчики признали, что количество товаров может быть более 1 млн единиц, что обусловило появление ошибок в формировании кодов.

2. Не всегда эффект от внедрения систем был положительным и ощутимым. Например, внедрение в 2020 г. системы маркировки алкогольной и табачной продукции с целью ее легализации не сопровождалось последующим ростом объема и доходов от продажи этой продукции по итогам 2021 г.

3. Электронные продукты, которые внедрялись в 2020 – 2021 гг., были предварительно не апробированы налогоплательщиками, в результате у них возникали многочисленные вопросы и недовольства. Это побуждало разработчиков к изменению сроков внедрения систем, отмене или отсрочке штрафов, если налогоплательщики не исполняли требования этих систем – к доработке и тестированию среди налогоплательщиков. Стремление внедрить рассматриваемые системы в кратчайшие сроки снижает их эффективность в результате необходимости последующих корректировок и в целом негативно отражается на эффективности системы налогового администрирования.

Выводы

Несмотря на полученные позитивные результаты трансформации системы налогообложения, сохраняются определенные резервы улучшения ее функционирования методологического и практического характеров.

Имеют место проблемы возврата НДС налогоплательщикам. Определенная часть налогоплательщиков по-прежнему прибегает к услугам фирм-однодневок при осуществлении своей деятельности. Статистика Государственного налогового комитета Республики Узбекистан свидетельствует, что анализ ситуации по уплате НДС на основе использования программного продукта «Риск-анализ» позволил увеличить список предварительно выявленных 396 «сомнительных» компаний еще на 129 единиц. Обеспечение обоснованного возврата НДС требует разработки научно обоснованной методики, которая бы

включала четкие положения обо всех используемых процедурах.

Как показывает опыт ряда стран, комплексная трансформация налоговой политики немыслима без совершенствования налогового регулирования рационального природопользования. В то же время в действующей налоговой системе Узбекистана экологическим налогам пока не уделяется значительного внимания. В стране не проработан механизм и отсутствуют соответствующие финансовые инструменты, направленные на предотвращение загрязнения окружающей среды или компенсации ущерба природе. Следовательно, возникает еще один важный вопрос, который необходимо учитывать в перспективе для улучшения системы налогов – это усиление экологической направленности налогообложения.

Развития налоговой системы в перспективе видится по следующим направлениям: снижение налогового бремени предприятий, влияния уровня налогов на совокупные расходы и цены продукции (работ, услуг), повышение значимости перераспределительной функции налогового механизма, в части имущественных налогов, стимулирование инвестиционной активности компаний, увеличение суммы возврата (возмещения) налоговых средств для налогоплательщиков (с целью минимизации неофициальной деятельности).

Современная налоговая система призвана обеспечить в экономике такие условия, которые бы стимулировали рост конкурентоспособности производств и субъектов, способствовали опережающему росту доходов работников, занятых в реальном секторе экономики, ресурсосбережению на различных этапах производственного процесса, экологической устойчивости, здоровому образу жизнедеятельности населения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Муминова Э.А., Усманова З.М. Исследование влияния налоговых реформ на функционирование системы налогообложения Республики Узбекистан. Часть 1. *Вестник Сибирского государственного индустриального университета*. 2024;2(48):159–167. [http://doi.org/10.57070/2304-4497-2024-2\(48\)-159-167](http://doi.org/10.57070/2304-4497-2024-2(48)-159-167).
2. Сидорова Е.Ю., Джураев А.М. Совершенствование налоговой системы Узбекистана. *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*. 2021;17(7(400)):1392–1408.
3. Шодиев О.А. Особенности применения упрощенной системы налогообложения в Узбекистане. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2018;5-2:180–183.

4. Муратбаев Б.Б. Проблемы совершенствования бюджетно-налоговой системы Узбекистана. *Экономика и социум*. 2023;1-2(104): 385–390.
5. Холмуминов З.А. Налоговая политика Узбекистана: цели, структура и перспективы. *Бенефициар*. 2020;85:18–24.
6. Kurpayanidi K.I., Tolibov I.Sh., Yakubzhonova F. To the problem of need of reforming of tax systems in the Republic of Uzbekistan. *Economy and Business: Theory and Practice*. 2018;12-2:13–16.
7. Кузиева Н.Р. Пути совершенствования налогового механизма для субъектов малого бизнеса и предпринимательства в Республике Узбекистан. *Бенефициар*. 2019;46: 31–36.
8. Боротов Ш.Ж.У. Основные направления совершенствования налоговой системы Республики Узбекистан в условиях цифровой экономики. *Вестник науки и образования*. 2021;7-3(110):44–46.
9. Расулев А.Ф., Воронин С.А. Новая архитектура построения налоговой системы Республики Узбекистан. *Экономика и финансы (Узбекистан)*. 2020;3:51–84.
10. Расулев А., Воронин С., Мухитдинов З. Реформа налогообложения в Республике Узбекистан: используемые подходы и их соответствие положениям ведущих научных школ. *Общество и экономика*. 2020;7: 75–85.
11. Тулаков У.Т. Результаты налоговых реформ, осуществляемых в Узбекистане. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2020;3-2(61):190–194.
12. Оганьян А.Г., Янченко Д.В. Оптимизация налогового регулирования как фактор устойчивого развития региональных социально-экономических систем. *Финансовая экономика*. 2022;12:52–54.
13. Юлдашов К.М. Особенности налоговой политики в республике Узбекистан. В кн.: *Многополярный мир в фокусе новой действительности. Материалы XIII Евразийского экономического форума молодежи*. Екатеринбург: Уральский государственный экономический университет, 2023:137–143.
14. Гиясов С.А., Ваккосов С.А. Анализ результатов реформ, проведенных в сфере администрирования налога на добавленную стоимость. *Бенефициар*. 2020;82:3–5.
15. Воронин С.А., Корабоев Б.У., Убайдуллаева А.Х. Развитие промышленного комплекса Узбекистана в условиях кардинальной реформы налогообложения. В кн.: *Национальные экосистемы. Сборник научных трудов по итогам проведения I-III Международных научно-практических конференций*. Курган, 2023: 217–222.
16. Rasulev A., Voronin S. Reform of taxation in the republic of Uzbekistan: new risks and new opportunities. *Часопис економічних реформ*. 2020;2(38):60–70.
17. Niyazmetov I.M., Rakhmonov A.S., Otabekov O. Economic growth and optimal tax burden: a case of Uzbekistan's economy. *Journal of Tax Reform*. 2023;9(1):47–63.
18. Abdieva R., Baigonushova D. Globalization and tax competition in central Asian countries. *Reforma*. 2022;1(93):45–52.
19. Сержанов А.М. Приоритетные направления совершенствования налоговой системы региона. В кн.: *Фотинские чтения – 2023 (весеннее собрание). Сборник материалов юбилейной, X Международной научно-практической конференции*. Ижевск, 2023: 310–314.
20. Конфликт на Украине замедлит экономический рост в Узбекистане до 3,6 процента вместо ожидаемых 6 процентов – Всемирный банк. URL: <https://podrobno.uz/cat/economic/konflikt-na-ukraine-zamedlit-ekonomicheskij-rost-v-uzbekistane-do-3-6-protsesta-vmesto-ozhidaemykh-6> (дата обращения 06.09.2024).
21. Niyazmetov I.M. Estimating value added tax gap in Uzbekistan. *Finance: Theory and Practice*. 2023;27(2):131–139. <http://dx.doi.org/10.26794/2587-5671-2023-27-2-131-139>.
22. The Central Bank of Uzbekistan (CBU). Monetary policy review. IV quarter, 2021. *Central Bank of the Republic of Uzbekistan. Tashkent*; 2022. Available at: https://cbu.uz/upload/iblock/968/Monetary-Policy-Review-for-Q4_-2021_.pdf. (дата обращения 06.09.2024).
23. Awasthi R., Engelschalk M. Taxation and the shadow economy: How the tax system can stimulate and enforce the formalization of business activities. *World Bank Policy Research Working Paper*. 2018;(8391). URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/29603/WPS8391.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. (дата обращения 06.09.2024).

REFERENCES

1. Muminova E.A., Usmanova Z.M. Investigation of the influence of tax reforms on the functioning of the taxation system of the Republic of Uzbekistan. Part 2. *Bulletin of the Siberian*

- State Industrial University*. 2024;2(48): 159–167. (In Russ.).
[http://doi.org/10.57070/2304-4497-2024-2\(48\)-159-167](http://doi.org/10.57070/2304-4497-2024-2(48)-159-167)
2. Sidorova E.Yu., Juraev A.M. Improvement of the tax system of Uzbekistan. *Nacional'nye interesy: priority i bezopasnost'*. 2021;17(7(400)):1392–1408. (In Russ.)
 3. Shodiev O.A. Features of the simplified taxation system in Uzbekistan. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*. 2018;5-2:180–183. (In Russ.)
 4. Muratbayev B.B. Problems of improving the budget and tax system of Uzbekistan. *Ekonomika i socium*. 2023;1-2(104):385–390. (In Russ.)
 5. Kholmuminov Z.A. Tax policy of Uzbekistan: goals, structure and prospects. *Beneficiar*. 2020;85:18–24. (In Russ.)
 6. Kurpayanidi K.I., Tolibov I.Sh., Yakubzhonova F. To the problem of need of reforming of tax systems in the Republic of Uzbekistan. *Economy and Business: Theory and Practice*. 2018;12-2:13–16. (In Russ.)
 7. Kuzieva N.R. Ways to improve the tax mechanism for small businesses and entrepreneurship in the Republic of Uzbekistan. *Beneficiar*. 2019;46:31–36. (In Russ.)
 8. Borotov Sh.Zh.U. The main directions of improving the tax system of the Republic of Uzbekistan in the digital economy. *Vestnik nauki i obrazovaniya*. 2021;7-3(110):44–46. (In Russ.)
 9. asulev A.F., Voronin S.A. New architecture of the tax system of the Republic of Uzbekistan. *Ekonomika i finansy (Uzbekistan)*. 2020;3:51–84. (In Russ.)
 10. Rasulev A., Voronin S., Mukhitdinov Z. Tax reform in the Republic of Uzbekistan: the approaches used and their compliance with the provisions of leading scientific schools. *Ekonomika i finansy (Uzbekistan)*. 2020;7: 75–85. (In Russ.)
 11. Tulakov U.T. The results of tax reforms implemented in Uzbekistan. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*. 2020;3-2(61):190–194. (In Russ.)
 12. Ohanyan A.G., Yanchenko D.V. Optimization of tax regulation as a factor of sustainable development of regional socio-economic systems. *Finansovaya ekonomika*. 2022;12:52–54. (In Russ.)
 13. Yuldashov K.M. Features of tax policy in the Republic of Uzbekistan. In: *Mnogopolyarnyj mir v fokuse novoj dejstvitel'nosti. Materialy XIII Evrazijskogo ekonomicheskogo foruma molodezhi. Ural'skij gosudarstvennyj ekonomicheskij universitet*. Ekaterinburg, 2023:137–143. (In Russ.)
 14. Giyasov S.A., Vakkosov S.A. Analysis of the results of reforms carried out in the field of value added tax administration. *Beneficiary*. 2020; 82:3–5. (In Russ.)
 15. Voronin S.A., Koraboev B.U., Ubaidullayeva A.H. The development of the industrial complex of Uzbekistan in the context of cardinal tax reform. In: *National ecosystems. collection of scientific papers on the results of the I-III International scientific and practical conferences*. Kurgan, 2023: 217–222. (In Russ.)
 16. Rasulev A., Voronin S. Reform of taxation in the republic of Uzbekistan: new risks and new opportunities. *Часопис економічних реформ*. 2020;2(38):60–70.
 17. Niyazmetov I.M., Rakhmonov A.S., Otabekov O. Economic growth and optimal tax burden: a case of Uzbekistan's economy. *Journal of Tax Reform*. 2023;9(1):47–63.
 18. Abdieva R., Baigonushova D. Globalization and tax competition in central Asian countries. *Reforma*. 2022;1(93):45–52.
 19. Serzhanov A.M. Priority directions for improving the tax system of the region. In: *Fotinsky readings – 2023 (spring meeting). Collection of materials of the jubilee, X International scientific and practical conference*. Izhevsk. 2023:310–314. (In Russ.)
 20. *Conflict in Ukraine will slow down economic growth in Uzbekistan to 3.6 percent instead of the expected 6 percent – World Bank*. Available at: <https://podrobno.uz/cat/economic/konflikt-na-ukraine-zamedlit-ekonomicheskij-rost-v-uzbekistane-do-3-6-protsesta-vmesto-ozhidaemykh-6> (Accessed: 06.09.2024). (In Russ.)
 21. Niyazmetov I.M. Estimating value added tax gap in Uzbekistan. *Finance: Theory and Practice*. 2023;27(2):131–139.
<http://dx.doi.org/10.26794/2587-5671-2023-27-2-131-139>.
 22. The Central Bank of Uzbekistan (CBU). Monetary policy review. IV quarter, 2021. *Central Bank of the Republic of Uzbekistan. Tashkent*; 2022. Available at: https://cbu.uz/upload/iblock/968/Monetary-Policy-Review-for-Q4_-2021_.pdf. (Accessed: 06.09.2024).
 23. Awasthi R., Engelschalk M. Taxation and the shadow economy: How the tax system can stimulate and enforce the formalization of business activities. *World Bank Policy Research Working Paper*. 2018;(8391). URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/29603/WPS8391.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. (Accessed: 06.09.2024).

Сведения об авторах:

Муминова Элнорахон Абдукаримовна, Dsc, профессор, заведующий кафедрой «Экономика» Ферганского политехнического института, Узбекистан, г. Фергана

E-mail: e.muminova@ferpi.uz

ORCID: 0000-0002-1226-7568

Усманова Зулфия Мусаевна, старший преподаватель кафедры «Экономика» Ферганского политехнического института, Узбекистан, г. Фергана

E-mail: z.usmanova@ferpi.uz

ORCID: 0000-0002-6018-8266

Information about the authors:

Elnorakhon A. Muminova, Dsc., Professor, Head of the Department of Economics of the Fergana Polytechnic Institute, Uzbekistan, Fergana

E-mail: e.muminova@ferpi.uz

ORCID: 0000-0002-1226-7568

Zulfiya M. Usmanova, Senior lecturer of the Department of Economics of the Fergana Polytechnic Institute, Uzbekistan, Fergana

E-mail: z.usmanova@ferpi.uz

ORCID: 0000-0002-6018-8266

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
The authors declare that there is no conflict of interest.

Поступила в редакцию 24.05.2024

После доработки 30.05.2024

Принята к публикации 03.06.2024

Received 24.05.2024

Revised 30.05.2024

Accepted 03.06.2024