

© 2024

УДК: 336.027

**Алишер Расулев**

доктор экономических наук, профессор Ташкентского государственного экономического университета (г. Ташкент, Республика Узбекистан)  
(e-mail: arasulev@yandex.ru)

**Сергей Воронин**

доктор экономических наук, главный специалист  
Института бюджетно-налоговых исследований  
при Министерстве экономики и финансов Республики Узбекистан, профессор Ташкентского филиала Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова  
(г. Ташкент, Республика Узбекистан)  
(e-mail: Sergey\_voronin63@yahoo.com)

**Бобур Корабоев**

руководитель проекта по совершенствованию рейтингов  
Института бюджетно-налоговых научных исследований  
при Министерстве экономики и финансов Республики Узбекистан,  
преподаватель Ташкентского филиала Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова  
(г. Ташкент, Республика Узбекистан)  
(e-mail: qoraboyev.bobur@mail.ru)

## **МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН**

В статье рассматриваются актуальные вопросы совершенствования методологии налогообложения юридических лиц. Проведена оценка учета базовых положений ведущих научных школ при осуществлении кардинальной реформы налогообложения в Республике Узбекистан в период 2019–2020 гг. Обоснованы предложения по развитию классификации налоговых платежей в условиях нарастания глобальных и внутренних вызовов. Даны рекомендации по обеспечению сбалансированности хозяйственных связей между базовыми отраслями национальной экономики.

**Ключевые слова:** методология налогообложения, налоговая реформа, классификационные признаки, ценообразование, эквивалентный обмен, ценовая и налоговая политика государства.

DOI: 10.31857/S0207367624030023

В Республике Узбекистан происходят масштабные преобразования. Это касается и сферы налогообложения. Новой редакцией Конституции Республики Узбекистан, принятой в результате проведенного 30 апреля 2023 г. Референдума, закреплены важные положения для формирования налоговой политики, в частности: «Льготы устанавливаются только в соответствии с законом и должны соответствовать принципам социальной справедливости» (статья 19); «Граждане обязаны платить установленные законом налоги и сборы. Налоги и сборы должны быть справедливыми и не должны препятствовать осуществлению гражданами своих конституционных прав» (статья 63)<sup>1</sup>. На этих основополагающих принципах

---

<sup>1</sup> Конституция Республики Узбекистан: принята 8.12.1992 г. (Газета «Народное слово» от 15.12.1992 г., № 247 (438). Национальная база данных законодательства. Новая редакция (2023). URL: <https://lex.uz/docs/35869#43446>

будут проводиться дальнейшие преобразования налоговой сферы, направленные как на создание среды, благоприятной для развития предпринимательства, так и на обеспечение бюджета страны необходимыми средствами.

С 1 января 2019 г. в республике внедрена новая система налогообложения, а с начала 2020 г. новшества были закреплены законодательно с утверждением обновленного Налогового кодекса. Изменения в налоговом законодательстве, внесенные за последние годы, оказали существенное влияние и на деятельность юридических лиц, и на формирования средств государственного бюджета. Оценить эффективность реализованных мер в полной мере можно будет только через достаточно длительный период времени. Но уже сейчас можно увидеть определенные изменения, которые произошли на макроуровне.

Если рассмотреть последствия налоговых реформ, то можно увидеть, что в структуре бюджетных доходов за период 2018–2022 гг. доля поступлений по прямым налогам возросла с 19,5 до 31,9%, или на 12,4 процентных пункта.

За тот же период доля поступлений по ресурсным налогам снизилась с 16,0 до 11,8%, или на 4,2 процентных пункта. Удельный вес поступлений по косвенным налогам снизился с 52,2 до 35,3%, или на 16,9 процентных пункта.

В то же время за данный период возросли доходы от приватизации государственной собственности, доходы по штрафным санкциям, а также по некоторым другим платежам.

Узбекистан в последние годы принял ряд мер, направленных на ускорение процесса вступления страны во Всемирную торговую организацию. Осуществляется адаптация применяемой в настоящее время налоговой системы под требования ВТО. Если данную задачу не решить своевременно, то отдельные отрасли экономики и предприятия могут испытать серьезные финансовые трудности.

В целом по республике прибыль до уплаты налога на прибыль возросла с 21,9 трлн сум. в 2019 г. до 46,3 трлн сум. в 2023 г. (за период с января по август соответствующего года). Наибольшая часть прибыли приходится на предприятия обрабатывающей промышленности — 82,5% от всей полученной прибыли. При этом сфера электро-снабжения, подачи газа, пара и кондиционирования воздуха получила убытки за январь–август 2023 г. в размере 5,0 трлн сум. Наибольшие убытки приходятся на такие крупные предприятия, как АО «Национальные электрические сети Узбекистана» — 1 584,2 млрд сум., АО «Узбекистон темир йуллари» — 981,7 млрд сум., «Ассоциация предприятий текстильной и швейно-трикотажной промышленности» — 579,5 млрд сум., АО «Узкимесаноат» — 251,3 млрд сум.<sup>2</sup>

Производственно-финансовое состояние отраслей экономики характеризует динамика просроченной кредиторской и дебиторской задолженности предприятий. Объем просроченной кредиторской задолженности (ПКЗ) в республике увеличился с 2,1 трлн в 2019 г. до 14,4 трлн сум. в 2023 г., или в 6,8 раза (по состоянию на 1 сентября соответствующего года). Объем просроченной дебиторской задолженности (ПДЗ) за тот же период увеличился с 1,3 трлн до 15,8 трлн сум., или в 12,2 раза.

По состоянию на 1 сентября 2023 г. на предприятия с участием государства приходилось 1,9% от всей суммы дебиторской задолженности, а на предприятия с частной собственностью — 98,1%.

<sup>2</sup> Данные Агентства по статистике при Президенте Республики Узбекистан. URL: <https://stat.uz/ru/>

Неблагоприятная динамика объема просроченной задолженности свидетельствует о наличии проблем в базовых отраслях экономики, влияющих на возможность уплаты ими налогов и получения необходимой чистой прибыли для развития деятельности.

Целью исследования является разработка предложений по совершенствованию методических и практических подходов к формированию налоговой системы на основе обобщения теоретических положений признанных научных школ. Задачами исследования являются изучение теоретических основ налогообложения, сопоставление критериев реформы системы налогообложения Республики Узбекистан и научных основ налогообложения, совершенствование классификации налогов и обязательных платежей, адаптация предлагаемой классификации к механизму ценообразования, обоснование необходимости корректировки базового теоретико-экономического положения «равновеликая прибыль на равновеликий капитал» в условиях формирования социально-ориентированной рыночной экономики, обеспечения сбалансированности межотраслевых связей базовых отраслей экономики.

Президентом Узбекистана 25 декабря 2023 г. подписан Закон о Государственном бюджете страны на 2024 г. На этот год прогнозируется рост ВВП на 5,6–5,8%, инфляции – 8–10%. Лимит по дефициту консолидированного бюджета утвержден на уровне 4% (52,6 трлн сум.)<sup>3</sup>. Базовые ставки по налогам останутся без изменений. Поэтому для увеличения поступлений планируется расширять доходную базу бюджета, пересматривать и постепенно отменять предоставленные налоговые и таможенные льготы, в зависимости от их эффективности. Кроме того, намечено постепенно гармонизировать налоговую и бюджетную политику с требованиями Всемирной торговой организации (ВТО). Государственный долг страны не должен превышать макроэкономический безопасный уровень в 60% к ВВП, а в среднесрочной перспективе – 50% к ВВП.

На 2024 г. будут сохранены действующие ставки по налогу на прибыль (15%, для отдельных категорий – 20%), налогу на доходы физических лиц (12%), социальному налогу (бюджетные организации – 25%, остальные – 12%), ставка по налогу с оборота – 4%, а также сборы за транзит автомобилей через территорию страны и сборы за право реализации алкогольной продукции. Кроме того, не меняются ставки по НДС (12%), акцизному налогу на услуги мобильной связи (10%), земельному налогу на земли сельскохозяйственного назначения (0,95%), налогу на имущество юридических лиц (1,5%)<sup>4</sup>.

С 1 января 2024 г. увеличивается ставка акциза на спирт в 2 раза – с 7400 до 14900 сум. за 1 л. С 1 апреля ставка акциза на бензин с повышенным содержанием вредных газов индексируется на 12% (1 л бензина Аи-80 подорожает на 1%, или 88 сум., метан – на 3%, или 84 сум.), при этом ставки акциза на бензин с октановым числом 91 и выше не меняются. С этого же периода вводится акциз в размере

<sup>3</sup> Утвержден бюджет Узбекистана на 2024 г. Главное. URL: <https://www.gazeta.uz/ru/2023/12/26/budget-2024/>

<sup>4</sup> Как предлагается изменить налоги в 2024 г. в Узбекистане. Министерство экономики и финансов о налоговой политике на 2024 г. URL: <https://www.gazeta.uz/ru/2023/11/01/tax-2024-uzbekistan/>

500 сумов за 1 л на газированные напитки, содержащие сахар, с учетом возможного увеличения заболеваний, в том числе диабета, при чрезмерном потреблении.

С 1 июля 2024 г. вводится утилизационный сбор в размере 0,3% БРВ (990 сумов), исходя из веса одной автомобильной шины (за кг). Исходя из веса шины легкого авто (от R13 до R20), сбор составит от 6200 до 16 200 сум., а грузовиков (от R16 до R18) – от 11 300 до 58 800 сум.

Министерством экономики и финансов предложены и другие меры, направленные на улучшение действия отдельных инструментов налоговой политики. В целом объем налоговых поступлений в 2024 г. прогнозируется на уровне 212,6 трлн сум., что на 29,2 трлн сум. больше прогнозного показателя на 2023 г. Доходы от налога на прибыль увеличатся до 39,7 трлн сум., по налогу на доходы физических лиц – с 9,98 трлн до 15,9 трлн сум.<sup>5</sup>

Поступления от НДС ожидаются на уровне 74,04 трлн сум. (прогноз на 2023 г. – 63,7 трлн сум.), акцизного налога – 17,5 трлн сум. (13,98 трлн сум.), таможенных пошлин – 14,8 трлн сум. (5,7 трлн). Поступления от НДС ожидаются на уровне 74,04 трлн сум. (прогноз на 2023 г. – 63,7 трлн сум.), акцизного налога – 17,5 трлн сум. (13,98 трлн, таможенных пошлин – 14,8 трлн сум. (5,7 трлн).

Станет ли фискальная политика эффективней от новых введенных мер? Для ответа на этот вопрос необходимо рассмотреть эволюцию развития налогообложения за последние годы. Новшества, введенные за последние годы в налоговое законодательство Республики Узбекистан, оказали существенное влияние на деятельность хозяйствующих субъектов. В настоящее время уже можно оценить, насколько принятые меры соответствовали научным основам налогообложения. Целесообразно рассмотреть для начала, как в экономической теории развивались базовые идеи налогообложения. Фундаментальные основы налогообложения формировались на базе классической экономической теории. Адам Смит считал налоги источником пополнения бюджета и справедливой платой за услуги государства. Базовым утверждением данного научного направления является методологический подход о приоритете «предложения» над «спросом». Рынок признается автоматическим регулятором торговых отношений<sup>6</sup>.

На этих фундаментальных основах сформировалась теория обмена. Ее сущность проявляется в возмездном характере налогообложения. В соответствии с данной теорией все граждане покупают у государства общественные блага (безопасность, судебную защиту и др.), и за это они должны уплачивать налоги<sup>7</sup>. Давид Рикардо подчеркивал, что налоги являются источником зла, препятствуя накоплению капитала. По его мнению, налоги должны начисляться в первую очередь на предметы роскоши. Данный экономист обосновал теорию необлагаемого минимума для физических лиц<sup>8</sup>.

Концепция «обмена» в начале XX в. постепенно преобразовалась в трудах Франческо Нитти в теорию удовлетворения «коллективных потребностей». В этой теории платой за удовлетворение коллективных потребностей являются

<sup>5</sup> Курс 1 доллара США на 03.01.2024 г. составляет 12 352,86 сумов. URL: <https://cbu.uz/ru/>

<sup>6</sup> Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо. 2007.

<sup>7</sup> Фридман М. Конспект лекций по науке о финансах. Налоги и налогообложение. Выпуск 2. СПбС. 2009.

<sup>8</sup> Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. М.: АСТ. 2023.

налоги. Налоги являются «частью богатства, которую граждане дают государству для удовлетворения коллективных потребностей»<sup>9</sup>.

Другой известный экономист Артур Лаффер подверг критике идею Джона Кейнса о целесообразности применения высоких налоговых ставок. По его мнению, в экономике необходимо использовать налоговые ставки, при которых не будут ущемляться интересы населения. С этого момента экономисты особое внимание стали уделять обоснованию границ налогообложения. Прежде всего споры велись по уровню допустимых налоговых ставок, в условиях которых обеспечивается формирование бюджетных средств, а также высокий уровень деловой активности. Лаффер выявил зависимость между налоговой нагрузкой на деятельность предприятий и масштабами теневой экономики<sup>10</sup>.

Однако для реализации научно-методологических положений Артура Лаффера на практике имеются существенные трудности. Так, в научной среде до настоящего времени отсутствует единый подход в методологии расчета налоговой нагрузки на деятельность хозяйствующего субъекта. Среди экономистов нет полного согласия относительно того, в какие статьи расходов следует включить налоги, сборы и другие обязательные отчисления при ценообразовании, а также как считать налоговую нагрузку на предприятие. Поэтому существуют различные подходы к решению этих проблем. В зависимости от используемой методики расчеты налогового бремени в разрезе различных стран существенно отличаются друг от друга. Какой подход к определению налоговой нагрузки можно считать оптимальным и справедливым — до настоящего времени в научных кругах остается не выясненным на системной основе.

Отдельными экономистами доказывается тезис о малоэффективности прогрессивного налогообложения доходов и необходимости перехода на применение пропорционального подхода при налогообложении<sup>11</sup> и установления оптимальных налоговых ставок<sup>12</sup>.

В научной среде имеются и другие варианты взглядов на процессы налогообложения. В то же время результаты изучения развития основ налогообложения свидетельствуют о сближении положений налоговых теорий. Это видно из опыта Германии, Франции, Российской Федерации, Казахстана, Узбекистана и других стран. Вместе с тем правительства многих стран все больше придерживаются либеральных неоклассических подходов при проведении налогово-бюджетной политики. Данное направление, использованное на практике при формировании налогово-бюджетной политики, позволяет сокращать ответственность правительства перед налогоплательщиками за конечные результаты проводимой социально-экономической политики. Зарубежный опыт свидетельствует, что период либеральных реформ нередко завершается многими годами экономического кризиса, стагнации экономики и ее постепенного восстановления (в XX в. — Великая депрессия 1930-х годов, экономический кризис в конце 1990-х годов в Российской Федерации и др.).

<sup>9</sup> Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 241.

<sup>10</sup> Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. М.: Дело. 1994.

<sup>11</sup> Alesina A., Passarelli F. Regulation versus taxation // Journal of Public Economics. Vol.110. 2014. P. 147–156.

<sup>12</sup> Юткин Р.Ф. Налоги и налогообложение. М.: Научно-издательский центр Инфра. 1999. С. 11.

Особый период для системы налогообложения сложился в 2020–2021 гг., который характеризовался негативным влиянием на экономику ограничительных мер, принятых правительствами для сдерживания распространения коронавирусной пандемии и смягчения ее последствий (COVID-19). Правительства ряда стран не только предоставили отсрочки по уплате налогов, но и приняли меры по списанию налоговых задолженностей для наиболее пострадавших отраслей и сфер деятельности. Временный отход от либеральных идей в налогообложении помог многим странам сохранить потенциал сферы туризма и авиаперевозок, спасти малое и частное предпринимательство от банкротства.

Обобщая тенденции развития теорий налогообложения, можно отметить, что в этой сфере развивались различные подходы. Среди тех, что имели социальную направленность, наиболее популярными стали: «теория обмена», «теория обмена эквивалентов», «теория удовлетворения коллективных потребностей», «теория удовлетворения общественных потребностей». Их сущность состоит в том, *что суммарная величина собираемых налогов должна быть равна ценности услуг, предоставленных государством*. Данная модель успешно используется в Германии, начиная с периода после Второй мировой войны и до настоящего времени. В этой стране высокая налоговая нагрузка сопровождается высоким уровнем социального страхования и обеспечения персонала предприятий, предоставлением населению качественных государственных услуг.

В то же время в методологии налогообложения сложилось и другое направление. В нем «налоги» рассматриваются как «зло», которое должно быть минимизировано. К этой модели относится теория «экономики предложения». Механизмы данной модели широко применялись после 70-х годов прошлого века и впоследствии уступили место другим налоговым подходам.

Теперь целесообразно рассмотреть, какие научно-теоретические подходы из основных теорий налогообложения были применены в Узбекистане в период масштабной налоговой реформы 2019–2020 гг.

Эдвин Селигмен, представитель «теории обмена», предлагал первоначально применять пропорциональную систему налога на доходы физических лиц (НДФЛ), а после этого — использовать прогрессивную шкалу налогообложения. В Узбекистане с 1 января 2019 г. была введена плоская шкала НДФЛ при ставке 12%. Данное новшество вполне соответствует положениям «теории обмена». На наш взгляд, преждевременное использование в республике (с 1992 до 2019 г.) прогрессивного налогообложения в условиях сравнительно низкой покупательной способности заработной платы, высокой инфляции и девальвации курса национальной валюты привело к широкому распространению теневой занятости с соответствующими негативными последствиями для экономики. На тот момент государство не смогло обеспечить население качественными услугами, а сумма чистой заработной платы после выплаты прогрессивного подоходного налога потеряла стимулирующую функцию для многих занятых работников.

Артур Лаффер, представитель теории «экономики предложения», утверждал, что следует снижать налоговую нагрузку на предпринимательскую деятельность. В Узбекистане за последние годы налоговое бремя на экономику существенно сократилось: с 27,6% (к ВВП с учетом расходов государственных целевых фондов,

или ГЦФ) в 2018 г. до 22,7% – в 2022 г. В ходе налоговых реформ 2019–2020 гг. произошло сокращение нагрузки на крупный бизнес и ее повышение на микро-бизнес, малое и среднее предпринимательство<sup>13</sup>. В связи с этим в части налоговой нагрузки на бизнес проведенная налоговая реформа учитывает требование теории «экономики предложения» касательно сокращения налоговой нагрузки на экономику.

Давид Рикардо, представитель классической школы, утверждал, что налогами должны облагаться в первую очередь предметы роскоши. Он также выдвинул идею о необходимости введения необлагаемого минимума. В Узбекистане в ходе налоговой реформы с 1 октября 2019 г. были отменены льготы по НДС на 9 видов продовольственной продукции первой необходимости. Кроме того, с 1 января 2019 г. был отменен необлагаемый минимум при исчислении НДС. От уплаты НДС с 10 октября по 31 декабря 2021 г. освобождается импорт и оборот по реализации мясной продукции, живых животных, картофеля и замороженной рыбы (с апреля 2021 г. – растительного масла, семян подсолнечника, льна и сои)<sup>14</sup>. В 2023 г. вместо предоставления льгот по НДС на данные виды продукции было введено правило возврата НДС для малообеспеченных граждан, включенных в государственный реестр.

По мнению специалистов, проводимая в 2018–2019 гг. в Узбекистане налогово-бюджетная политика имела преимущественно признаки экспансионистской фискальной политики. Ее реализация привела к нарастающему дефициту консолидированного бюджета в размере около 1,4% к ВВП в 2019 г. (0,5% – в 2018 г.), который покрывался внешними заимствованиями и выпуском государственных ценных бумаг<sup>15</sup>. Дефицит государственного бюджета Узбекистана по итогам первого полугодия 2023 г. уже достигал уровня 6,18%, что является следствием продолжения проведения экспансионистской фискальной политики и роста социальных расходов, а также неблагоприятным действием природно-климатических факторов<sup>16</sup>.

Учитывая, что правительство Узбекистана в настоящее время форсирует вступление страны во Всемирную торговую организацию (ВТО), это может неоднозначно сказаться на ситуации в национальной экономике. В случае вступления страны в ВТО отрасли, в которых производится продукция с высокой добавленной стоимостью, могут испытать серьезные финансовые трудности, а у государства может оказаться недостаточно средств для их поддержки за счет субсидий. Правила ВТО оказывают воздействие на страны неравномерно. Поэтому каждой стране, вступающей в ВТО, необходимо иметь «запас прочности», который в случае необходимости можно было бы использовать для защиты наиболее уязвимых отраслей экономики.

Необходимо отметить, что в Узбекистане в недавнем прошлом уже был негативный опыт либеральных преобразований в базовых отраслях экономики. Так,

<sup>13</sup> Данные Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан ([www.mf.uz](http://www.mf.uz)).

<sup>14</sup> Сенат одобрил отмену НДС на импорт мяса и картофеля. [www.gazeta.uz/ru/2021/10/21/vat-meat/](http://www.gazeta.uz/ru/2021/10/21/vat-meat/)

<sup>15</sup> Ожидаемые макроэкономические показатели на конец 2019 года. URL: <https://www.mf.uz/home/o-ministerstve/press-sluzhba/minfin-news/4699.html>

<sup>16</sup> Правительство не укладывается в лимит дефицита госбюджета. Расходы превысили доходы на 2,5 млрд долл. URL: <https://www.gazeta.uz/ru/2023/08/07/budget-deficit/>

многие предприятия химической промышленности в результате преобразований оказались в сложном производственно-финансовом состоянии (в период до 2018 г.). Только благодаря поддержке со стороны государства, налоговым льготам, предоставленным предприятиям химической промышленности, привлечению иностранных инвестиций отрасли удалось восстановить устойчивый рост. По мнению специалистов, проблемы отрасли в течение последних десятилетий во многом возникли из-за нарастания диспаритета цен на продукцию сельского хозяйства и химической промышленности, что приводило к росту просроченной дебиторской и кредиторской задолженности<sup>17</sup>.

В связи с этим процесс вступления Узбекистана в ВТО должен сопровождаться внедрением мер, способствующих восстановлению паритетного товарообмена между продукцией химической промышленности и сельского хозяйства, а также между другими базовыми отраслями экономики. Сами по себе «рыночные отношения» не позволяют решить данную задачу, а лишь способствуют росту цен на продукцию этих отраслей. Поэтому Узбекистану при вступлении в ВТО предстоит отсрочить для себя масштабную либерализацию внешнеэкономической деятельности для предприятий базовых отраслей экономики<sup>18</sup>.

При проведении дальнейших преобразований следует учесть, как система налогообложения воздействует на уровень цен в разрезе отдельных факторов производства, а также на межотраслевом уровне. Факторы производства – это экономические ресурсы, необходимые для производства товаров и услуг. Любое производство представляет собой процесс воздействия человека на предметы и средства труда с целью получения результатов, которые удовлетворяют потребности населения. В настоящее время к основным факторам производства относят труд, землю, капитал, предпринимательскую активность, информацию, инновации<sup>19</sup>. В случае, если каждый из этих факторов получает справедливую стоимостную оценку, экономика, как правило, устойчиво развивается. Наиболее важным из этих факторов является труд в лице занятой рабочей силы и оценка качества труда в виде заработной платы. Такой вывод можно сделать на основании утверждения, что все другие факторы участвуют в производственном процессе ради удовлетворения потребностей человека.

Необходимо отметить, что начиная с 1992 г. по настоящее время два важнейших производственных фактора, в частности «труд» и «земля» (недра), являются явно недооцененными в стоимостном выражении. В особенности это касается отраслей реального сектора экономики, в которых данные факторы задействованы в наибольшей степени (сельское хозяйство, промышленность и др.). Заниженная стоимостная оценка этих двух факторов, с одной стороны, приводит к невозможности воспроизводства рабочей силы и восстановления земельных

---

<sup>17</sup> Mukhamedov D., Shipkova O. Chemical industry of the Republic of Uzbekistan: major obstacles of the industry development. *Advances in chemistry and chemical technology*. 2014 31(14). P. 25–27. URL: <https://muctr.ru/upload/iblock/9c3/9c3bb1cf5c074173b13b8a6e9ca49b2f.pdf>

<sup>18</sup> Melnikovová L., Shadmanov S., Voronin S., Qoraboev B. Uzbekistan's Trade Policy Liberalization. Predicted Impact of WTO Accession on Chemical Industry Trade, *Financial Journal*. 2022. Vol.1. P. 39–55. URL: [https://econpapers.repec.org/article/frufinjrnl/220103\\_3ap\\_3a39–55.htm](https://econpapers.repec.org/article/frufinjrnl/220103_3ap_3a39–55.htm)

<sup>19</sup> Блауг М. Спрос на факторы производства // *Экономическая мысль в ретроспективе* = *Economic Theory in Retrospect*. М.: Дело. 1994. С. 395–408. XVII. 627 с. ISBN5–86461–151–44.



угодий. С другой стороны, неадекватное занижение стоимости рабочей силы не позволяет формировать нормальный уровень цен на используемые водные и другие ресурсы, на коммунальные тарифы, а также размер земельного налога и налога на имущество юридических лиц. В результате данные ограниченные ресурсы используются в экономике расточительно и неэффективно. Данные стоимостные искажения сказываются на нарастании межотраслевых ценовых диспропорций (сельское хозяйство и обслуживающие его отрасли), а также на занижении размера ВВП страны в долларовом выражении (80,4 млрд долл. США), ВВП на душу населения и других макропоказателей Узбекистана (2255 долл.)<sup>20</sup>. В январе–июне 2023 г. номинальный ВВП страны сложился в размере 41,2 млрд долл. США<sup>21</sup> и в целом за 2023 г. может составить порядка 85 млрд долл. США. Если бы стоимость рабочей силы, земли была справедливо оценена, а доля теневой экономики была снижена до 10–15%, то ВВП страны в годовом исчислении составлял бы порядка 140–150 млрд долл. США в год, т.е. в 2 раза больше, чем в 2022 г.

В Узбекистане заработная плата является важной частью доходов населения и составляет в последние годы примерно *одну треть от всех доходов населения*. Показатели заработной платы служат для анализа уровня жизни и условий труда, а также для оценки производительности труда и уровня конкурентоспособности выпускаемой продукции и страны в целом.

По данным Агентства по статистике, темп роста номинальной начисленной заработной платы за 2022 г. составил 120,4%, а реальной заработной платы – 108,4%. В целом минимальный размер оплаты труда (МРОТ) возрос с 679 330 сум. на 01.02.2020 г. до 980 000 сум. на 01.05.2023 г., или в 1,44 раза<sup>22</sup>.

Фонд оплаты труда в 2022 г. достиг уровня 156,9 трлн сум., что на 30,7 трлн сум., или на 25% больше, по сравнению с 2021 г. В то же время в 2022 г. заработную плату в размере менее 2 млн сум. в месяц получали больше 50% узбекистанцев, до 4 млн сум. – 77,8%, выше 5,5 млн сум. – всего лишь 649 тыс. всех налогоплательщиков<sup>23</sup>.

В 2022 г. заработную плату менее 1 млн сум. (примерно 83 долл. США) в месяц получали около 28% налогоплательщиков. В условиях сложившихся мировых цен на отдельные потребительские товары, высоких и растущих цен на коммунальные услуги, заработная плата в размере менее 100 долл. США уже не может являться стимулом для качественного, высокопроизводительного труда.

За период 2019–2022 г. размер номинальной среднемесячной заработной платы в целом по экономике увеличился с 1 946 778,3 до 3 204 301,4 сум., в том числе:

- сельское, лесное и рыбное хозяйство – с 1 368 930,6 до 2 207 317,4 сум.;
- промышленность – с 2 382 432,0 до 3 738 780,0 сум.;

<sup>20</sup> Валовой внутренний продукт (ВВП) Узбекистана в 2022 г. вырос на 5,7% – до 888,34 трлн сум. (около 80,4 млрд долл.). ВВП на душу населения увеличился до 2255 долл., сообщает Статагентство. URL: <https://stat.uz/ru/press-tsentr/novosti-goskomstata/34029-yalpi-ichki-mahsulot-ni-ishlab-chiqarish-2022-yil-yanvar-dekabr-2>; URL: [https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?locale=ru&locations=UZ&name\\_desc=false](https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?locale=ru&locations=UZ&name_desc=false)

<sup>21</sup> Статагентство: ВВП Узбекистана за I полугодие 2023 г. в текущих ценах составил 469 619,0 млрд сум. URL: <https://www.uzdaily.uz/ru/post/78707>

<sup>22</sup> Бахромов Д., Тошмухамедов У., Таирова А. Экономико-статистический анализ показателя заработной платы в Республике Узбекистан // Справочник финансового работника. № 9 (141). 2023. С. 79–87.

<sup>23</sup> Больше половины узбекистанцев получают зарплату менее 2 млн сумов – официальные данные. URL: <https://news.mail.ru/economics/55138647/?frommail=1>

- строительство – с 1 704 223,9 до 2 598 294,4 сум.

Таким образом, по данным за 2022 г. подавляющая часть занятых работников получала среднемесячную заработную плату (начисленную) в размере от 1 533 459,7 до 3 240 276,0 сум. (7 сфер деятельности).

Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников юридических лиц, за исключением субъектов малого предпринимательства и сельского хозяйства, за январь–июнь 2023 г. составила уже 4332,7 тыс. сум. (около 350 долл. США) и возросла по сравнению с аналогичным периодом 2022 г. на 22,0%. При этом среднемесячная заработная плата в сфере промышленности составила 5400,7 тыс. сум., строительстве – 5273 тыс. сум., торговле – 4783,5 тыс. сум.

В регионах наиболее высокая среднемесячная заработная плата работников юридических лиц без субъектов малого бизнеса и сельского хозяйства за январь–июнь 2023 г. составила в г. Ташкенте 7016,4 тыс. сум., что на 61,9% выше среднереспубликанского уровня. Самая низкая зарплата сложилась в Кашкадарьинской области (3197,6 тыс. сум.) и Самаркандской области (3227,5 тыс. сум.)<sup>24</sup>.

Слои занятых работников с низким уровнем доходов сильнее подвержены влиянию изменений цен основных продовольственных товаров. В этой связи вопросы стоимости жизни приобретают особое значение и требуют разработки более результативных мер по повышению покупательной способности заработной платы, в особенности – работников с низким уровнем доходов. Именно занятые работники формируют неинфляционные источники доходов как домашних хозяйств, так и предприятий, отраслей и государства в целом.

Необходимо отметить, что на снижение стоимости человеческого ресурса и сокращение покупательной способности доходов занятых работников оказывают непосредственное влияние инфляционные процессы. Так, темп роста цен в потребительском секторе за 2022 г. составил 12,3% (в 2021 г. – 9,98%, 2020 – 11,1%). Инфляция сокращает покупательную способность населения, что требует принятия дополнительных, эффективных мер со стороны государства.

На наш взгляд, в последние годы в Узбекистане действительно имеет место нарастание диспропорции между уровнем потребительских цен и доходами людей, уплачивающих налог на доходы физических лиц. Особенно ощущается разрыв между уровнем доходов сельских жителей и ценами на промышленные товары, которые они приобретают. Сокращение покупательной способности населения во многом произошло из-за высокой инфляции, которая отмечалась в последние годы. В связи с этим во многих сферах деятельности официальные доходы существенной части работников, уплачивающих НДФЛ, мало стимулируют их к труду.

Низкая покупательная способность, в свою очередь, сдерживает расширение производства потребительской продукции и ее приобретение населением. Высокие цены на потребительские товары и услуги сказываются на формировании низкого курса национальной валюты к доллару, евро, рублю, что обесценивает стоимость человеческого капитала в официальной экономике. Как разорвать

<sup>24</sup> Бахромов Д., Тошмухамедов У., Таирова А. Экономико-статистический анализ показателя заработной платы в Республике Узбекистан // Справочник финансового работника. № 9 (141). 2023. С. 79–87.

этот порочный круг и достичь более высокого уровня покупательной способности заработной платы? Каким способом можно удешевить производство и реализацию потребительских товаров и услуг на внутреннем рынке, в частности продукции с высокой добавленной стоимостью? Как обеспечить сбалансированность межотраслевых связей в реальном секторе экономики?

В целях оперативного преодоления стоимостных диспропорций в межотраслевой торговле, кардинального повышения покупательной способности заработной платы персонала, занятого в базовых отраслях экономики, целесообразно провести пересчет цен с учетом внесения изменений в проведение налогово-кредитной, валютной, амортизационной, ценовой и антимонопольной политики, развитие конкуренции и реализацию других необходимых мер. В целом, следует стимулировать снижение расходов предприятий на уплату налогов и сборов, процентов по кредитам, аренду нежилой недвижимости, обеспечив рост доли расходов на оплату труда и социальное страхование персонала в затратах предприятий и цене производимой продукции.

Одновременно, в целях создания благоприятных условий для формирования социально-ориентированной экономики, а также стимулирования развития предпринимательства, следует ввести определенные корректировки в существующие подходы к формированию системы налогообложения. В частности, целесообразно применить методологические подходы, вытекающие из теории «коллективных потребностей» при совершенствовании классификации налоговых платежей и применения налоговых инструментов на практике.

Необходимо отметить, что в налоговом законодательстве республики в последние годы уделяется недостаточное внимание совершенствованию методологических подходов, используемых при разработке классификации налогов и сборов, а также для их учета при ценообразовании. Недостатки в классификации налогов и сборов искажают расчеты уровня налоговой нагрузки на деятельность хозяйствующих субъектов и отраслей экономики. В Налоговом кодексе, действующем с 2020 г., классификация налогов и сборов представлена в обобщающем виде, не раскрывающем в полной мере их сущность и целевые функции (представлены только две группы изъятий в госбюджет: налоги и сборы). Полностью отсутствует понятие экологического налогообложения.

При дальнейшем проведении налоговой реформы важно определить оптимальный уровень налоговой нагрузки на отрасли экономики. Обоснованное определение данного показателя имеет первостепенную роль для поддержания устойчивого экономического роста в долгосрочной перспективе. Есть также мнение специалистов, что ключевой задачей реформы должно быть совершенствование структуры налоговой системы, а не снижение общей налоговой нагрузки<sup>25</sup>.

В то же время, по утверждению экономистов из Казахстана, «необходимость обеспечения инклюзивности экономического роста объективно требует повышения налоговой нагрузки и усиления перераспределительной функции бюджета». Дополнительные расчеты с пролонгацией естественного ограничителя фискальной нагрузки — точки Лаффера первого рода, показали, что «в Казахстане возможно

<sup>25</sup> Васильева А., Гурвич Е., Субботин В. Экономический анализ налоговой реформы // Вопросы экономики. 2003. № 6. С. 38–60.

реальное поэтапное увеличение налоговой нагрузки на 4–5% от ВВП в течение 10 лет от уровня 2018 года без негативного воздействия на экономический рост и собираемость налогов...»<sup>26</sup>.

Вышеперечисленные выводы не потеряли своей актуальности в период распространения коронавирусной пандемии и вынужденных ограничений (2020–2022 гг.). В этот период правительства ряда стран занялись кардинальным обновлением налоговой системы или ее корректировкой. В зависимости от особенностей каждой страны, менталитета граждан, а также действия других факторов правительства заключали соглашения с предпринимателями о приемлемом уровне налоговой нагрузки на бизнес и согласовывали с ними меры поддержки.

Налогоплательщики должны ощущать эффект от уплаченных налогов и сборов. Чем выше налоги, тем большим должен быть возврат налогоплательщикам в виде качественных государственных услуг и субсидий. В таком случае высокий уровень налогового бремени уже не будет сдерживать экономический рост.

На наш взгляд, в целях разработки и внедрения эффективной системы налогообложения целесообразно вернуться к рассмотрению теоретических основ формирования цены исходя из теории трудовой стоимости, а также к учету налогов и обязательных платежей при ценообразовании. Из экономической теории известно, что стоимость продукции распадается на следующие экономические элементы<sup>27</sup>:

$$C + V + m = W. \quad (1)$$

В этой теоретической модели стоимость продукции ( $W$ ) включает в себя  $C$  – постоянный капитал,  $V$  – переменный капитал,  $m$  – прибавочную стоимость. В данной модели расходы предприятий на уплату налогов, сборов и других обязательных платежей условно можно включить в прибавочную стоимость. Теперь можно поставить перед собой задачу трансформировать данную модель в формулу формирования цены в условиях рыночной экономики. В теории известна следующая формула формирования цены:

$$C + V + P = \text{Цена}. \quad (2)$$

В этой формуле «прибавочная стоимость» превращается в «прибыль» ( $P$ ), которая формируется уже в рыночной экономике на практике (прибыль пропорционально авансированному капиталу). Теперь сделаем попытку разложить эту модель по отдельным экономическим элементам (гипотеза). На наш взгляд, в рыночной экономике классическая формула формирования цены может приобрести следующий вид:

$$\text{ТППЗ} + [A+З] + П + \text{НДС} + (\text{Акциз}) = \text{Цена}, \quad (3)$$

<sup>26</sup> Алпысбаева С.Н., Кенжебулат М.К., Карашулаков Г.Ж. Потенциал повышения налоговой нагрузки при сокращении зоны фискальных противоречий (на материалах экономики Казахстана) // Экономический журнал ВШЭ. 2019. 23 (3). С. 365–383. URL: <https://ej.hse.ru/2019-23-3/316257515.html>

<sup>27</sup> URL: <https://www.booksite.ru/fulltext/1/001/008/120/478.htm>

где ТМПЗ – текущие материальные и приравненные к ним затраты; А – амортизационные отчисления с основных средств; З – заработная плата промышленно-производственного персонала;  $[А+З]$  – затраты предприятия (ДЗ), добавленные к ТМПЗ;  $[А+З+П]$  – это стоимость, добавленная предприятием к величине ТМПЗ, или добавленная им стоимость (ДС).

В настоящее время данная модель на практике в таком виде не используется. В предлагаемой нами модели ценообразования расходы предприятия на уплату налогов за использование человеческого потенциала, земли, водных ресурсов и имущества юридических лиц рекомендуется включать в экономический элемент – ТМПЗ.

Категория «добавленные затраты» на практике используется очень узко и только в бухгалтерском учете. В производственном учете «добавленные затраты» – это операционные затраты плюс различные начисления (для учета перемещения промежуточной продукции между цехами и складом на предприятия).

В широком смысле слова «добавленные затраты», на наш взгляд, – это расходы предприятия на оплату труда и амортизационные отчисления на обновление основных средств. С учетом прибыли «добавленные затраты» – это уже будет «добавленная стоимость», т.е. стоимость, добавленная предприятием в длинной технологической цепочке производства конечной продукции. Текущие материальные затраты предприятия (ТМПЗ), услуги сторонних организаций по предлагаемой схеме не должны учитываться в сумме «добавленных затрат». Введение данного положения позволит создать условия для существенного упрощения системы налогообложения и недопущения включения в налогооблагаемую базу отдельных элементов ТМПЗ для исчисления ряда налогов (не допускать накрутку «налога на налог»).

В целях повышения качества показателей финансовых результатов деятельности предприятий и отраслей экономики с учетом налогового фактора предлагается изменить подход к систематизации налогов (на основе подходов, предложенных ранее классиками экономической теории). На наш взгляд, для повышения качества показателей налоговой нагрузки на деятельность предприятий большое значение имеет группировка налогов и обязательных платежей по признакам «регулярности» оплаты налогов и «делимости» предоставляемых государством общественных услуг<sup>28</sup>.

Среди экономистов до настоящего времени пока еще нет единого мнения о том, какие налоги и платежи можно отнести к вышеперечисленным группам. Так, по мнению российского экономиста Пинской М.Р., «в настоящее время в российской экономической литературе преобладает трактовка налога как принудительного изъятия государственной властью части денежных средств у хозяйствующих субъектов и отдельных граждан...»<sup>29</sup>.

Проблема «регулярности» уплаты налогов во взаимосвязи с «делимостью» общественных услуг при разработке механизмов налогообложения в последние годы осталась без должного внимания. Исходя из принципов «регулярности»

<sup>28</sup> Расулев А.Ф., Воронин С.А. Новая архитектура построения налоговой системы Республики Узбекистан // Экономика и финансы. 2020. № 3. С. 59–60.

<sup>29</sup> Пинская М.Р., Мельничук М.В., Осипова В.М. (2018). Теория налогов (с компендиумом «A short history of taxes and taxation»: учебное пособие. М.: Прометей / Финансовый университет при Правительстве РФ. 2018. С. 53.

оплаты налогов и «делимости» общественных услуг, в целях оценки уровня налогообложения по отраслям экономики и отдельным предприятиям целесообразно осуществлять группировку налоговых и других обязательных платежей по следующим укрупненным группам: налоги; рентные платежи; взносы, сборы и пошлины; экологические налоги и компенсационные платежи. По каждой из этих групп следует четко определить и учитывать их экономическую сущность (табл. 1). При этом название налога, сбора или обязательного отчисления должно вытекать из его основной функции.

Данную классификацию налогов и других обязательных платежей следует применять при определении предельных показателей налоговой нагрузки в разрезе отраслей экономики в целях регулирования ценообразования на продукцию субъектов естественных монополий и предприятий-монополистов, а также на отдельные потребительские товары первой необходимости (например, печеный формовой хлеб).

На наш взгляд, правительству целесообразно решить, какие расходы предприятий должны возмещаться за счет их доходов (прибыль, зарплата, дивиденды), а какие должны включаться в статью затрат предприятий. Это позволит создать условия для обоснованного определения уровня налоговой нагрузки на отрасли экономики и предприятия. По каждой из предлагаемых налоговых групп предлагается устанавливать предельный уровень налоговой нагрузки. В этом случае появится возможность на практике применить идею Артура Лаффера о необходимости выявления и использования предельно допустимого уровня налоговой нагрузки. Введение предлагаемой меры будет способствовать сокращению сферы теневой деятельности в случае применения оптимального уровня налоговой нагрузки.

Если налог вносится за предоставление государством «неделимых» услуг, то расходы хозяйствующего субъекта на его уплату должны возмещаться либо за счет прибыли предприятия, либо в виде наценки к цене продукции (НДС, акцизный налог). Если платеж осуществляется за конкретный предоставленный налогоплательщику общественный ресурс (недра, земельно-водные ресурсы, рабочую силу и др.), то эти расходы должны возмещаться за счет себестоимости производимой продукции или оказываемых услуг (включаться в статью затрат — ТМПЗ). Данное утверждение целесообразно включить в правила ценообразования, а также в Налоговый кодекс Республики Узбекистан<sup>30</sup>.

Таким образом, в формуле (3) расходы предприятия по уплате налогов и обязательных платежей в госбюджет целесообразно включать в следующие элементы стоимости продукции (расходов предприятия):

- расходы предприятия на уплату налогов на землю, воду, имущество, а также компенсационные платежи за выбросы в пределах нормы можно включить в ТМПЗ;
- компенсационные платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ взимать из П;
- расходы на уплату НДС и акцизного налога учитывать как наценку к цене товара или продукции.

<sup>30</sup> Расулев А.Ф., Воронин С.А. (2020): Новая архитектура построения налоговой системы Республики Узбекистан // Экономика и финансы. 2020. № 3. С. 59–60.

Таблица 1

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

| № группы | Наименование                                              | Характеристика                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1        | Налоги                                                    | Регулярные обязательные платежи за общественные «неделимые» блага или услуги, предоставляемые государством всем гражданам страны без учета вклада предприятия в создание 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 (т.е. прямые и косвенные налоги)                  |
| 2        | Рентные платежи                                           | Регулярные платежи предприятия за использование в коммерческих и некоммерческих целях рабочей силы, земельно-водных и других общественных ресурсов. При ценообразовании данные расходы налогоплательщиков предлагается учитывать в себестоимости продукции (в составе экономического элемента – ТМПЗ)                                                                                                                                                                                                                |
| 3        | Взносы, сборы, пошлины (плата за разрешение деятельности) | Единовременные платежи за услуги государства индивидуального характера, предоставляемые 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 (в составе ТМПЗ) |
| 4        | Экологические налоги и компенсационные платежи            | Платежи за выбросы загрязняющих веществ (ВЗВ), получение разрешения на выбросы в определенном объеме, за деятельность в охраняемой природной зоне и др.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

*Источник:* подготовлено авторами на основе изучения трудов экономистов.

Первоначально была предложена классификация по трем налоговым группам (см. *Расулев А.Ф., Воронин С.А.* Новая архитектура построения налоговой системы Республики Узбекистан // Экономика и финансы. 2020. № 3. С. 59–60).

На практике использование данного метода учета расходов предприятия при ценообразовании и определении финансовых результатов позволит достичь следующих важных результатов:

- улучшение качества показателей финансовых результатов и рентабельности продукции;

- повышение эффективности государственного регулирования ценообразования на продукцию естественных монополий и предприятий-монополистов, а также на отдельные потребительские товары первой необходимости;
- возможность по каждой группе налогов и обязательных платежей заключать социальный контракт между налогоплательщиками и государством.

Кроме того, при использовании предлагаемого подхода появится возможность изменить метод расчета НДС (зачетный механизм). Вместо НДС можно ввести либо налог на приобретение материальных ресурсов (дифференцированный) и данные расходы предприятия включать в ТМПЗ, либо налог на добавленные затраты  $[A+3]$  и учитывать их как наценку к цене товара (без зачетного механизма). Использование данного подхода позволит избавить налоговые органы от сложных проблем, связанных с возвратом НДС и мошенничеством в этой сфере налогообложения.

Даже в развитых странах имеют место серьезные проблемы с администрированием начисления, уплаты и возвратом НДС. В Узбекистане данные проблемы еще находятся на начальном этапе. В перспективе они будут только нарастать при использовании зачетного механизма уплаты НДС.

Предлагаемый метод исчисления НДС будет аналогичен исчислению социального налога, который рассчитывается к величине фонда оплаты труда. В предлагаемом случае налоговой базой будут являться материальные затраты предприятия, которые отражаются в счете-фактуре.

Введение предлагаемого механизма исчисления НДС позволит:

- отменить льготы по НДС для всех хозяйствующих субъектов;
- ввести дифференциацию ставок НДС в зависимости от вида выпускаемой продукции и ее значения для населения;
- отменить практику перечисления НДС от покупателя продукции к поставщику (авансирование поставщика за счет оборотных средств производителя продукции);
- отменить практику возврата НДС (расходы предприятия по НДС будут возмещаться за счет цены).

Введение предлагаемого механизма существенно упростит администрирование НДС, сократит количество споров, случаев мошенничества, коррупции и восстановит справедливость в сфере налогообложения НДС.

В сфере применения акцизного налога также необходимо внести определенные изменения. Известно, что механизм косвенного налогообложения имеет большое значение в качестве инструмента воздействия государства на структуру потребления. В настоящее время целесообразно ввести вычет из суммы акцизного налога для фармацевтической отрасли промышленности, а также некоторых других сфер, в которых используется этиловый спирт в качестве сырья (с 1 января 2024 г. ставка акцизного налога на этиловый спирт повышена в 2 раза). Введение вычета по акцизному налогу, нулевой ставки для предприятий, имеющих свидетельство о регистрации или уплативших авансовый акцизный налог, позволит существенно удешевить производство продукции с высокой добавленной стоимостью, не являющейся алкогольным товаром (производство печатной, парфюмерно-косметической, медицинской и иной продукции).



В сфере акцизного налогообложения также целесообразно ввести акцизный налог на сахаросодержащие напитки в зависимости от содержания сахара в жидкости на дифференцированной основе (с 1 апреля 2024 г. в республике будет введен акцизный налог на сахаросодержащие напитки без учета содержания сахара).

В целях создания благоприятных условий для повышения эффективности налогообложения юридических лиц целесообразно внести изменения в механизм калькулирования и учета затрат для предприятий базовых отраслей экономики, в особенности тех предприятий, у которых имеется государственная доля в уставном капитале. Так, для предприятий, имеющих государственную долю в уставном капитале, естественных монополий и предприятий-монополистов можно будет ввести обязательный матричный метод калькуляции себестоимости продукции (табл. 2).

Таблица 2

**Матричная форма калькуляции затрат на производство и реализацию продукции,  
в условных единицах**

| Наименование затрат (расходов)                                                                                     | Производ.<br>себестоим. | Расходы<br>периода | Затраты,<br>всего |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------------------|-------------------|
| 1. Текущие материальные и приравненные к ним затраты (ТМПЗ), всего в том числе:                                    | 55,0                    | 15,0               | 70,0              |
| 1.1. Материальные затраты                                                                                          | 33,0                    | 2,0                | 35,0              |
| 1.2. Услуги сторонних организаций                                                                                  | 17,0                    | 3,0                | 20,0              |
| 1.3. Рентные платежи за использование природных ресурсов и рабочей силы                                            | 0                       | 8,0                | 8,0               |
| 1.4. Экологические платежи и компенсационные выплаты                                                               | 5,0                     | 2,0                | 7,0               |
| 2. Добавленные затраты (ДЗ), всего в том числе:                                                                    | 20,0                    | 10,0               | 30,0              |
| 2.1. Амортизация (текущий и кап. ремонт основных средств)                                                          | 15,0                    | 5,0                | 20,0              |
| 2.2. Фонд оплаты труда без учета суммы обязательных отчислений в страховой фонд (в Узбекистане – социальный налог) | 5,0                     | 5,0                | 10,0              |
| 3. Затраты, всего:                                                                                                 | 75,0                    | 25,0               | 100,0             |

*Источник:* разработано авторами.

Матричная форма калькулирования затрат позволяет все комплексные статьи расходов предприятия группировать по экономическим элементам. Этот метод калькулирования целесообразен для субъектов естественных монополий, предприятий-монополистов и узкого перечня предприятий, выпускающих продукцию первой необходимости для населения (хлеб, сахар, коммунальные услуги, общественный пассажирский транспорт и т.д.). Данная калькуляция

позволяет определять сумму затрат по амортизации основных средств и оплате труда, т.е. добавленные затраты. Государство по регулируемым ценам утверждает предельный (максимальный и минимальный) уровень рентабельности продукции и фиксирует уровень цен. Раньше уровень рентабельности устанавливался пропорционально себестоимости продукции и был малоэффективным.

В условиях предлагаемой классификации появится возможность использовать дифференцированные ставки налогов, в зависимости от сроков их действия. Ставки налогов за предоставление налогоплательщикам неделимых услуг предлагается устанавливать на срок 10–20 лет, а ставки обязательных отчислений и взносов, сборов и государственных пошлин, 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, импортируемые материалы и комплектующие изделия (т.е. от действия внешних и форс-мажорных факторов). Реализация предлагаемых мер позволит обеспечить устойчивость налоговой системы, что очень важно для расширения предпринимательской деятельности и обеспечения сбалансированного развития национальной экономики.

Применение предлагаемой группировки налогов и обязательных платежей, а также матричного метода калькулирования затрат вытекает из положений «теории обмена эквивалентов» и направлено на поиск «компромисса» между налогоплательщиками и государством в условиях мировой нестабильности, нарастающих вызовов и рисков.

Обществу целесообразно создать для предпринимательства такие условия, при которых прибыль бы формировалась не пропорционально «равновеликому вложенному капиталу», а пропорционально сумме «добавленных затрат» хозяйствующего субъекта, сумму которых предлагается использовать в целях регулирования ценообразования для достижения сбалансированности межотраслевых торговых отношений между базовыми отраслями экономики, в которых формируется «масштаб цен» как основа всей системы цен и стоимостных оценок. *Цены, формируемые на основе данной модели, можно назвать «ценами издержек производства».* В базовых отраслях экономики, в которых цены будут формироваться в соответствии с данным подходом, можно использовать возможности *квантовых технологий и искусственного интеллекта.* Это позволит повысить качество государственного регулирования ценообразования, устранить фактор коррупции, а также ускорить процессы декларирования цен и их мониторинга<sup>31</sup>.

Если цены формируются в зависимости от «спроса и предложения», то данную группу цен можно назвать *«ценами производства».* Их уровень определяется исключительно рыночными факторами и конкурентными условиями (это, в основном, рынок потребительских товаров и услуг).

В предлагаемых условиях ценообразования и налогообложения правительству будет легче отслеживать количественное изменение добавленных затрат (А+З) на уровне отраслей промышленности и секторов экономики в целом. Данная категория

<sup>31</sup> Воронин С.А. Квантовый интеллект в управлении экономикой. Оценка перспектив внедрения // Ташкент: Экономическое обозрение. № 9 (285). 2023.

может стать основой для достижения окупаемости базовых отраслей экономики. Это прежде всего сельское хозяйство и промышленность (село – город), ТЭК и некоторые другие. Рыночные рычаги и конкуренция, как показывает опыт, не позволяют достичь сбалансированности торговли между базовыми отраслями. Нужно применять межотраслевой баланс (МОБ) и систему национальных счетов (СНС). Все остальные сферы могут торговать между собой по рыночным правилам (свободное ценообразование, спрос и предложение, конкуренция).

Задача состоит в том, чтобы сбалансированные торговые отношения между базовыми отраслями создали благоприятную основу для повышения конкурентоспособности всех других сфер экономики. В условиях господства доктрины «экономического либерализма» получается наоборот: постоянный рост цен на продукцию базовых отраслей экономики подавляет развитие сфер, в которых осуществляется выпуск промежуточной и конечной продукции. Часто только товары, производимые в теневой экономике или прошедшие этап перемещения, становятся доступными для значительной части населения.

Предлагаемая стратегия регулирования ценообразования позволит существенно ослабить диспаритет цен на продукцию промышленности и сельского хозяйства, между уровнем оплаты труда в реальном секторе экономики и потребительскими ценами. Достичь сбалансированности в экономике только на основе использования рыночных инструментов практически невозможно.

По предлагаемой модели ценообразования и калькулирования затрат по экономическим элементам можно выстроить новую систему налогообложения юридических лиц, которая будет стимулировать достижение сбалансированности межотраслевого обмена и формирование оптимальных цен.

Необходимо организовать плановое регулирование деятельности базовых отраслей и рыночное регулирование всех остальных сфер экономики (за исключением государственного сектора). Прибыль в условиях формирования сбалансированной экономики («социалистической» или «социально-ориентированной») должна формироваться пропорционально добавленным затратам, что обеспечит достижение целей. В условиях либерального капитализма прибыль формируется пропорционально вложенному капиталу, и значительная ее часть, как правило, переходит в распоряжение владельца капитала, причем оценка вклада «труда» в виде размера заработной платы, как правило, занижается. Секторы, в которых присутствует государство, должны в этом отношении стать образцом справедливости, а не сферой коррупции, производства низкосортных изделий и услуг. Данные положения необходимо учесть при создании условий для построения в перспективе действительно социального государства, в котором труд человека защищен, а экологическая обстановка будет существенно улучшаться.

При проведении дальнейших реформ в базовых отраслях экономики в центре внимания государства должен находиться *человеческий потенциал* («человеческий капитал», «рабочая сила»), его *нормальное воспроизводство* через достижение достойного размера оплаты труда и страховых взносов. Решение этой задачи позволит создать экономическую основу для совершенствования механизмов водо- и землепользования, улучшения имущественного налогообложения, внедрения обязательного медицинского страхования, повышения эффективности

борьбы с коррупцией, ускоренного внедрения механизмов инновационной экономики, достижения экологических и других целей.

Внедрение предлагаемого хозяйственного механизма, основанного на использовании административных и рыночных инструментов, в частности налогообложения юридических лиц, позволит создать благоприятные условия для дальнейшей цифровизации экономики и внедрения искусственного интеллекта. Это уже будет другая экономика — устойчивая, сбалансированная, конкурентоспособная, экологически безопасная и отвечающая требованиям налогоплательщиков, готовая противостоять современным вызовам и угрозам.

### Литература

1. Конституция Республики Узбекистан: принята 8.12.1992 г. (Газета «Народное слово» от 15.12.1992 г., № 247 (438); Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан. 2019. № 2, ст. 47. Национальная база данных законодательства, 06.03.2019 г., № 03/19/527/2706, 05.09.2019 г., № 03/19/563/3685; 09.02.2021 г., № 03/21/670/0089, 09.02.2021 г., № 03/21/671/0093). Новая редакция (2023). URL: <https://lex.uz/docs/35869#43446>
2. Налоговый кодекс Республики Узбекистан (новая редакция). Введен в действие с 1.01.2020 г. URL: <https://lex.uz/ru/docs/4674893?ONDATE=01.01.2023#4699086>
3. О концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан. Указ Президента Республики Узбекистан от 29.06.2018 г. № УП-5468. Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2.07.2018 г., № 26, ст. 509. URL: <https://nrm.uz/>
4. О Стратегии развития Нового Узбекистана на 2022–2026 гг. Указ Президента Республики Узбекистан от 28.01.2022 г. № УП-60. URL: <https://lex.uz/ru/docs/5841077>
5. Стратегия Узбекистан-2030. Указ Президента Республики Узбекистан. Текст: электронный. URL: <https://lex.uz/ru/docs/6600404>
6. *Мирзиёев Ш.* Наш единственный путь — увеличивать число предпринимателей, реализовать деловой потенциал людей. URL: <https://www.gov.uz/ru/news/view/25840>
7. *Абдуллаев Ж.* Главные проблемы. Эксперт оценил налоговую систему Узбекистана. 12.05.2022 г. URL: <https://podrobno.uz/cat/economic/glavnye-problemy-ekspert-otsenil-nalogovuyu-sistemu-uzbekistana/>
8. *Алтысбаева С.Н., Кенжебулат М.К., Караиулаков Г.Ж.* Потенциал повышения налоговой нагрузки при сокращении зоны фискальных противоречий (на материалах экономики Казахстана) // Экономический журнал ВШЭ. 2019. № 23 (3). С. 365–383. URL: <https://ej.hse.ru/2019-23-3/316257515.html>
9. *Бахромова Д., Тошмухамедов У., Таирова А.* Экономико-статистический анализ показателя заработной платы в Республике Узбекистан // Справочник финансового работника. № 9 (141). 2023. С. 79–87.
10. *Бердиева У.А.* Вопросы модернизации налоговой системы в Республике Узбекистан в целях повышения эффективности администрирования налоговой задолженности // Economy and Business. № 10. 2018. С. 26–30. URL: <https://cyberleninka.ru/>
11. *Пинская М.Р., Мельничук М.В., Осипова В.М.* (2018). «Теория налогов (с компендиумом «A short history of taxes and taxation»): учебное пособие. М.: Прометей. Финансовый университет при Правительстве РФ. 2018. С. 53.
12. *Расулев А.Ф., Воронин С.А.* (2020). «Новая архитектура построения налоговой системы Республики Узбекистан» // Экономика и финансы. 2020. № 3. С. 59–60.
13. *Рикардо Д.* Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное. / Пер. с англ.; предисл. П.Н. Клюкина. М.: Эксмо. 2007. (Антология экономической мысли). URL: <https://www.labirint.ru/books/141408/>
14. *Смит А.* Исследования о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики. В 2 т. Т. 1. М: МП «ЭКОНОМ», 1993. URL: <https://www.litres.ru/book/adam-smit/issledovanie-o-prirode-i-prichinah-bogatstva-narodov-68002235>
15. *Селигмен Б.* Основные течения современной экономической мысли / Пер. с англ. Общ. ред. и вступ. статья акад. А.М. Румянцева [и др.]. М.: Прогресс. 1968. 600 с.; 27 см. (Для научных б-к). URL: <https://search.rsl.ru/ru/record/01008403375>

16. *Сазанский В.* Когда акциз можно принять к вычету. URL: <https://www.lgl.ru/#/document/16/137913/dfasugxz6u/?of=copy-20918943d0>
17. Официальный сайт Государственного налогового комитета Республики Узбекистан. URL: <https://soliq.uz/ru/>
18. Официальный сайт Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан. URL: <https://www.imf.uz>
19. Информационно-аналитический сайт по мировым налоговым системам. URL: <http://worldtaxes.ru/>
20. *Luke A. Stewart.* The impact of regulation on innovation in the United States: A cross-industry literature review information Technology & Innovation Foundation, June 2010.
21. *Svoboda P.* The impact of tax incentives on research and development. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, Czech. 2017. Vol. 65 (2). P. 737–743.
22. Sugar-sweetened beverage taxation sugar. UNICEF/2022/Arimacs Wilander. URL: <https://www.unicef.org/indonesia/media/17011/file/Policy%20brief:%20Sugar-sweetened%20beverages%20taxation.pdf>
23. *Melniková L., Shadmanov S., Voronin S., Qoraboev B.* Uzbekistan's Trade Policy Liberalization. Predicted Impact of WTO Accession on Chemical Industry Trade, *Financial Journal*. 2022. Vol. 1. P. 39–55. URL: [https://econpapers.repec.org/article/frufinjr/220103\\_3ap\\_3a39-55.htm](https://econpapers.repec.org/article/frufinjr/220103_3ap_3a39-55.htm)

**Alisher Rasulev** (e-mail: [arasulev@yandex.ru](mailto:arasulev@yandex.ru))

Grand Ph.D. in Economics, Professor,

Tashkent State Economic University (Tashkent, Republic of Uzbekistan)

**Sergey Voronin** (e-mail: [Sergey\\_voronin63@yahoo.com](mailto:Sergey_voronin63@yahoo.com))

Grand Ph. D. in Economics, Chief Specialist, Institute of Budget and Tax Studies under the Ministry of Economy and Finance Republic of Uzbekistan,

Professor, Tashkent Branch of Plekhanov Russian University of Economics

(Tashkent, Republic of Uzbekistan)

**Bobur Koraboev** (e-mail: [qoraboev.bobur@mail.ru](mailto:qoraboev.bobur@mail.ru))

Project Manager to improve ratings

Institute of Budget and Tax Studies under the Ministry of Economy and Finance Republic of Uzbekistan, teacher Tashkent Branch of Plekhanov Russian University of Economics (Tashkent, Republic of Uzbekistan)

## METHODOLOGICAL PROBLEMS OF TAXATION IN THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN

The article discusses current issues of improving the methodology of taxation of legal entities. The author finds out to what extent the basic provisions of leading scientific schools were taken into account when carrying out a fundamental tax reform in the Republic of Uzbekistan in 2019–2020. Proposals for the development of the classification of tax payments in the context of increasing global and internal challenges are substantiated. Recommendations are given to ensure a balance between the basic sectors of the national economy.

**Keywords:** taxation methodology, tax reform, classification criteria, pricing, equivalent exchange, price and tax policy of the state.

**DOI:** 10.31857/S0207367624030023