ТАДЖИКСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВО- ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

УДК: 336.02 (575.3)

Д - 40

На правах рукописи

Джумабоев Хуршед Кодирович

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В УСЛОВИЯХ ИНДУСТРИАЛЬНО-АГРАРНОЙ МОДЕЛИ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

Диссертация

на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности: 08.00.07 - Финансы, денежное обращение и кредит

Научный консультант:

д.э.н.,профессор Мирсаидов А.Б

СОДЕРЖАНИЕ

Перечень сокращений и (или) условных обозначений
Введение
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ
НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И МЕХАНИЗМЫ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ
1.1. Теоретические подходы к объяснению регулирующей и
стимулирующей функции налогов
1.2. Основные научные подходы к трактовке сущности налоговых льгот и
механизмы их реализации
1.3. Определение базовой структуры налога и классификация налоговых
льгот
ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ
РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ И ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ
ΠЬΓΟΤ
2.1. Методологические основы оценки налоговых льгот
льгот2.3. Оценка эффективности основных механизмов использование
Налоговых льгот
ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ И ОЦЕНКА
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РЕСПУБЛИКЕ
ТАДЖИКИСТАН
3.1. Характеристика налоговой системы и налоговых льгот современного
Таджикистана
3.2. Практика предоставления налоговых льгот в республике и их
результативность
3.3. Особенности использования льгот в местных налогах
ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ
ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВЫХ
ЛЬГОТ
4.1. Институциональные механизмы конструкции налоговых
льгот
4.2. Совершенствование способов контроля и администрирования
налоговых льгот
4.3. Мониторинг результативности применения налоговых льгот и его
принципы
ГЛАВА 5. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ, СТИМУЛИРУЮЩИХ
ИНВЕСТИЦИОННО-ИННОВАЦИОННОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ
5.1. Верификация приоритетных направлений государственной
поддержки инновационной деятельности
5.2. Разработка методики мониторинга и оценки налоговых льгот,
стимулирующих инвестиционно-инновационную деятельность субъектов экономики
Субъектов экономики

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ З ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ 3											
эффективностиВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ											
испо	льзования	амортизац	ционных	налог	овых	ЛЬГОТ	И	оценка	ИХ		
5.3.	Совершен	ствование	методич	еских	подхо	одов п	0 (боснован	нию		

ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ И (ИЛИ) УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

ВВП Валовый внутренный продукт

ЕС Европейский Союз

ЗРТ Закон Республики Таджикистан

ПСР на 2021-2025гг Программа среднесрочного развития Республики

Таджикистан на 2021-2025 годы

ПНА на 2020-2025гг Программа налогового администрирование

Республики Таджикистан на 2020-2025 годы

СУГФ до 2030гг Стратегия управления государственными финансами

Республики Таджикистана до 2030 года

НК РТ Налоговый кодекс Республики Таджикистан

НК ПРТ Налоговый комитет при Правительстве Республики

Таджикистан

НДС Налог на добавленную стоимость

НИОКР Научно-исследовательские опытно-конструкторские

работы

Сэз Свободная экономическая зона

СНГ Содружество Независимых Государств

США Соединненые Штаты Америки

МВФ Международный валютный фонд

МЭТ РТ Министерство экономики и торговли Республики

Таджикистан

МФ РТ Министерство финансов Республики Таджикистан

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В соответствие с Национальной стратегией развития Республики Таджикистан на период до 2030 года специфическими приоритетами в обеспечении ускоренной индустриализации страны и укрепление основы индустриально-аграрной модели развития является «...повышение конкурентоспособности и цепочки добавленной стоимости отраслей промышленности, рост объема производства реализации промышленной продукции, конкурентоспособной на внутренних и внешних рынках. В рамках этих стратегических приоритетов будет обеспечено действий обеспечению выполнение ПО привлекательных налоговых, регуляторных и правовых условий для реализации инвестиционных проектов в ЭКОНОМИКИ 1 . В секторе действительности, реальном реализации стратегических целей государства важную играет роль реализация стимулирующей функции налоговой системы, прежде всего, использование налоговых льгот как инструмента налоговой политики и регулирования экономики. Реализации курса ускоренной индустриализации страны и сценария индустриально-инновационного развития государства требует поиска более эффективных рычагов регулирования экономического роста, прежде всего, инвестиционной деятельности, которые способствует повышению уровня инновационно-инвестиционной активности и процессов на всех уровнях управления экономики. В данном направлении особо важную роль играет предоставление льготного налогового режима, который будет обеспечивать эффективное функционирование предприятий приоритетных отраслей экономики и их инвестиционную деятельность.

Однако, в современной практике налогового администрирования республики, введенные налоговые льготы, в большинстве случаев, не приводят к тем результатам, которые ожидали или на которые рассчитывали при их введении. Такая ситуация возникла из-за неопределенности в выявлении

 $^{^1}$ Национальная стратегия развития Республики Таджикистан на период до 2030 года С.80-82-<u>HCP - 2030 (medt.tj)</u>

перспективных предприятий, недостаточной конкретности налоговых стимулов, а также недостатка методологической и методической обоснованности при эффективных выборе инструментов налоговой политики. Проблема использования налоговых льгот в экономике страны актуальна, и сейчас существуют разные точки зрения экономистов и практиков на вопрос оценки их места и роли в налоговом законодательстве. Оценка налоговых расходов и освобождений представляется еще более сложной задачей. Поэтому, мы считаем, что вопросы создания и использования налоговых льгот до сих пор не получили достаточного изучения и остаются предметом дискуссии в теории налогообложения и налоговой науке в целом. Относительно понятия «льготы» следует отметить, что все еще не существует однозначной трактовки, и некорректная формулировка этого термина может привести к ошибкам м просчетам в оценки налоговых расходов в национальной бюджетной системе и создать неверный ориентиры для государственной налоговой политике.

Таким образом, возрастает значение научного исследования механизмов разработки и введения налоговых льгот, поиска стимулирующих резервов инструмента. Необходимость применения данного теоретического методолого-методического обоснования разработки адекватных ДЛЯ индустриально-аграрном модели развития экономики страны механизмов и параметров установления и предоставления налоговых льгот и налоговых освобождений в целях реализации приоритетных направлений, способствующих инновационно-индустриальному развитию экономики, устойчивому росту экономики, повышению конкурентоспособности товаропроизводителей обуславливает выбор темы диссертации, ее цель, объект и предмет исследования.

Степень научной разработки темы исследования. Фундаментальные вопросы формирования и развития налоговой системы, а также основные принципы налогообложения нашли свое отражение в трудах западных ученых-экономистов прошлого столетия, таких как А. Смит, В. Петти, А. Вагнер, Ж.Б. Сэя, Ж. Сисмоди, Д.С. Милль, Ф. Нитги, К. Эеберг и др. В современных условиях вопросы построения налоговой системы исследовались в трудах следующих зарубежных

ученых-экономистов: М.К.Аристарховой, Ж-П. Бодена, А.В. Брызгалина, Е.В. Бушмина, В.И. Волковского, И.В. Горского, Н.С. Землянухина, Ю.Б. Иванова, В.А. Кашина, М. Кина, Т.А. Малининой, И.А. Майбурова, Н.П. Мельникова, Л.П. Павловой, В.Г. Панского, А.Б. Паскачева, А.П. Починка, М.В. Романовского, А. Тэйта, П. Хансена, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, Е.Б. Шуваловой, Л. Эбрилла и многих других.

В годы государственной независимости Республики Таджикистан теоретические и практические вопросы построения налоговых систем и налоговых льгот, в частности, исследованы в трудах отечественных ученых, таких как: Р.Т. Джабборов, М.М.Исмаилова, Н.К.Каюмов, С.Дж. Комилов, А.Б. Мирсаидов, Х.У. Умаров, Т.Н. Назаров, Н.Ф. Нидоев, А.О. Орипов, Р.К. Рахимов, Т.Р. Ризокулов, Л.Х. Саидмуродов, З.С. Султанов, Х.Р. Улугходжаева. Проблемы государственного управления разных направлений и аспектов отечественной налоговой системы исследованы в работах А.А. Бегматова, У.М. Вохидова, Д.С Давлатова, Х.К. Джумабоева, И.Р. Иброхимова, А.Р. Курбанова, Т.С. Исломова, А. Махмадулло, А.М. Маъмурова, Д.А. Мирпочоева, К.Р. Раджабова, С. Рахматзода, Б.Б. Рахматова, М.М. Салимовой, А.М. Солехзода, Ф.Э Тоджибаевой, С.М. Шукурова, М.В. Шогунбекова, Я.Хасанзода, С.Х. Хомидовой, М.С Якубзода и других.

В годы государственного суверенитета республики научные проблемы и вопросы формирования и развития налоговой системы стали предметом научных исследований Опубликованы отечественных ученых-экономистов. многочисленные научные работы в этой области. Например, в трудах отечественных ученых-экономистов Улугходжаева Х.Р., Джаборова Р.Т. и Салимова М. М. исследованы вопросы совершенствования налоговой системы в Республике Таджикистан, проблемы налогового стимулирования предпринимательской деятельности, а также социальные аспекты проводимых налоговых реформ в республике. В этом контексте, ими были исследованы сущность налоговых льгот и освобождение, условия и механизмы освобождения от уплаты налогов, что означает уменьшение или снятие налоговых обязательств предоставления широких возможностей целью для активизации инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов, тем самым их

развитию 2 .

Многие отечественные ученые, в рамках исследования механизмов обращают внимание на фундаментальную экономического роста, совершенствования налоговой системы, прежде всего, механизмов налоговых освобождений в регулировании экономики и обеспечении её роста. Например, в Р.К. «Макроэкономические книге Рахимова пропорции И механизмы экономического роста в Республике Таджикистан» рассматривается роль и значение налога и налогообложений в оптимизации макроэкономической пропорции страны и, в связи с этим, подчеркивается важное значение механизма предоставления государством преимуществ через налоговую систему (с целью снижения налогового бремени) для обеспечения развития приоритетных отраслей экономики»³. Каюмов Н.К. в системе механизмов ускорения темпов экономического роста особое внимание уделяет стимулирующей роли налоговых механизмов, прежде всего, предоставлению налоговых каникул для тех предприятий, деятельность которых имеет стратегическое значение в обеспечении экономической безопасности страны ⁴ Саидмуродов Л.Х. в рамках исследования проблем и направлений, превентивных мер экономической политики в условиях трансформации и нестабильности указывает на необходимость использования стимулирующей функции элементов налоговой системы для стабильного развития тех предприятий, которые выступают

² Улугходжаева Х.Р. Налоговое стимулирование предпринимательской деятельности / Х.Р.Улугходжаева., Д.Давлятов // Вестник ТНУ (серия социально-экономических наук). - 2012. – № 2/6 (95). - С.3-6.; Улугходжаева Х.Р. Развитие налоговой системы Таджикистана за годы суверенитета и проблемы ее совершенствования / Х.Р.Улугходжаева // Вестник ТНУ (серия социально-экономических наук) – 2021. - №8. - С. 5-12.; Джаборов Р.Т. Социальные аспекты налоговой реформы в Республике Таджикистан / Р.Т.Джаборов // Материалы республиканской научной конфренции на тему «Налоговая система Республики Таджикистан: история, практика и его перспектива, Душанбе, 2011, С.57-60.; Салимова М.М.Оид ба масоили самаранокии имтиёзҳои андоз: тачрибаи муосир. / М.М.Салимова //Ахбори ДДБХСТ— Хучанд №1.2019. - С.5-18.

³ Рахимов Р.К. Макроэкономические пропорции и механизмы экономического роста в Республике Таджикистан (проблемы и основные направления совершенствование). - Душанбе:" Дониш", 2016. - 651, С 56.

⁴ Каюмов Н.К. Экономические механизмы ускорения темпов экономического роста / книга: Финансы, учет и аудит: проблемы и перспективы развития Республики Таджикистан. - Душанбе: РТСУ, 2015. - С.4-12.

важным элементом системы превентивных мер и определяют уровень национальной экономической безопасности республики ⁵. В трудах Мирсаидова А.Б. исследованы механизмы предоставления налоговых преимуществ (полное или частичное освобождение от уплаты налогов) для обеспечения развития предпринимательства в реальном секторе экономики, а также предоставление налоговых освобождений для некоторых категорий налогоплательщиков с целью активизации их инвестиционной деятельности, создания благоприятной среды для привлечения иностранных инвестиций ⁶.

В результате анализа отечественной экономической литературы в области налога и налогообложения было выявлено, что вопросы налоговых льгот, освобождений и их отдельные признаки изучены в комплексе исследований экономических проблем, например, в рамках исследования налоговой системы республики, фискальной политики, механизмов макроэкономического регулирования и обеспечения экономического роста И т.л. Многие отечественные авторы по вопросам налоговых освобождений предлагают широкий спектр признаков налоговых привилегий, критерии дифференциации льгот, а также взаимосвязь между понятиями привилегий, предпочтений, освобождений, стимулов и других особенных условий налогообложения. Несмотря на многочисленные исследования отечественных ученых и внесение ими весомого вклада в теорию налогообложения и налоговых освобождений, а также налоговых расходов, все еще отсутствуют конкретные фундаментальные исследования, именно по активизации стимулирующей функции налоговой

⁵ Саидмуродов Л.Х. Возможности и направления, превентивных мер экономической политики в условиях трансформации и нестабильности / Л.Х.Саидмуродов // Региональные проблемы преобразования экономики. Ежемесячный научный журнал Махачкала, 2015 № 4(54), - С.4-10.

⁶ Мирсаидов А.Б. Совершенствование механизма привлечения иностранных инвестиций в экономику Республики Таджикистан / А.Б.Мирсаидов // Вестник Таджикского национального университета. Серия экономические науки. - Душанбе, 2015. - № 2/3(165). - С.279-284.; Мирсаидов А.Б. Налоговые механизмы стимулирования как фактор развития малого предпринимательства/ А.Б.Мирсаидов // Материалы международной конференции на тему «Проблемы развитие предпринимательства в условиях глобализации» Душанбе, ТНУ, 2015, - С.56-63; Мирсаидов А.Б. Фискальная (налоговая бюджетная) политика как система регулирования национальной экономики // А.Б.Мирсаидов / Вестник ДДХБСТ Хучанд, - 2001. - №-1. - С. 23-31.

системы, роли и места налоговых льгот в налоговой системе, особенно в условияхперехода республики путь инновационно-индустриального развития на основе реализации курса ускоренной индустриализации страны. Следовательно, представляется, что фундаментальные исследования в указанных направлениях, безусловно, принесут пользу не только для развития перспективных научных исследований, но помимо этого будут иметь важное практическое значение. Таким образом, недостаточная научная разработанность проблем, связанных с определением понятия «налоговых льгот», установлением приоритетных направлений в условиях нового этапа развития страны, а также методическое обеспечение оценки их эффективности предопределили цель, основные задачи, предмет и объект исследования.

Связь исследования с программами (проектами) и научными темами. Диссертационное исследование проведено в рамках целевых задач Национальной стратегии развития Республики Таджикистан на период до 2030 года, (Постановление Маджлиси намояндагон Маджлиси Оли Республики Таджикистан от 1 декабря 2016 года, №636), Программы среднесрочного развития Республики Таджикистан на 2021-2025 годы, (Постановление Правительства Республики Таджикистан от 30 апреля 2021 года, №168), Стратегии управления государственными финансами Республики Таджикистана до 2030 года, (Постановление Правительства Республики Таджикистан от 31 января 2020 года, № 1446), Программы налогового администрирования на 2020-2025 годы, (Постановление Правительства Республики Таджикистан от 30 декабря 2019 года, №643), а также Плана Научно-исследовательского института «Финансы» кафедры налогообложение налоги И Таджикского государственного финансово-экономического университета на 2018-2023 годы.

Целью исследования является разработка теоретико-методологических и организационно-методических положений предоставления налоговых льгот и предложений по совершенствованию механизмов и инструментариев льготного налогообложения для реализации параметров индустриально-аграрной модели развития экономики.

Поставленная цель предполагает постановку и решение следующих задач:

- обобщить теоретические подходы к объяснению регулятивной и стимулирующей функции налогов;
- обобщить и классифицировать основные подходы к определению сущности налоговых льгот;
- определить базовую структуру налогов и классификацию налоговых льгот;
- исследовать концептуальные подходы и принципиальные основы оценки и анализа налоговых льгот, систематизировать критерии и основные показатели оценки эффективности налоговых льгот;
- дать оценку современной налоговой системе и ее структуры в Республике
 Таджикистан, проанализировать состояние и практику использования налоговых льгот, и их эффективность, включая положительные результаты и негативные моменты их применения;
- обосновать пути совершенствования механизмов организационно-методического обеспечения применения налоговых льгот, механизмов законодательной конструкции налоговых льгот;
- разработать рекомендации по совершенствованию способов контроля и администрирования налоговых льгот; разработать алгоритм мониторинга результативности применения налоговых льгот и его принципов;
- разработать предложения по совершенствованию механизмов государственной поддержки инвестиционно-инновационной деятельности посредством применения налоговых льгот;
- совершенствовать инструменты государственного мониторинга налоговых льгот;
- совершенствовать методические подходы к обоснованию введения амортизационных налоговых льгот и оценки их эффективности.

Объектом исследования являются налоговые льготы, а также оценка их результативности и эффективности в Республике Таджикистан.

Предметом исследования являются теоретико-методологические аспекты и разработки методических инструментов и механизмов предоставления налоговых льгот в условиях индустриально-аграрной модели развития

экономики.

Научная гипотеза исследования. Обоснование предположения ключевой роли системы налоговых льгот в реализации стимулирующей функции налоговой эффективного рычага обеспечения системы парметров индустриально-аграрной модели развития экономики И инновационноинвестиционной деятельности; для получения ожидаемого эффекта от введения налоговых льгот требуется совершенствование механизмов налогового мониторинга за правильностью и их целевым использованием, которое взаимодействию достигается благодаря налоговых органов налогоплательщиками на всем протяжении периода льготирования.

Теоретические основы исследования сформированы теоретическими положениями, отраженными в фундаментальных работах отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области теории и практики налогообложения и налоговых льгот. В то же время, направление исследования определяется совокупностью положений современной экономической теории и теории государственного регулирования в сфере налогообложения, концептуальными точками государственной налоговой политики, имеющими место в национальных и отраслевых программах, законодательных актах в области исследований.

Методологические основы исследования были сформированы теорией и эволюционно-институциональными отношениями и системным анализом. В научной работе используются методы теоретических и эмпирических выводов, анализ и синтез, структурно-функциональный анализ, статистико-математический, индексный, экспертный и т.д. Комплексное использование выбранных методов и подходов обеспечило необходимую точность теоретических выводов и практических рекомендаций.

Экспериментально-информационная база исследования. Опытноэксперментальными предпосылками исследования выступили различные экономические субъекты, как налогоплательщики, так и налоговые органы разных уровней Республики Таджикистан. Информационную базу диссертационного исследования составили официальные статистические данные Президенте Республики Агентства статистике при информационние ресурсы и отчеты Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан, Министерства промышленности и новых технологий Республики Таджикистан, Министерства сельского хозайства Республики субъектов Таджикистан, различных экономики, материалы a также периодической печати И научных статей, посвященных вопросам налогообложения.

Место и период исследования. Диссертационное исследование выполнено на кафедре налоги и налогообложение Таджикского финансовоэкономического университета за период 2015 - 2023 гг.

Нучная новизна исследования выражается в теоретических и методологических положениях и разработки эффективных механизмов и инструментов установления и предоставления налоговых льгот, способствующих инновационно-индустриальному развитию экономики Республики Таджикистан.

К основным научным результатам, содержащим элементы научной новизны, можно отнести следующее:

- обобщая доступную в экономической литературе теоретические подходы к определению сущности налоговых льгот, дана авторская трактовка данной категории как, «предоставление целевых привилегий налогоплательщикам или исключение из налоговой базы объекта налогообложения, направленные на достижение конкретных целей и позволяющие четко определить их социальноэкономическую и бюджетно-фискальную эффективность»; установлено, что характеризующими суть налоговых ЛЬГОТ налоговом освобождении, являются: а) конкретизация категорий налогоплательщиков или объекта налогообложения; б) цели введения конкретных налоговых освобождений; в) эффективность налоговых льгот;
- внесено уточнение в сущность базовой структуры налоговой системы, как состава его элементов, определяющие фундаментальные принципы его

характеристики, исходящий из сущности конкретного вида налога (до использования налоговых льгот) на основе концепции рыночного дохода и добавленной стоимости; класифицированы льготы в зависимости от уровня государственной власти (республиканский или местный) их предоставившего, в зависимости от направления или цели их предоставления и от элементов конкретного вида налогообложения, что позволяет установить экономикоправовую сущность и последствия введенных видов налоговых льгот;

- систематизированы методологические и методические подходы к оценке эффективности налоговых льгот, предоставляющие выбор адекватных спосовов анализа механизмов налоговых льгот, а также упорядочены критерии и показатели эффективности льгот, отражающие в себе качественные и количественные параметры социально-экономического развития страны; обоснована необходимость комплесного подохода к оценке эффективности налоговых льгот на базе сочетание таких методов как методы упущенных доходов, восстановленных доходов и эквивалентных расходов;
- выявлены тенденции в количественных и качественных параметрах развития налоговой системы республики и налоговых поступлений в государственный бюджет, способствующие повышению уровня и качества информационого обеспечения управления налоговыми льготами для стимулирования индустриально-инновационного развития страны; определены тенденции роста проблемы налоговых поступлений ПО основным видам налогов, характеризующих уровень развития хозяйствующих субъектов, имеющие инновационную направленность; выявлен высокий уровень положительного сдвига в пользу подоходного налога и налога на прибыль в поступлении в бюджет (масса структурного сдвига подоходного налога составило 8,7%, индекс 50%), реализацию интересов структурного сдвига ЧТО означает налогоплательшиков по данным видам налогов;
- установлено, что в законодательстве республики, в сфере организации налоговых отношений, содержатся многочисленные положения, которые устанавливают порядок введения налоговых льгот по налогу на доход, налогу на

прибыль, налогу на добавленную стоимость. Однако увеличение числа налоговых льгот и ИХ расширение реализуются без обоснования их эффективности и направленности, что создает угрозы для нормального налоговой системы. В функционирования связи этим. обоснована необходимость систематического исследования И мониторинга многих положений законодательства налоговой системе республики, В устанавливающие порядок предоставления льгот, в целях определения их соответствия целям и задачам государства в сфере обеспечения социальноэкономического развития страны;

- выявлены характерные особенности местных налогов для параметров налоговых освобождений; возможности рационального сочетания местных и республиканских налогов в различных по уровню потенциала и страны, способствующие обеспечению условиям регионов финансовой устойчивости местных бюджетов; увеличивает число налогоплательщиков, которые обеспечивают оплату местных налогов всеми хозяйствующими субъектами и видами деятельности экономики региона; налоговая инициатива, которая предусмотрена в законодательном акте о налогообложении о праве органов местной государственной власти устанавливать местные налоги, обесепечении реализует интересы регионов В автономном развития стратегических отраслей и секторов экономики региона;
- обосновано теоретическое и практическое значение построения конструкции (дизайна) налоговых льгот в системе налогообложения: льготы в системе элементов налога, вступая во взаимосвязи с другим элементами принимают системное свойство, следовательно конструкция (дизайн) налоговых льгот должна основываться на системном подходе; обоснованный порядок конструкции налоговых льгот формирует базу или предпосылки для достижения цели и назначения налоговых льгот и их эффективного использования; любые исключения из общих правил налогообложения создают условия для возникновения коррупционных отношений, поэтому конструкция (дизайн) налоговых льгот должна снизить «коррупционную устойчивость» данного

инструмента; конструкция (дизайн) налоговой льготы в рамках принципа законности должна подлежать законодательному урегулированию, тем самым обеспечивая практический аспект применения льготы;

- разработан алгоритм мониторинга эффективности введения и использования налоговых льгот, способствующих решению определенных задач обеспечения индустриально-инновационного развития страны; в связи с тем, что существуют объективные устойчивые связи между инвестициями и инновациями, и в данном процессе амортизационный механизм становится эффективным инструментом целевого использования средств амортизационного фонда, предложено совершенствование механизма использования амортизационных создающего дополнительные финансовые ресурсы, повышающего объемы инвестиций в основной капитал, тем самым стимулирующий расходование для инвестиций в основной фонд и внедрение новых технологий;
- рекомендован алгоритм проведения инвентаризации и оценки эффективности налоговых льгот, направленный на инновационные подходы и мониторинг использования и востребованности налоговых стимулирующих механизмов, план-график работ, с конкретизацией основных мероприятий; предложены принципы выбора налоговых льгот и их оценки по группам, в зависимости от направлений инновационной деятельности: следующих технологическая НИОКР; модернизация; приобретение патентов и лицензий; обучение, подготовка и переподготовка персонала; реализация патентов и лицензий; создание и развитие инновационного центра; свободные экономические зоны; регионы, опережающего социально-экономического развития;
- обосновано, что в условиях индустриально-аграрной модели развития экономики и инвестиционно-инновационной деятельности хозяйствующих субъектов, позитивными сторонами являются когда фактический срок эксплуатации производственных фондов больше периода их амортизации, следовательно, такие условия должно создавать государство путем снижения уровня нормативного срока службы конкретных производственных фондов по сравнению с его фактическим сроком, в результате которого экономические

субъекты приобретают своего рода амортизационную льготу, следовательно, государство играет важную роль в механизме создания амортизационной льготы.

Основные положения, выносимые на защиту:

- в современных условиях все экономические школы признают роль налогов, их стимулирующую и воспроизводственную подфункции в регулировании экономики, особенно в содействии развития приоритетных отраслей экономики через механизм предоставления налоговых льгот, представляющее собой введение для конкретных категорий налогоплательщиков целевого исключения из налоговой базы и объекта налогообложения для достижения стратегических целей;
- систематизация методологических и методических подходов к оценке эффективности налоговых льгот позволяет определить концептуальные основы анализа его результативности, осуществить комбинацию и комплексное использование методов анализа, а также разработать систему критериев, количественных и качественных показателей эффективности льгот;
- налоговая система республики трансформируется в зависимости от этапа, цели приоритетных социально-экономического развития И задач страны, обеспечивает устойчивую налоговых тенденцю роста поступлений государственный бюджет, при ЭТОМ наблюдается высокий уровень положительного сдвига в пользу основных видов налога, отражающий реализацию интересов предпримательского сектора экономики и процесс сочетания интересов государства и налогоплательшиков;
- без научно-аналитического обоснования эффективности и направленности, рост числа налоговых льгот, устанавливаемых в отечественном законодательстве налогообложения, может создавать угрозы ДЛЯ нормального функционирования налоговой системы, исходя ИЗ этого, возникает необходимость систематического исследования и мониторинга многих положений налогового законодательства, в целях определения их соответствия целям и задачам государства в сфере обеспечения социально-экономического развития;
- конкретизации объектов для предоставления льгот в местных налогах, наряду

- с республиканскими налоговыми льготами, способствуют возможностям их рационального сочетания в обеспечении приоритетных направлений развития, в зависимоси от уровня индустриально инновационого потенциала и условий регионов страны;
- научно-обоснованная конструкция (дизайна) налоговой льготы, прежде всего, основанная на системном подходе имеет важное теоретическое и практическое значение в системе налогообложения и введении налоговых льгот, поскольку льгота в системе элементов налога, выступая во взаимосвязи с другими элементами, принимает системное свойство;
- разработка и применение алгоритма проведения мониторинга эффективности введения и использования налоговых льгот, направленных на инновационную активность, позволяет конкретизировать его приоритетные цели в обеспечении индустриально-инновационного развития экономики страны, составление справочника налоговых льгот, доводимых регулярно до налогоплаплательщиков, а также установление категорий инновационных налогоплательщиков по видам налогов и региональном размещении льгот;
- для технико-технологической модернизации основных средств и активов предприятий, важную стимулирующую роль играют механизмы совершенствования использования амортизационных льгот, создающие дополнительные финансовые ресурсы для увеличения объемов инвестиций в основной капитал, тем самым стимулирующие инновационные подходы к инвестициям;
- активизация направлений индустриально-инновационного развития экономики зависит от научно-обоснованных принципов выбора налоговых льгот и их оценки по следующим группам в зависимости от технологической модернизации: приобретение патентов и лицензий, НИОКР, обучение, подготовка и переподготовка персонала, создание и развитие инновационного центра, свободные экономические зоны, регионы опережающего социально-экономического развития.
- на современном этапе индустриально-инновационного развития страны позитивными сторонами является установление повышение фактического срока

эксплуатации производственных фондов над периодом их амортизации путем участия государства в снижении уровня нормативного срока службы производственных фондов по сравнению с его фактическим сроком, которое представляет собой амортизационную льготу.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что обоснованных выводов и практических предложений в диссертации, способствуют дальнейшим исследованиям проблем разработки введения налоговых ЛЬГОТ И оценки ИΧ эффективности. Также. теоретическая база данного исследования может быть заложена в основу разработки критериев и механизмов введения налоговых льгот. Основное содержание диссертационного исследования дает возможность расширить теорию налогообложения, налоговых льгот и налоговых освобождений, методологические подходы К исследованию опенки эффективности налоговых льгот.

Практическая значимость исследования. Ряд положений диссертации могут быть использованы при разработке учебных курсов и методических материалов по Национальной налоговой системы, Теории налога и налогообложения, Налогового контроля, и спецкурса Налоговые льготы в системе регулятивной функции налогов и др. Разработанные в диссертации методические рекомендации по организации мониторинга введения и использования налоговых льгот могут быть применены в деятельности налоговых органов республики.

Достоверность результатов исследования. При проведении экспериментов подтверждается точность данных, достаточность объема исследовательских материалов, статистическая обработка результатов исследований и публикаций. Выводы и рекомендации сделаны на основе научного анализа результатов теоретических и практических исследований в сфере введения налоговых льгот.

Исследование изменений, представлений и взглядов на налоговые льготы в рамках исследования проблемы налогообложения, методические положения к мониторингу использования налоговых льгот способствуют разработке научно-обоснованных подходов в налоговом администрирование.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности. соответствуют следующим пунктам Паспорта номенклатуры специальностей ВАК при Президенте Республики Таджикистан по специальности 08.00.07 - «Финансы, денежное обращение и кредит» (экономические науки), а π .2.5. Налоговое регулирование именно: секторов экономики. Оптимизация бюджетного процесса: совершенствование системы управления доходами и расходами бюджетной системы и целевых государственных фондов, п.2.9. Теоретические основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования налоговой системы, п.2.16. Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике. п.2.21. Институциональные основы развития государственного финансового мониторинга и контроля, п.3.16. Мониторинг налогового вклада хозяйствующих субъектов.

Личный вклад соискателя. Все этапы реализации плана научной работы, такие как разработка темы, ее обоснование и актуальность, постановка цели и выполнение задач осуществлялись непосредственно диссертантом. Автор сформулировал методические рекомендации самостоятельно ПО совершенствованию механизма использования налоговых льгот в условиях индустриально-инновационному развитию Таджикистана, перехода предложил последовательные алгоритмы разработки научно-обоснованных принципов и механизмов выбора налоговых льгот и их оценки в зависимости от технико-технологической модернизации приоритетных отраслей экономики, а также личном участии диссертанта в обсуждении результатов исследования на международных и республиканских научно-практических конференциях.

Апробация результатов исследования. Выводы, теоретические и практические результаты исследования изложены на международных научнопрактических конференциях: «Таджикистан после вступления в ВТО: ожидания и перспективы», (г. Душанбе, 2013), «От исследования к политике и от политики к практике в количественных социально-экономических исследованиях в современной информационной эре» (г. Душанбе, 2015), «Эффективность управления государственными финансами и его значение в устойчивом развитии

национальной экономики», (г. Душанбе, 2016), «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития», (г. Уфа, 2022), «Современные проблемы экономики и менеджмента», (г. Воронеж, 2022), «Устойчивое развитие: анализ тенденций российской и мировой экономики», (г. Махачкала, 2023), на республиканских научно-практических конференциях, (г. Душанбе, 2002-2023)

Публикация результатов диссертации. Основное содержание работы отражены в 51 научной работе, в том числе 1 монографии и 16 статьей в рецензируемых журналах Республики Таджикистан общим объемом 38,5 п.л. (авторский текст составляет 34,4 п.л.).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения и списка использованной литературы, изложена на 344 страницах компьютерного текста, который включает 31 таблиц, 8 диаграмм, и 9 рисунков. Список использованной литературы включает 329 перечень использованных источников, в том числе работы зарубежных авторов.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И МЕХАНИЗМЫ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ

1.1. Теоретические подходы к объяснению регулирующей и стимулирующей функции налогов

Возникновение и развитие налоговых отношений связано с развитием финансовых отношений, которые по своей природе имеют тесные связи с деятельностью государства и реализации их функций, поскольку, государству для выполнения своих функций требуется определенный объем денежных ресурсов. Созданный в сфере производственно-экономической деятельности прибавочный продукт выступает базисным или исходным условием появление финансовых отношений. Созданная дополнительная или прибавочная стоимость первично распределяется: часть используется для обеспечения расширенного производства, а другая превращается в доход государства путем налоговых платежей. Поэтому в экономической литературе отмечается что «Все теоретики едины во мнении, что понятие «финансы» в историческом аспекте связано с государством и появилось в процессе многовекового развития товарноденежных отношений. Именно государство стало первым «китом», на котором стали строиться и позитивная и нормативная теории финансов»⁷. Таким образом, в соответствии с основными принципами классической финансовой теории, государство играет важную роль в общественном воспроизводстве. Выступая активным участником экономики, оно обеспечивает стабильность и прогресс общества, основываясь на организации рациональных распределительных отношений, прежде всего, в перераспределении созданной новой стоимости Следовательно, (национального дохода). онжом утверждать, ЧТО если прибавочный продукт определяет качественные или сущностные свойства и функции финансов и является ведущим звеном финансовой системы страны, то налог определяет качественные черты государственных финансов, конкретного государственного бюджета. Таким образом, налоги, выступая в качестве

⁷ Бондаревский Б.Е Исследовательский потенциал понятия "финансовый капитал"/ Б.Е. Бондаревский //Экономические Науки. -2010. - №11. - С.46

перераспределительной категории, являются инструментом и источником формирования централизованного фонда финансовых средств государства. Очевидно, что с возникновением государства появились налоги как финансовая категория. С развитием государства и расширением его функций, а также с развёртыванием рыночных, товарно-денежных отношений сформировались такие сложные категории, как «государственные доходы и расходы» и, в конечном результате категория «государственный бюджет». Финансовая система выполняет в основном перераспределительную функцию, созданного в сфере производства прибавочного продукта. Следовательно, она является сферы зависимым OT материального производным И ИЛИ производство⁸. Налоги, подобно другим категориям (государственный расход, кредит и т. д.), явлаясь одной из категорий или элементов системы финансовых отношений выступает связующим звеном В системе взаимосвязи взаимозависимости финансовых категорий. Налоги, как категория финансовых общие отношений, выражая свойства, присущие другим финансовым категориям, вместе с тем, имеют отличительные признаки, выделяющие их из совокупности финансовых категорий. Налоги и налоговые отношения, выступая инструментом реализации перераспределительных отношений, охватывают в себе два субъекта, между которыми происходит движение стоимости налогоплательщики и государство. Движение стоимости в денежной форме как объект налоговых отношений носит безвозмездный характер. Или его особенностью является односторонний характер (от налогоплательщика к государству), т.е. плательщик не получает ничего за свой платеж. Как видно, налоги в данном свойстве имеют производственные отношения специфической формы.

Государство, регламентируя налоги и, используя разнообразные инструменты изъятия, оказывает воздействие на другие стадии и фазы общественного воспроизводства (производство, обмен и потребление) и

⁸ Заяц Т. Е. Налоги и налогообложение / Т. Е. Заяц, И. Е. Бондарь; под ред. Т. Е. Заяц. - 4-е изд.

⁻ Минск: Выш. шк., 2007. - С. 54.

движение валового внутреннего продукта (на ускорение или замедление роста). Налоги, выступая специфической формой производственных отношений, влияют на факторы производства и социальные отношения. Например, наёмные работники частного сектора, получая заработную плату, не только создают спрос на рынке потребительских товаров (расходы на потребление товаров и услуг), но и уплачивают налоги. В данном случае уровень влияния налога на экономику зависит от уровня оплаты труда работников: а) объем налоговых платежей определяет уровень оплаты труда, подлежащей к налоговому изъятию; б) размер заработной платы труда оказывает влияние на структуру и динамику совокупного спроса, посредством механизма рынка способствует развитию или сдерживанию производства. Следует отметить, что значительная часть доходов наемных работников направлена на потребление, сбережения, а также в перспективе, принимает потребительский характер, следовательно, изменение ставки налогов отражается на их спросе, на платежеспособности; в), налоги оказывают влияние на формирование пропорций или соотношений между издержками производства и ценой экономических благ.

принудительно концентрирует в Государство своих руках часть прибавочного продукта в денежной форме. Это происходит путем налоговых изъятий части доходов хозяйствующих субъектов и населения страны. От этой принудительно присвоенной части новой стоимости, созданной в экономике страны, формируется централизованный фонд государственных финансовых Таким образом, обобщая все вышеуказанное, налоги можно рассматривать как обязательные платежи всех субъектов или агентов экономики (юридических и физических лиц) в бюджет, которые государство устанавливает и принудительно изымает в форме перераспределения части валового внутреннего продукта, используемого для реализации функций государства, удовлетворения общественных потребностей. Совокупность финансовых отношений, формируущиеся между государством, экономическими субъектами и населением по поводу формирования централизованного денежного фонда – государственного бюджета, называются налоговыми отношениями.

Содержание любой экономической категории, в том числе налогов раскрывается посредством выполняемых ими функциями. Посредством функции реализуется общественное назначение категории налога как инструмента распределения и перераспределения доходов. Как известно, выделяется фискальная, распределительная, регулирующая, стимулирующая и контрольная функции налога.

Отправным ПУНКТОМ исследования В рамках нашего выступает стимулирующая функция налога. Поэтому более подробно остановимся на функции. данной Налоговые раскрытии содержания отношения налогообложение относятся к сфере перераспределительных отношений и в них заложено стимулирующее начало. В принципе экономические стимулы заложены в фискальной функции налогов. Государство, формируя бюджетные ресурсы путем налоговых изъятий, направляет эти ресурсы на развитие социальной сферы (здравоохранение, образование и наука, культура и т.д.), которая способствуют развитию человеческому потенциалу и человеческого капитала. Рациональное и целевое использование ресурсов государственного бюджета создают систему стимулов общественного прогресса, например, создание инфраструктурных объектов национального и регионального значения способствует росту многих отраслей экономики страны, через проявления их синергетического эффекта.

Стимулирующую функцию налога можно рассматривать как подфункцию регулирующей функции налогов. Так как по мере развития налоговых отношений стимулирующая функция выделилась как особое направление регулирующей функции. Уже в древнем Риме использовали не только фискальные функции или назначения, но и в некоторых случаях, налоги использовались в качестве управления социальными отношениями, процессами. Однако, в экономической литературе еще не существуют единых оценок значения регулятивной функции налогов в системе регулирования общественных отношений.

Классическая теория налогов, выдвинутая Адамом Смитом и Давидом

Рикардом, а также их последователями, рассматривает налоги как один из видов государственных доходов, направленный на покрытие расходов, связанных с содержанием правительства. А. Смит подчеркивал, что в связи с тем, что в условиях рынка объем прямых доходов государства (от собственности государства) и их доля в общих государственных доходах имеет тенденцию к налоговые поступления становятся снижению, основным источником государственных расходов. Что компенсации касается источников финансирования инфраструктурных объектов страны (строительство содержание дорог), а также содержания учреждений системы правопорядка и т.д, то ими должны стать пошлины и сборы, уплачиваемые заинтересованными частями общества. В данном случае А. Смит считал, что налоги имеют безвозмездный характер, а пошлины не следует считать налогами. При этом А. Смит исследовал разные виды налогов с точки зрения их влияния на экономический рост. При рассмотрении косвенных налогов на товары для потребления он пришел к выводу, что повышение их уровня увеличивает издержки производства и приводит к уменьшению объема продаж из-за снижения общественного потребления. Он также оценил налог на заработную плату как разрушительный для экономики. По его мнению, налогообложение заработной либо увеличивает объем капитала, платы доступного предпринимателю, либо снижает покупательную способность работников, образом, негативно влияя на рыночный спрос. Таким концепция налогообложения А. Смита нацелена на создание стимулов для накопления капитала и развития производственных сил.

Давид Рикардо, в своем труде «Начало политической экономии и налогового обложения», подчеркивал важность налогов, оказывающих воздействие либо на капитал, либо на доход, в рамках принципов теории трудовой стоимости. Воздействие налога на капитал приводит к уменьшению ресурсов, необходимых для расширения производственной деятельности. Налог на доход сокращает объем накопленного капитала и уменьшает уровень потребления налогоплательщика. Д. Рикардо утверждал, что любые налоги на

товары и заработную плату, хотя и в различной степени, способствуют росту размера заработной платы, что, в свою очередь, влечет за собой снижение уровня прибыли. Исходя из этого, пришел, к выводу, что «...налоги являются «великим злом» и, по мере роста уровня налоговых изъятий и роста объема расходов государства снижается уровень потребления народа, которое отражается в процессе производства через снижение объема спроса. Следовательно, задачами государства выступают поощрение накопление капитала, снижение уровня обложения в целях перспективного развития экономики»⁹.

Другой английский ученый-экономист Джон Стюарт Милль¹⁰ для снижения уровня социальной напряженности в стране выдвинул теорию по внесению изменений в сферу распределения доходов общества, посредством налогообложения. принципа Считал необходимым рационализации установление необлагаемого минимума при подоходном налоге, тем самым субъектов уровень дохода хозяйствующих ДЛЯ обеспечения сохраняя воспроизводства. Ему принадлежит так называемая «налоговая теория услуг», суть которой состоит в следующем: «...каждый налогоплательщик должен отдать часть своего дохода государству в обмен на получаемую от него поддержку»¹¹. Д.С. Милль, рассматривая взаимосвязь между налогами и государственными расходами, предлагал устанавливать между этими двумя параметрами разумное или оптимальное взаимодействие. Эти положения получили развитие в исследованиях шведских ученых-экономистов К. Виксела и Э. Линдала, а также оказали влияние на формирование идей американского ученого-экономиста П. Самуэльсона о том, что увеличение налоговых изъятий обусловливается увеличением объема потребности в государственных услугах. 12

⁹ Попова Л. В., Дрожжина И. А., Маслова И. А., Коростелкин М. М. Теория и история налогообложения. М.: Дело и Сервис, 2011. 323, С.- 43

¹⁰Эволюция теории налогообложения - https://poisk-ru.ru/s57827t28.html (дата обращение 23.11.22); Экономические взгляды. Дж.С. Милля https://zavtrasessiya.com/index.pl? act=PRODUCT&id=458 (дата обращение 24.11.2022)

¹¹ Там же

 $^{^{12}}$ Песков. О.С. Этапы развития Теории общественного сектора / О.С. Песков // Вестник РУДН, серия Международные отношения, 2013, С. 121-128.

Следует отметить заслуги швейцарского ученого-экономиста Жан Жака Сисмонди в обеспечении защиты мелкотоварного хозяйства, посредством налоговых механизмов. Он критиковал развитые страны за их финансовую политику и в особенности за протекционизм (например, Англия ввела высокие платежи на импорт зерна), который идет во вред простому народу. Вместе с тем, Ж. Сисмонди не замечал позитивные моменты протекционизма, позволяющие развивать производительные силы, и занижал место и значение крупного капитала для экономического развития государства.

Фундаментальную роль для развития системы налогообложения и их стимулирующих регуляторов сыграли представители германской концепция новой исторической школы¹³, среди которых были такие известные ученые как Г. Шмоллер, М. Бебер, А. Вагнер и др. Так, известный ученый А. Вагнер углубленно занимался вопросами государственных финансов и, в особенности, роли государства в накоплении капитала. Исследую вопросы развития государственной деятельности и расширения его функций по административным, социально-культурным и инвестиционным аспектам, А. Вагнер предложил использование девяти принципов налогообложения, которые объединил в «...четыре блока:

- достаточность и подвижность;
- выбор надлежащего источника и объекта;
- всеобщность и равенство;
- определенность, удобство, дешевизна» ¹⁴.

Хотя у представителей марксистской школы нет специальных исследований, посвященных финансам государства и налоговым вопросам, некоторые финансовые аспекты капиталистической экономики были упомянуты и обсуждены в таких работах К.Маркса как «Критика политической экономии»

¹³«Старая» и «новая» исторические школы Германии https://lib.rosdiplom.ru/library/prosmotr.aspx?id=734813 (дата обращение, 13.11.2023)

¹⁴ Афанасьев М.П. Методологические и теоретические основы формулировки закона А.Вагнера. Подходы к его тестировнаию / М.П. Афанасьев, Я.М. Афанасьев // Вопросы государственного и муниципального управления. - 2009. - № 3. - С. 47-70. Советская энциклопедия, 1972. - Т. 1. - С. 206.

В них он отмечал классовую особенность «Капитал». бюджетов капиталистических стран, выделяя антинародность и непроизводительный характер государственных расходов, выявил тесную связь государственных займов с налогами. Исследуя методы первоначального накопления капитала, К.Маркс первую очередь выделял такие финансовые государственные расходы, кредиты, и налоговую систему. Именно работы этих механизмов обеспечили неуклонной рост накопления капитала, сформировали базовые предпосылки ускоренного развития капиталистического производство. К. Маркс и Ф. Энгельс уделяли внимание содержанию налогов, подчеркивали, что налоги в капиталистическом государстве для всех трудящихся являются орудием дополнительной эксплуатации. При исследовании вопросов налогообложения К. Маркс, главное внимание уделил прямым налогам, прежде всего, подоходному налогу, предпочитал прогрессивные формы обложения налога. Исследуя содержание и структуру сущности государственного бюджета, он утверждал, что основным вопросом бюджета должно стать соотношение расходной и доходной частей бюджета, т.е. сальдо бюджета, который определяет сокращение или увеличение налогообложения.

При этом, с современной точки зрения весьма спорным является утверждение К. Маркса, о том, что «...рост объема накопления капитала, посредством функционирования механизмов финансовой политики государства (государственных расходов и протекционизма), снижают уровень благосостояния наемного работника, рабочего класса»¹⁵.

В конце XIX сформировалась теория предельной полезности (австрийская школа), которая затронула и вопросы финансовой и налоговой сферы. Представители австрийской школы игнорировали трудовую теорию стоимости, и разработали теорию цен, которая исходит из предпочтений покупателей. Налоги и государственные расходы считались исследователями «масса индивидуальных сделок», совершаемыми между различными структурами государственной власти и субъектами частного сектора. Основное внимание они

-

¹⁵ Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. Т. 23. С. 157

уделяли важности согласования таких показателей как «предельная полезность услуг государства» и «предельная полезность налогов». В дальнейшем происходил (по инциативе А. Маршала) синтез классической теории и теории предельной полезности И сформировалась неоклассическая теория. Представители неоклассической теории, отмечая регулятивное значение налогов, однако подчеркивали необходимость избегать ситуации, когда улучшение состояния одной экономической отрасли достигается за счет ухудшения положения другой отрасли экономики. Поэтому они утверждали о необходимости организации разумного применения принципов налогообложения в процессе регулирования экономических отношений.

В настоящее время положения классической экономической теории несостоятельны, например, изымать путем налогов часть (25-30%) валового национального продукта, что может привести к серьезным экономическим последствиям: снижению уровня покупательной способности населения, инвестиционной деятельности и возможностям хозяйствующих субъектов, а косвенные налоги обуславливают рост цен на продукцию, тем самым оказывают влияние на уровень потребления, а также на многие социально - экономические процессы в стране.

В дальнейшем против классической теории сформировалась и получила развитие кейнсианская теория, основоположником которой является английский экономист Джон Кейнс. Центральная идея Дж. Кейнса и его последователей состояла в том, что налоги выступают основным рычагом государственного регулирования экономики, способным обеспечить успешное экономики. Таким образом, они считали, что налоги существуют исключительно для регулирования экономических процессов. Дж. Кейнс в своей книге «Общая теория занятости, процента и денег» (1936г.) отмечал, что экономический рост определяется состоянием денежных сбережений в условиях наличия в экономике полной занятости. Достижение полной занятости представляется идеальным состоянием, но в практике его практически невозможно достичь. Это связано с тем, что большие объемы сбережений не могут быть включены в экономический

оборот и производство, а, наоборот, превращаются в пассивные источники доходов, что может препятствовать росту экономики. Одним из инструментов устранения такого негативного явления, т.е., излишних сбережений, является налоговое изымание. Таким образом, роль и значимость регулирующей функции налога, и ее теоретическое обоснование были более детально разработаны в рамках кейнсианской экономической теории.

В исследовании регулятивной и стимулирующей функций налогов, весомый вклад внесли представители неокейнсианства (А. Хансен, С. Харрис в США, Р. Харрод, А. Илерсик, А. Пикок в Великобритания, Ф. Перру во Франции, Ф. Неймарк в Германии и др.) 16. После 1960-х годов, в контексте кейнсианской концепции, стала акцентироваться динамичная составляющая, которая играла важную роль в формировании и развитии теории экономического роста. В данной теории финансовая концепция занимала центральное место, что способствовало разработке антициклической фискальной теории. Основная идея этой теории заключается в том, чтобы изменить баланс между доходами и расходами государства с целью достижения устойчивого экономического развития. Представители неокейнсианской школы придерживаются концепции «дефицитного финансирования», которая способствует стимулированию эффективного спроса. В своем подходе они оправдывают необходимость значительных государственных затрат, игнорируя при ЭТОМ рост дефицита государственного долга. Однако, поскольку увеличение государственного бюджета становится хроническим явлением, возникает вопрос о необходимости разработки новых стратегий для решения бюджетных проблем. Этот вопрос был поднят группой ученых-экономистов, включая представителей стокгольмской экономической школы, таких как Э. Линдаль, Г. Мюрдаль и другие. Они предложили концепцию «циклического балансирования бюджета»,

¹⁶ Классики кейнсианства: в 2 т. // Э. Хансен. М.: Экономика, 1997. С. 204.Харод Р. К теории экономической динамики: новые выводы экономической теории и их применение в экономической политике (англ. Towards a Dynamic Economics. Some Recent Developments of Economic Theory and Their Application to Policy) — произведение английского экономиста Роя Харрода 1948 года; Харрод Р. Теория Экономической Динамики. — Socionet & Институт проблем рынка РАН, 2008. Архивировано 9 июля 2021 года. https://ru.wikipedia.org/wiki/

направленную на адаптацию государственных доходов и расходов к экономическому циклу.

В соответствии с данным концептуальным подходом, дефициты, возникающие в периоды экономических кризисов, и избытки, формирующиеся в периоды экономического подъема, должны активно регулироваться государством, что представляет собой ключевую функцию государственного вмешательства. Эта концепция успешно внедрена в практику многих стран, где созданы специальные фонды, направленные на циклическое воздействие на экономику. Эти фонды формировались в периоды экономического роста и использовались в периоды снижения производства и экономических кризисов.

Неокейнсианское положение используется для активизации механизма государственного бюджета в системе регулирования и стимулирования В качестве примера можно привести широко известный концептуальный подход «встроенного бюджетного стабилизатора», основанный на кейнсианских принципах «налоговых стабилизаторов». По мнению Дж. Кейнса, эти налоговые механизмы автоматически регулируют циклические процессы, смягчая их и способствуя установлению определенной гибкости. Представители неокейнсианского течения расширяют понятие «налоговых стабилизаторов», вводя элемент «управляемых стабилизаторов». последних заключается в разработке и реализации налоговых мероприятий, направленных на изменение стабилизатора в соответствии с новыми условиями экономической конъюнктуры.

В период расцвета неоклассической теории возникла новая волна исследований, представленная выдающимися учеными, такими как Р. Солоу и Дж. Кендрик в США, а также А. Роббинс и Дж. Мид в Великобритании. Эти мыслители разрабатывали концепции свободного предпринимательства и внимательно изучали вопрос о необходимости ограниченного вмешательства государства в экономику. Защищая идею минимального вмешательства со стороны государства, они подчеркивали важность сокращения бюджетных расходов и предлагали пересмотр структуры государственных инвестиций,

придавая больший вес образованию, науке и человеческому капиталу. Предлагали, также снизить уровень налоговых изъятий с условием обеспечения бездефицитного бюджета.

В 70-х г. прошлого столетия в условиях снижения воспроизводственного процесса в экономике и роста уровня инфляции все более возрастала критика неокейнсианских концепции. В рамках неоклассической школы выделилось влиятельное направление, известное как неоконсервативизм. В США его фигурыми стали А. Стейн и М. Уэйденбаум, в то время как в Великобритании выделялись Дж. Хау и А. Уолтерс. Они разработали и представили в общественное обсуждение теорию «экономики предложения». В этой теории налогам уделяется особое внимание, и ее сторонники настаивают на применении налогового бремени. Отличительной мер сокращению неоконсервативцев является их подход к налогам: в отличие от кейнсианцев, которые рассматривают налоги как средство регулирования цикла, неоконсерваторы призывают к снижению налоговых ставок для поддержания высокого уровня сбережений и стимулирования инвестиций.

Финансовая концепция теории «экономики предложения» базируется на убеждении, что экономический рост зависит от объемов сбережений и инвестиций. По мнению сторонников этой теории, налоговая система должна служить инструментом государства, создающим благоприятные условия для накопления и роста объемов сбережений с целью поддержки инвестиций в экономику, активизации инвестиционной деятельности субъектов экономики. Стимулирование научно-технического прогресса должно стать главной задачей государства. Финансовые отношения И финансовые системы должны способствовать формированию долгосрочного стимула поощрения экономического роста. В целом представители неоконсервативного направления утверждали о необходимости снижения до минимума уровня государственного вмешательства в экономику. Некоторые представители этого направления объясняли роль государства как исполнение функции «ночного сторожа и полицейского».

В рамках неконсервативного направления экономической теории широкую известность получила налоговая концепция, которую разработал американский экономист А. Лаффер¹⁷. Он, на основании графической модели (известна как кривая Лаффера) сделал вывод, что высокий уровень налога постепенно сдерживает темпы экономического роста. На основе концепции А. Лаффера многие страны провели налоговые реформы.

Таким образом, теория экономики предложения, которая была сформулирована еще 80-х годах прошлого столетия американскими ученымиэкономистами М. Бернсом, Г.Стайном и А.Лаффером значительно шире по сравнению с кейнсианским направлением или концепцией и, которые рассматривают налоги как важный фактор, способствующий не только развитию регулирования экономики, выступающий фактором НО И страны. Теория стимулирования экономического развития экономики предложения утверждает, что высокое налогообложение негативно влияет на инвестиционную деятельность субъектов экономики, тем самым снижает уровень предпринимательской деятельности в отраслях экономики и, в конечном итоге, порождает тенденцию снижения уровня налоговых платежей. В связи с этим они обосновали предложение о снижении уровня ставок налогообложения и предоставление субъектам экономики различных налоговых льгот¹⁸. По их мнению, снижение налогового бремени хозяйствующих субъектов способствует бурному экономическому развитию. Именно на современном этапе развития Республики Таджикистан, следует признать, что стимулирующая функция налогов должна быть направлена, прежде всего, на достижение цели ускоренной индустриализации страны, посредством налоговых механизмов.

В 50-х годах прошлого столетия сформировалась монетарная теория регулирования экономики, основоположником которой является профессор экономики Чикагского университета Милтон Фридмен. По мнению М.

¹⁷Кривая Лаффера - концепция, проблемы и сущность - https://www.evkova.org/krivaya-laffera-kontseptsiya-problemyi-i-suschnost (дата обращение 22.06.2023г).

¹⁸ Теория экономики предложения (Начало 80-х годов XX в.; М. Бернс, Г. Стайн, А. Лаффер)https://studfile.net/preview/9773606/page:39/# (дата обращение 23.06.2022г).

Фридмена в системе регулирования экономики важное место занимает денежное обращение, зависящее от массы денег в экономике и процентных ставок банков. В монетарной и кейнсианской теории уделяется меньше внимания роли налогов в регулировании экономики. Однако признается, что налоги, наряду с другими инструментами, могут воздействовать на денежное обращение. Например, через налоги изымаются избыточные деньги из оборота экономики. Как видно и в монетарной, и в кейнсианской теории налоги выполняют функции нейтрализации неблагоприятного влияния факторов в экономике, в первом случае этим фактором выступают излишние деньги, во втором - излишние сбережения.

Отечественный автор Шарипов Б.М. справедливо указывает на то, что в современной науке, занимающейся финансами и налогами, несмотря на существующие разногласия между вышеупомянутыми школами, наблюдается процесс конвергенции. Так, идеи и ряд положений кейнсианской концепции налога проникают в неоклассическую теорию и, наоборот 19. На деле, все вышеуказанные теоретические подходы акцентируются на актуальности исследования вопросов, связанных с эффективными инструментами налоговой системы с целью активизации экономической жизни общества, хотя меры и инструменты такого воздействия могут не совпадать. Таким образом, в современных условиях почти все экономические теории признают роль и значение налогов в регулировании и обеспечении экономического развития.

В экономической литературе существует множество классификаций функций налогов. Большинство ученых выделяют следующие функции налогов: фискальную, распределительную, регулирующую, стимулирующую и контрольную. Однако, при фокусе на аспектах регулирования налоговых отношений, мы выделяем три подфункции в системе налогообложения: стимулирующую, диссимулирующую и воспроизводственную.

_

¹⁹ Шарипов Б.М. Теоретические аспекты формирования финансового рынка в условиях трансформации экономики Таджикистана к новой модели развития / Б.М.Шарипов // Экономика: вчера, сегодня, завтра. - Москва, 2017. - Том 7, № 10 А. - С. 16-30.

В отечественной экономической литературе большое внимание уделяется стимулирующей функции (или подфункции), которая направлена на поддержку отраслей Отечественный развития приоритетных экономики. ученый Улугходжаева Х.Р. отмечает, что «стимулирующая подфункция реализуется через механизмы налоговых льгот, налогового поощрения, налогового кредита, преференций и других средств. В условиях перехода к рыночным отношениям очень стимулировать национальное производство важно ДЛЯ выхода отечественной продукции на мировой рынок. С этой целью, необходимо, стимулировать технологическое обновление производств, выделить инвестиции на развитие приоритетных отраслей экономики, развивать инновационную деятельность в республике, проводить реструктуризацию энергетической отрасли и других отраслей промышленности и т.д.»²⁰. Академик Каюмов Н.К. также подчеркивает важность усиления стимулирующей функции налоговой системы, с целью обеспечения развития сферы реального производства. Это может быть достигнуто путем предоставления широкого спектра налоговых льгот хозяйствующим субъектам, работающим в отраслях промышленности, сельского хозяйства, строительства, а также инновационным предпринимателям и другим²¹. В рамках исследования теоретико-методологических вопросов инновационного развития экономики Республики Таджикистан отечественные ученые, такие как Рахимов Р.К.и Довгялло Я.П., уделяли особое внимание механизмам повышения стимулирующей функции налоговых систем в реализации сценариев индустриально-инновационного развития экономики Таджикистана²². Мирсаидов А.Б. и другие авторы, в рамках институционального обеспечения государственного регулирования воспроизводственного процесса в

 $^{^{20}}$ Улугходжаева X. Р. Налоги и налогообложение: учебное пособие / X.Р. Улугходжаева - Душанбе: «Ирфон», 2009 - С. 32.

²¹ Каюмов Н. К. Современное состояние и тенденции формирование и развития денежнокредитных и налоговых механизмов экономического роста. / Н.К. Каюмов - Душанбе: «Дониш», 2018. - С. 123.

²² Рахимов Р.К. Теоретико-методологические вопросы инновационного развития экономики Республики Таджикистан. Книга 1. Исследование динамика и структуры добавленной стоимости в контексте инновационного развития. / Р.К. Рахимов., Я.П. Довгляло - Душанбе: «Дониш», 2017. - С. 123-126.

аграрном секторе, который представляет собой важную часть реального сектора экономики республики, выделили различные институты налоговых освобождений. Эти институты способствуют формированию системы стимулов для развития сферы аграрного производства²³.

Отдельные отечественные исследователи по проблемам налогообложения отмечают, что «...посредством налогов можно поддерживать рост деловой активности, но можно и сдерживать этот процесс. Поэтому проблема налогов и налогообложения занимает центральную позицию в системе механизмов стимулирования экономического роста»²⁴. Аминов И. и Аминов Х.И. отмечают, что, налоги не только стимулируют экономический рост, но и «снижение налогов, уменьшит теневую экономику, тем самым увеличит количество налогоплательщиков. При ликвидации теневой экономики и уклонения от налогов малый и средний бизнес будет работать стабильно, да и государственный бюджет пополнится достаточными денежными средствами»²⁵.

Следует отметить, что история экономического развития разных стран знает примеры использования специальных налогов для решения конкретных экономических проблем и достижения различных экономических результатов. Например, еще в 1948 г. правительством Франции установило и использовало «исключительный налог для борьбы с инфляцией», который был направлен на снижение уровня избыточной покупательной способности экономичеких субъектов и населения.

В системе регулятивной функции налоговой системы используются механизмы дестимулирующей подфункции, которые направлены на ограничение развития определенных экономических процессов. В данном случае, государство применяет механизм установления налогового бремени с

²³ Мирсаидов А.Б. Институциональное обеспечение процесса воспроизводства в аграрном секторе экономики Республики Таджикистан / А.Б. Мирсаидов., А.М. Аврорзода // Экономика Таджикистан. Душанбе, 2018. №4. - С. 23-33.

²⁴ Бабаев Х.С. О взаимосвязи инвестиционной привлекательности свободных экономических зон и фискальной политики государства / Х.С.Бабаев // Вестник ТГУПБП. - № 3 (59), 2014. - С. 120.

 $^{^{25}}$ Аминов И. Причины, сдерживающие развитие малого и среднего бизнеса / И. Аминов., Х.И. Аминов // Вестник ТГУПБП. - № 2 (58), 2014. - С. 54-63.

целью создания препятствий для негативных экономических процессов или реализации своей политики протекционизма. Это достигается через установление высоких уровней налоговых ставок, таких как высокие налоги на вывоз капитала, товаров из страны, высокие таможенные пошлины, акцизы, налоги на имущество и другие.

В регулятивной функции налогов особое место занимает, также воспроизводственная подфункция. Данная подфункция направлена для аккумуляции денежных ресурсов, которые используется для восстановления используемых природно-производственных ресурсов: отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, плата за воду и т.д.

В экономической литературе также отмечается, что необоснованное и резкое уменьшение уровня налоговых платежей обуславливает возникновение колоссального ущерба в экономике. В связи с этим, исследуя эту проблему, Х.С. Бабаев пишет, что «налог является основным источником обогащения бюджета; снижение налоговых ставок приводит в переходной экономике к дисбалансу социального и экономического развития»²⁶. В связи с этим необходимо определить границу между стимулирующей и фискальной функцией налогов.

Вместе с тем, необходимо отметить, что в теоретическом аспекте снижение уровня налоговых изъятий могут способствовать развитию экономики разными путями: например, сокращение налоговых ставок могут стимулировать труд работников и, это может привести к увеличению объема роста предложений на рынке труда и росту производительности труда. Например, в США рост доходов осуществлялся следующим образом: снижение уровня налогового бремени снизило мотивацию богатых граждан скрывать свои доходы, и, следовательно, они стали более активно декларировать свои доходы. Это привело к улучшению отражения доходов в национальной статистике²⁷. Таким образом, становится

²⁷ Клинов В.Г. Актуальные проблемы экономической политики США Источник: https://institutiones.com/general/2198-aktualnye-problemy-ekonomicheskoy-politiki-ssha.html© Экономический портал (дата обращение 21.06.2023)

²⁶ Бабаев Х.С. О взаимосвязи инвестиционной привлекательности свободных экономических зон и фискальной политики государства / Х.С. Бабаев // Вестник ТГУПБП. - № 3 (59), 2014. - С.116 - 122.

сложно однозначно определить, насколько снижение ставок подоходного налога способствовало достижению экономического роста.

В то же время в США и других, индустриально развитых странах мира существует такая тенденция, когда паралельно со снижением уровня налоговых изъятий еще и частично увеличиваются ставки налогов на другие объекты налогообложения, например, налог на капитал и налог с доходов корпораций. Таким образом, опыт многих развитых стран показывает, что уменьшение уровня налоговых обязательств в долгосрочной перспективе обычно оказывает незначительное или ограниченное воздействие на темпы экономического роста. Однако регулирование через налоги более явно проявляется, когда применяются механизмы дестимулирующей подфункции. Правительство, проводя такие мероприятия, непосредственно воздействует на экономические процессы, ограничивая их развитие.

1.2. Основные научные подходы к трактовке сущности налоговых льгот и механизмы их реализации

Государство использует в системе регулятивных налоговых отношений его стимулирующую функцию, которая направлена на поддержку приоритетных отраслей экономики. Стимулирующая функция налога реализуется посредством системы льгот и преференций, которая увязывается с льготообразующими признаками налогооблагаемых объектов. Реализация стимулирующей функции способствует проявлению изменений в элементах налогообложения, прежде всего, снижением размера налогооблагаемой базы, налоговой ставки и др.

Среди инструментов, реализующих стимулирующую функцию налогов, льготирование играет ключевую налоговое роль осуществлении государственной налоговой политики. Оно направлено на достижение социально-экономических, культурно-экологических и политических целей. Путем применения механизмов налоговых ЛЬГОТ предоставляется налогоплательщикам и хозяйствующим субъектам возможность снижения своих налоговых обязательств, что в свою очередь обеспечивает дополнительные финансовые ресурсы для инвестиций и расширения производства.

Налоговые льготы являются широко используемыми элементами любого налога, которые имеет исключительный характер. Другими словами, хотя они и не являются обязательными элементами системы налогообложения, как, налогооблагаемой базой. наподобие налоговой ставки. объектом налогообложения и др., однако во всех странах мира в рамках налоговых систем используются налоговые льготы. Однако их практическое использование в разных странах осуществляется по-разному, в соответствии с реализуемой ими социально-экономической политики, а также выделяемыми приоритетными сферами деятельности, отраслей экономики и предпринимательства в целом. В связи с этим, исследование социально-экономического содержания налоговых льгот и их роль в реализации стимулирующей функции налогов становится все более актуальным в условиях перехода Республики Таджикистан на новый этап развития, особенно в контексте ускоренной индустриализации страны. Важно отметить, что, несмотря на увеличение важности этого элемента системы налогообложения, научное исследование налоговых льгот в республике остается недостаточно изученным.

В отечественных научных исследованиях и законодательных актах в области налогообложения не уделяется достаточного внимания оценке налоговых льгот и их роли в развитии экономики. Ответы на актуальные вопросы, связанные с этим аспектом налогообложения, остаются недостаточно исследованными. Более того, отсутствует теоретическое обоснование использования различных видов налоговых льгот, и не разработаны научно обоснованные критерии и методические подходы к оценке их эффективности и результативности.

В Республике Таджикистан не сформирована теория налоговых льгот и механизмы мониторинга эффективности применения налоговых льгот и освобождений. Также отсутствует специальный государственный институт, ответственный за контроль над реализацией налоговых льгот. В данной области

среди практиков и ученых происходят бурные дискуссии относительно роли и значения налоговых льгот для развития конкретных отраслей национальной экономики и для конкретных налогоплательщиков.

До настоящего времени нет единого мнения по вопросам предпочтительности использования налоговых льгот по сравнению с прямыми механизмами государственной поддержки хозяйствующих субъектов и другими инструментами.

Таблица 1.2.1. - Научные подходы к исследованию сущности налоговых льгот (преференций)

Группа	Характеристика
Отождествляют понятия	Сторонники таких аналогий рассматривают налоговые
«налоговые льготы» и	преференции как подсистему инструментов налогового
«налоговые преференции»,	стимулирования. (Ю. Иванов, А. Тищенко, В. Карпова, Л.
	Карпов, В. Мельник, А. Дрыга, И. Лютый, М. Петренко)
Разграничивают понятия	Разграничить понятия «налоговая льгота» и «налоговая
«налоговые льготы» и	преференция», однако, не конкретизируя их различие, в
«налоговые преференции»	основном, базируют на подробном толковании льготного
	налогообложения. (Я. Жалило и А. Семеновский, В. Пансков,
	Н. Заяц и др)
Налоговые льготы как	Преференции рассматривается как тарифные льготы,
средством реализации	предоставляемые налогоплательщикам. Налоговые
налоговых преференций	преференции рассматривается как инструмент активизации
	стимулирующей функции налогов, путем установление
	льготные ставки, а иногда и освобождение от налогов на время
	(Д. Черник, А. Врублевский и М. Романовский. А. Миронова
	и Ф. Ханафеев, и др).

Источник: составлено автором по: Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 487 с. С. 47-50

Мы опираемся на подход разграничения понятий «налоговые льготы» и «налоговые преференции». По-нашему мнению нельзя отождествлять понятие «налоговые преференции» с понятием «налоговые льготы» в связи с тем, что с помощью льгот реализуется лишь определенная часть преференций. Следовательно, налоговые льготы следует рассматривать как инструмент реализации налоговых преференций.

Возникновение противоречивых взглядов, связанных с определением сущности налоговых преференций, на наш взгляд, исходит из существующей неясности в трактовке сущности налоговых льгот. По нашему мнению, необходимо решить главную проблему – внести уточнение в понятийный

аппарат «налоговой льготы». Это позволит ответить на многие вопросы, связанные с применением налоговых льгот в системе налогообложения. Как показывает практика налогообложения и анализ налогового законодательства, принимаемые государством меры по осуществлению налоговых освобождений и установления льгот в налоговой системе республики для хозяйствующих субъектов (юридическим и физическим лицам) имеет явную тенденцию к расширению, в частности «...до сегодняшнего дня предоставлено 120 налоговых и таможенных льгот и привилегий, количество структур, занимающихся государственной регистрацией предпринимательской деятельности, снизилось с 4 до 1, и обслуживание в этом направлении налажено бесплатно»²⁸. В Налоговом кодексе Республики Таджикистан (НК РТ) четко указанны те операции и обороты, которые освобождается от налогообложения. Кроме того, установлены освобождение ОТ налоговых обязанностей ряд организации, исключений из налоговой базы различных видов доходов. Для различных видов определены соответствующие дифференцирование доходов налогообложение, стимулирующих отдельных видов деятельности, а также используется различные методы и механизмы налоговых освобождений. Как было подчеркнуто в Послании Президента Республики Таджикистан, Лидера нации уважаемого Эмомали Рахмона «...В Налоговом кодексе в новой редакции с целью ускоренной индустриализации страны, развития предпринимательства и инвестирования и образования, таким образом, образования новых рабочих мест, впервые, в период независимости упомянутые льготы не только сохранены, но, несмотря на их отрицательное влияние, на доходную часть государственного бюджета, дополнительно представлено много других льгот»²⁹.

Действительно, расширение применения налоговых льгот и освобождений, а также исключение их общих правил налообложения приводит к значительному

_

²⁸ Послание Президента Республики Таджикистан, Лидера нации уважаемого Эмомали Рахмона «Об основных направлениях внутренней и внешней политики республики» 23.12.2022 // http://www.president.tj/ru/node/27418#qubodiyon (дата обращение 13.03.2023г).

²⁹ Послание Лидера нации, Президента Республики Таджикистан уважаемого Эмомали Рахмона «Об основных направлениях внутренней и внешней политики республики» (23.12.2022) //http://www.prezident.tj/ru/node/29824 (дата обращение 13.03.2023г).

увеличению объема ущерба и снижения доходов государственных бюджетов всех уровней. Этот тренд наблюдается и уже достигает больших значений. Так в Послании Президента Республики Таджикистан, Лидера нации, уважаемого Эмомали Рахмона было отмечено следующее «...В 2022 году были использованы средства налоговых и таможенных льгот на сумму более 12 миллиардов сомони, включая снижение и аннулирование норм 5 видов налогов. Это позволило субъектам предпринимательства сохранить более 1,5 миллиарда сомони в распоряжении для поддержки. В результате, в 2022 году количество субъектов предпринимательства увеличилось до 339 тысяч, что на 76 тысяч больше, чем в 2018 году» 30.

Теперь рассмотрим содержание налоговых льгот. Согласно статье 32 НК PT «...Налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные налоговым законодательством преимущества сравнению c ПО другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать их в меньшем размере».

Данное определение можно структурировать следующим образом:

- налоговые льготы устанавливаются исключительно в рамках законодательства о налогах;
- налоговая льгота предоставляется или распространяется только на отдельные группы или категории налогоплательщиков;
- установленные нормы в законодательстве о налогах имеют общий характер и не могут иметь индивидуального характера;
- предоставление налоговых льгот позволяет приобрести конкретные преимущества для определенных категорий налогоплательщиков.

Однако, данное определение налоговых льгот в статье 32 НК РТ не позволяет четко выделить из системы многочисленные налоговых освобождений подходящие под понятие «налоговая льгота». В соотвествии с установлеными

³⁰ Послание Лидера нации, Президента Республики Таджикистан уважаемого Эмомали Рахмона «Об основных направлениях внутренней и внешней политики республики» (23.12.2022) //http://www.prezident.tj/ru/node/29824 (дата обращение 13.03.2023г).

положениями вышеобозначенной статьи НК РТ, в эту категорию входит часть налоговых освобождений, но при этом возникают затруднения в конкретизации содержания налоговых льгот.

Например, из приведенного в кодексе определения, весьма сложно интерпретировать понятие «категория налогоплательщиков». Входят ли в эту категорию экспортеры или физические лица, получающие минимальную заработную плату? Помимо этого, возникают вопросы о том, можно ли считать налоговой льготой освобождение от определенных налоговых обязательств, которое установлено законодательным актом, а также освобождение от учета определенной части доходов и других операций.

В НК РТ действительно сложно найти четкие ответы на эти вопросы. Некоторые виды льгот и налоговых освобождений, хотя и предоставляются определенным категориям налогоплательщиков, обозначены как элементы налогообложения и отнесены к категории налоговых льгот. Однако другие виды льгот, хотя и регулируются статьей 38 НК РТ, не обладают четкими характеристиками налоговых льгот.

В силу сложности данного вопроса, законодатели часто используют менее явное понятие «освобождение от налогообложения», «налоговые вычеты» и устанавливают сниженные ставки налогов, не всегда относя их к категории налоговых льгот.

В терминологии НК РТ фактически можно наблюдать двойственное толкование понятия «налоговая льгота». В первой части данного кодекса представлено общее определение этого термина, а во второй части можно увидеть более подробное описание и параметры его применения. Это, на наш взгляд, свидетельствует о том, что практика внесения изменений в налоговое законодательство иногда опережает теоретическое обоснование.

Также появляется проблема выделения конкретных налоговых льгот из наличия большого количества сходных понятий, связанных с налоговыми освобождениями и исключениями из общих налоговых правил. Этот вопрос требует ответа, прежде всего, от экономической науки. Это имеет важное

теоретическое и методологическое значение, а также практическое значение в контексте действующего налогового законодательства республики.

Так, например, использование хозяйствующими субъектами экономики (налогоплательщиками) льгот в рамках НК РТ предоставляет право органам налоговой системы страны требовать у налогоплательщиков дополнительные документы при осуществлении проверки процессов налогообложения. Как выше было отмечено, многие виды налоговых освобождений, которые предусмотрены в практически всех видах налогов в НК РТ, не имеют ярко выраженного статуса налоговых льгот, что может создать большие проблемы при проведении налоговых проверок у хозяйствующих субъектов, имеющие налоговые освобождения или исключения из установленных законодательством правил налогообложения.

В требование случаях предоставления таких документов, подтверждающих право на применение этих освобождений, может вызвать затруднения, так как законодательство может не предоставлять четких указаний относительно таких требований. Это может потребовать дополнительной ясности и уточнений в налоговом законодательстве, чтобы облегчить процедуры налоговых проверок и обеспечить более прозрачное и справедливое применение налоговых освобождений. В результате чего у налоговых органов возникают сложности в выявлении и пресечении случаев нарушении или несоблюдения налогоплательщиками обязательств перед бюджетом по уплате налогов. Здесь имеется в виду, что в период, когда налогоплательщики применяют те или иные налоговые освобождения, происходит снижение налоговой базы без наличия достаточных оснований. Относить или не относить к категории «налоговая льгота» определенных видов налоговых освобождений определяется мотивом налогоплательщика. Вместе с тем, в законодательстве о налогах установлено обязательство налогоплательщика, организовывать сложный раздельный учет операций, оформить и представлять документы, которые подтверждают такое право. Приобретая налогоплательщиком право на льготу, например,

освобождение от уплаты налога по НДС он не может принять к вычету весь «входной» НДС, а также он столкнется еще с рядом других «неудобств».

Очень важно выделить из совокупности налоговых освобождений и исключений в налоговой системе республики те налоговые льготы, которые действительно являются таковыми. Это связано с необходимостью проведения систематического мониторинга результативности и эффективности предоставленных налоговых льгот отдельным категориям налогоплательщиков. Мониторинг позволит определить, насколько успешно достигаются цели, которые преследуются при предоставлении льгот.

Результаты мониторинга будут иметь большое значение для принятия обоснованных решений о дальнейшем использовании налоговых льгот. Это может включать в себя как продолжение предоставления эффективных льгот, так и отмену неэффективных мер, а также внесение уточнений в условия предоставления налоговых льгот или создание новых механизмов для предоставления льгот.

Кроме того, важно в бюджетной системе республики отразить количество льгот и их размеры. Во многих развитых странах при практических расчетах в бюджетном планировании, они отражаются в бюджете в виде «налоговых расходов» или «налоговых субсидий». На данном моменте в зарубежных научных публикациях в оснонвом используются термины «налоговые расходы» и «налоговые субсидии» вместо «налоговые льготы». Определения «налоговая льгота», преобладающие в большинстве научных работ, в основном направлены на уточнение отдельных положений или используют синонимы для выбора отдельных слов. Например, российские ученые М. Романовский и О. Врублевская определяют налоговую льготу как «...формальный инструмент снижения размера (тяжести) налогообложения»³¹. По мнению А. Малько «...налоговая льгота представляет собой правомерное облегчение положения хозяйствующего субъекта, налогоплательщика, способствующее полному

 $^{^{31}}$ Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2010. С. 30.

удовлетворению или реализации его интересов, которое выражается как в дополнительных особых прав (преимуществ), так освобождении от обязанностей»³². А. Соколовская определяет налоговую льготу требований как «...отклонение ОТ нормативных налогообложения, предусмотренное законодательством при наличии объекта налоговым налогообложения, которое определенным позволяет категориям налогоплательщиков получать преимущества, заключающиеся в освобождении от уплаты налога или его уплате в меньшем размере, что ведет к снижению налоговой нагрузки» ³³.

И. Майбуров, отождествляя налоговые льготы с налоговыми расходами, представил следующее определение: «это упущенные налоговые доходы бюджетной системы, в связи с применением законодательством различных отклонений от нормативной структуры налогов, которые при этом обеспечивают какие-либо преимущество определенным видам деятельности или группам налогоплательщиков». ³⁴

Работы этих исследователей свидетельствую, что есть устойчивая тенденция изменения теоретических подходов к трактовке понятия «налоговая льгота». В современных экономических исследованиях налоговые льготы в большинстве случаев рассматриваются как преимущества, предоставляемые определенным категориям налогоплательщиков, исключающие их из общих правил налогообложения. Из-за таких расхождений продолжаются острые споры по вопросам оценки размеров действующих льгот в нашей налоговой системе. Происходят заметные расхождения в расчетах сумм налоговых льгот у различных государствкееых органов и ведомствах страны. Так Налоговый комитет при Правительстве Республики Таджикистана (НК при Правительстве

2

³² Малько А.В. Льготы, привилегии и иммунитеты в праве / А.В. Малько., П.П Матузов Теория государства и права. М.: Юрист, 2006. С. 484.

³³ Соколовская А. Теоретические и практические аспекты предоставления налоговых льгот / А.Соколовская // Материалы третьего Украино-Российской налогового симпозиума -2012 г.С.-

 $^{^{34}}$ Экономика налоговых реформ / Под ред. И. А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013. С. 215

РТ) в своих расчетах указывает довольно значительную сумму «чисто» налоговых льгот (более 1,3 млрд. сомони), при этом не ясно, по каким критериям рассчитана, данная сумма. Вошли ли в данные расчеты только исключения из общих правил, так называемая «налоговая льгота», или включены еще и другие виды налоговых освобождений. Между тем, эксперты и представители Счетной палаты Республики Таджикистан отмечают низкий уровнь прозрачности предоставления налоговых льгот и послаблений. Данный механизм порождает неравную конкуренцию и налоговую нагрузку для других предприятий. В конечном итоге приводит к снижению уровня налоговых сборов, которые составляют 80% доходной части госбюджета³⁵. Практика свидетельствует, что после принятия налоговых льгот, в Государственный бюджет Таджикистана не поступило почти полмиллиарда сомони³⁶.

Следует отметить, что в современных условиях Республики Таджикистан с момента введения с 1 января 2022 года нового налогового кодекса предоставление налоговых льгот, по нашему мнению, должно вырасти, исходя из современных реалий. Проблема состоит в том, что многие институты государственной власти и органы управления страны используют разные методические подходы к определению понятия и размера «налоговых льгот».

В связи с этим, прежде всего, необходимо обратить особое внимание при определении термина «налоговая льгота» на значение слова Обращение к содержанию понятия «льгота» в различных словарях и позволяет выяснить, слово справочниках нам ЧТО «льгота» преимущество, предоставленное лицу или чему-либо. Например, в толковом словаре Т.Ф. Ефремовой льгота определяется как «...преимущественное право освобождения от каких-либо обязанностей, право пользования чем-либо, предоставляемое как исключение из общих правил, установленных законом»³⁷.

³⁵ «Налоговые преференции в Таджикистане: как, кому и для чего» Подробнее читайте: https://ispace.news/economics/nalogovye-preferenczii/ (дата обращение 21.09.23г).

³⁶Налоговые льготы "разорили" госбюджет Таджикистана - https://tj.sputniknews.ru/20220714/nalogovye-lgoty-gosbudzhet-tajikistan-1049992154.html (дата обращение 22.10.2023г)

³⁷ Ефремова Т.Ф. Современный толковый словарь русского языка. В 3 томах. Том 1. А-Л

В словаре С.И. Ожегова льгота рассматривается как преимущественное право, облегчение, которое предоставляется кому-нибудь как исключение из общих В энциклопедическом правил советском словаре «льгота» предоставление каких-либо преимуществ, частичное освобожление выполнения установленных правил, обязанностей или облегчение условий их выполнения»³⁹. Представленные различные определения показывают, что льготу нельзя предоставлять без исключения, поэтому понижение ставки какого-либо налога, которое относится ко всем налогоплательщикам (например, снижение ставки налога на прибыль с 23 до 18% для юридических лиц), не является льготой. Налоговая льгота должна указывать преимущества, налоговой получаемые конкретной категорией налогоплательщиков, которые исключены из общих установленных правил в законодательстве о налогообложении.

Приведенные в толковых словарях формулировки понятия «льгота» дают общее установленное преимущество по отношению к кому-либо или чему-либо. Что касается области налогов, то в понятии «налоговая льгота» четко определена привязанность к налогоплательщику или исключительно к их конкретным категориям. Вместе с тем, следует отметить, что «...налоговые льготы не имеют индивидуального характера, то есть не могут предоставляться индивидуальным налогоплательщикам» 40.

Исходя из этого, представленное в НК РТ определение понятия «налоговая льгота» является неполным и не вполне обоснованным. Как мы отмечали выше, предоставление льгот привязана к определенным категориям налогоплательщиков. В действующем кодексе страны нет конкретной ясности в определении термина «категория», который применяется к участникам налоговых отношений, то есть к налогоплательщикам. В большинстве словарях «категория» определяется как «группа лиц, предметов, явлений, объединенных

__

livelib.ru: https://www.livelib.ru/selection/1766524-t-f-efremova-sovremennyj-tolkovyj-slovar-russkogo-yazyka-v-treh-tomah (дата обращение 13.05.2023г).

³⁸ Ожегов С.И, Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка (С-Я). М.: Азъ, 1992.С-780

³⁹ Советский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1990. С. 741.

⁴⁰ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, пункт 4, статья 32. https://andoz.tj/docs/kodex/tax code RT 15.03.2023 ru.pdf (дата обращение 21.06.23г).

по общим признакам», но в кодексе отсутствуют конкретные критерии для этого термина. Это может подразумевать, что любое освобождение от общих налоговых правил, предоставляемое налогоплательщикам, можно считать налоговой льготой.

В качестве примера можно указать на ставку налога на добавленную стоимость (НДС) для экспорта продукции размером 0%. Налогоплательщики, осуществляющие экспорт, могут быть объединены в категорию экспортеров, получая преимущество в виде освобождения от уплаты указанного налога. Однако существует дискуссия среди исследователей относительно того, является ли эта ставка налоговой льготой, поскольку такая практика считается общепринятой в мировой налоговой системе.

Определение ΗК PT, ограничивающее налоговых ЛЬГОТ предоставление конкретным категориям налогоплательщиков, сомнения. Почему не указывается, что льготы могут быть предоставлены всем Это налогоплательщикам? может создавать «черные дыры» или «институциональные ловушки», скрывающие коррупционные практики в налоговом законодательстве. Таким образом, законодательные определения или правила могут иметь формальный характер и быть обойденными в ходе корректировок или изменений в налоговом законодательстве со стороны государственных органов.

В пункте 6 статьи 32 НК РТ отмечено, что «...перечень отраслей, для которых определяются налоговые льготы, утверждается Правительством Республики Таджикистан» ⁴¹. В связи с этим, предоставление налоговых льгот по налогу на доход (юридических лиц) или по другим видам налогов, например, единственному находящемуся в республике предприятию, занимающемуся переработкой кожаной продукции, можно утверждать, что соблюдаются нормы налогового кодекса и одновременно можно утверждать, что предоставлена индивидуальная налоговая льгота.

50

⁴¹ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе.2022 г. С.33.https://andoz.tj/docs/kodex/tax_code_RT_15.03.2023_ru.pdf (дата обращение 21.06.23г).

В целом, в рамках законодательного определения понятия «налоговая льгота» в НК РТ можно сказать, что размер предоставляемых налоговых льгот будет значительным. Поэтому процедуры утверждения Правительством Республики Таджикистан налоговых льгот для определенных категорий налогоплательщиков являются сложным и длительным процессом. Вместе с тем, анализ перечня налоговых освобождений и исключений из общих правил налогообложения, предусмотренных в НК РТ, показывает, что ряд видов налогообложения не имеет непосредственного отношения к категориям налогоплательшиков.

В НК РТ предусмотрено множество налоговых освобождений, таких как освобождения от НДС и налога на доходы для физических и юридических лиц, связанные с различными видами экономической деятельности — производством продукции, выполнением работ и услуг, а также реализацией этих продуктов. Кроме того, существуют освобождения от налогов при импорте определенных видов товаров на территорию республики. Однако важно отметить, что многие из этих налоговых льгот не привязаны непосредственно к определенным категориям налогоплательщиков ИЛИ конкретным налогоплательщикам. Например, в рамках статьи 189 НК РТ с целью привлечения инвестиций, поддержки развития предпринимательства в приоритетных отраслях экономики установлены налоговые освобождения от доходов по следующим видам деятельности: «...доходы новых предприятий от поставки произведенных товаров, если их учредители в течение 12 календарных месяцев с даты первичной государственной регистрации вносят в уставный капитал этих предприятий нижеуказанные объемы инвестиций на следующие сроки: а) 2 года, если объем инвестиций составляет свыше 200 тысяч долларов США до 500 тысяч долларов США; б) 3 года, если объем инвестиций составляет свыше 500 тысяч долларов США до 2 миллионов долларов США; в) 4 года, если объем инвестиций составляет свыше 2 миллионов до 5 миллионов долларов США; г) 5 лет, если объем инвестиций превышает 5 миллионов долларов США»⁴².

-

⁴² Налоговой кодекс Республики Таджикистан, Душанбе.2022 г, С.165-

B налоговом законодательстве предусмотрен перечень льгот, освобождающих от уплаты различных налогов при выполнении Научноисследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), финансируемых инновационных ИЗ различных научных И фондов, включая фонлы фундаментальных исследований. Также налоговые освобождения применяются научно-исследовательским организациям, осуществляющим К свою деятельность за счет средств государственного бюджета. Льготы также распространяются на обороты, связанные с продажей определенных социальнозначимых товаров, включая медицинские изделия и продукцию лечебнопрофилактического значения. Эти налоговые привилегии применяются в общем порядке и не зависят от принадлежности к определенным категориям налогоплательщиков.

Для уточнения понятия «налоговая льгота» предлагаем принять более конкретный подход, установив четкие критерии, которые определяют условия получения данной льготы. Прежде всего, следует определить конкретные категории налогоплательщиков или объекты налогообложения, которые имеют право на налоговое освобождение. Это предложение предполагает установление основного критерия для определения налоговой льготы, поскольку льгота предоставляется определенным субъектам или объектам. Таким образом, если отсутствует конкретный объект налогообложения, налоговое освобождение не рассматривается как налоговая льгота. К примеру, не следует относить налоговые освобождения, касающиеся различных банковских операций, к понятию «налоговая льгота», поскольку в данном случае отсутствует конкретный объект обложения, сравнимый с НДС, где объектом является оборот, связанный с реализацией товаров, работ или услуг.

Установление *цели введения* конкретного налогового освобождения является вторым критерием, а возможность установления эффективности налоговой льготы является третьим критерием, определяющим его понятие.

_

https://andoz.tj/docs/kodex/tax code RT 15.03.2023 ru.pdf (дата обращение 21.06.23г).

Таким образом, при наличии всех этих основных перечисленных критериев, налоговое освобождение может считаться налоговой льготой (рисунок 1.2.1.).



Рисунок 1.2.1. Критерии определения налоговых льгот

Источник: составлено автором

Согласно уточненным критериям, например, уменьшение общей ставки определенного вида налога не может быть рассмотренно как налоговая льгота. Для того чтобы считать определенные виды налоговых освобождений налоговыми льготами, необходимо установить и конкретизировать цели и ожидаемые результаты их эффективности (или неэффективности). В данном контексте, однако, не выполняется первый критерий, так как не определены конкретные налогоплательщики или объекты налогообложения.

Обобщая вышеуказанное о налоговых льготах, можно определить их как предоставление налогоплательщикам целевого преимущественного права или исключение из налоговой базы и объекта налогообложения для достижения определенных целей. Это может включать в себя предоставление преимущества определенному налогоплательщику или введение налоговых освобождений с целью достижения конкретных задач. Таким образом, возможно определение социально-экономической, бюджетно-фискальной эффективности этих мер, что является ключевым аспектом в контексте налоговых льгот.

В предложенном определении понятия «налоговая льгота» акцентированы его широкие возможности для научно-практического применения, однако

признается, что данное определение не может быть абсолютно точным и исчерпывающим. В определении выделены слабые стороны и недостатки. Несмотря на это, авторы старались обратить внимание не только на необходимость и целесообразность экономического разграничения между различными видами налоговых освобождений и исключений из установленных общих правил налогообложения, определяя их как чистые налоговые льготы. Также была предпринята попытка конкретизировать критерии и механизмы выделения налоговых льгот из обширного списка налоговых освобождений. Предложенные критерии для выделения налоговых льгот из разнообразных налоговых освобождений могут рассматриваться как одна из попыток систематизации в данном направлении.

В странах «новой индустрии» (южноазиатских странах), налоговые льготы являются неотъемлемой частью системы налогообложения. Использование механизмов налоговых льгот выступает одним из показателей организации справедливой налоговой политики. Поскольку данный механизм стимулирует тех субъектов экономики и категории налогоплательщиков, которые являются пионерами в создании и внедрении современных инновационных технологий, способствующих в будущем инновационной способности и конкурентоспособности национальной экономики страны.

Следовательно, на современных условиях высокой конкуренции, когда ведение деятельности на рынке и устойчивое закрепление в нем на долгосрочной перспективе приходятся на долю небольшого числа субъектов экономики, налоговые льготы становятся важным стимулом для развития успешных производителей. Однако необходимо грамотно использовать налоговые льготы как механизм стимулирования экономического роста.

Налоговые льготы, как важный элемент налоговой политики, направлены на достижение поставленных социальных и экономических целей. Они оказывают прямое воздействие на все фазы воспроизводства и стимулируют инвестиционную, предпринимательскую и трудовую активность, способствуют

увеличению объемов капитализации в более приоритетных сферах экономической деятельности и отраслях экономики.

Налоговые льготы, по сравнению с бюджетными субсидиями, являются более эффективным инструментом поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства, имеющих инновационную направленность. В рамках поставленный програмных задач Национальной стратегией развития Республики Таджикистан на период до 2030 года (НСР.РТ на период до 2030 г) по индустриально-инновационному развитию страны, особый акцент будет направленно на развитие высокотехнологичных производств и инновационных инвестиционных проектов. В связи с этим требуется совершенствование существующих и введение более совершенных видов налоговых льгот.

Необходимо отметить, что появляющиеся из-за неудач и провалов на рынке внешние эффекты и различные негативные явления, могут стать причиной появления большого количества налоговых льгот. На наш взгляд, необходимо стимулировать через механизм налоговых льгот деятельность, создающую большой внешний положительный эффект. В данном случае, применение налоговых льгот в конкретных сферах деятельности эквивалентно предоставлению субсидий, при этом общая сумма внешнего положительного эффекта значительно превышает объем налоговых льгот.

Таким образом, налоговые льготы, с одной стороны, выступают как одним из элементов системы налогообложения, а с другой стороны, являются важным инструментом реализации налоговой политики, главной целью которой является создание системы стимулов для развития отдельных видов деятельности, которые в определенный период своего развития являются приоритетными для страны.

1.3. Определение базовой структуры налога и классификация налоговых льгот

В условиях перехода Республики Таджикистан на новый этап социальноэкономического развития важное значение имеет организация совершенной системы налогообложения (налоговой системы), а также оптимальной модели государственного регулирования экономических процессов, способствующей формированию нормальных условий и среды для поддержания стабильности и устойчивого развития национальной экономики. В реализации этой задачи особое значение приобретает обсуждение проблемы налоговых льгот и определение направления их будущего использования.

В условиях возникновения фискального дисбаланса в системе государственного бюджета уменьшение числа налоговых льгот по сравнению с повышением уровня налоговых ставок считается наименее болезненным инструментом. Что касается в условиях стагнирующей экономики, то на первый план выходит вопрос о поиске механизма, способствующего развитию предпринимательской деятельности и оживлению экономического роста, тем самым способствующего выходу из состояния нестабильности экономики. В этих ситуациях все более актуальными становятся вопросы оптимального сочетания налоговых и бюджетных стимулов, а также повышения роли и значения налоговых льгот и выбора основных направлений повышения их эффективности.

Следует отметить, что на практике налоговое регулирование экономики осуществляется в основном через изменение нормативной структуры налога и с использованием или отменой налоговых льгот. Между этими инструментами налогового регулирования существуют различия, которые иногда трудно разграничить. Эти инструменты могут рассматриваться как встроенные в систему налогообложения механизмы, соответствующие нормативным или законодательно установленным требованиям, и служащие обязательными элементами налогообложения. В других случаях они могут рассматриваться как необязательные элементы. Например, нулевая ставка НДС, установленная для экспорта товаров, является обязательным элементом данного налога, который оплачивается импортерами. А нулевая ставка вышеуказанного налога (НДС) на экспорт молока и мяса, производимых сельскохозяйственными предприятиями или перерабатывающими предприятиями, рассматривается как налоговая льгота.

Более детально вопросы разграничения налоговых льгот и нормативных требований налоговой системы приводятся в западной экономической литературе. В дальнейшем происходит широкое обсуждение в рамках концепции налоговых расходов, которые рассматриваются как потери бюджетных ресурсов, вызванные введением налоговых льгот. Как отмечено в предыдущем параграфе, в общем случае, налоговые льготы, как исключение из правил налогообложения, представляют собой отклонение от нормативной или базовой структуры системы налогообложения. В зарубежной практике структура налога обозначается как «нормальная», «эталонная» или «стандартная». С учетом этого, необходимо внести уточнение в сущность понятия «налоговая льгота» в контексте нормативной или базовой структуры налога.

Ряд исследователей отмечают об однозначности понятий базовой и нормативной структуры налога, то есть, они их отождествляют. Однако Организация экономического сотрудничества И развития (O3CP)разграничивает, что не всегда позволяет делать однозначные выводы. Российский ученый Т. Малинина рассматривает базовую структуру налоговой системы как «...набор структурных характеристик, которые лежат в основе налоговой системы, до определения преференций для отдельных видов деятельности или категорий налогоплательщиков»⁴³. Другой исследователь, И. Майбуров, определяет базовую налоговую структуру как «совокупность структурных элементов (норм), обеспечивающих в целом такую конструкцию налога, которая не создает каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков»⁴⁴. Данные определения, хотя и затрагивают важный аспект базовой налоговой структуры, по нашему мнению, недостаточно полно раскрывают сущность базовой структуры налога. Прежде всего, важно уточнить, что под базовой налоговой структурой мы подразумеваем не структуру налоговой системы в целом, а структуру конкретного налога. В

⁴³ Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: Институт Гайдара, 2010. С. 24.

⁴⁴ Майбуров И. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи / И.Майбуров // Общество и экономика. 2013. № 4. С. 76.

контексте структуры налога, мы понимаем состав и свойства его компонентов, а также принципы, на которых базируется их характеристика. С учетом этого, базовую структуру налога можно определить, как набор его составляющих элементов и основополагающих правил или принципов, определяемых сущностью и концептуальными основами данного налога и его объекта. Детализируя данное определение, можно выделить следующее: а) базовая структура налога представляет собой совокупность его составных элементов и основных правил их определения; б) этот состав и правила определения вытекают из сущности конкретного налога и концепции налогообложения.

Теперь рассмотрим базовые структуры основных налогов.

Первое. Элементы базовой структуры подоходного налога. В связи с тем, что наиболее распространенной концепцией дохода как объекта подоходного налогообложения является полный или комплексный доход со всех источников, основоположники концепции налоговых расходов (Хейга-Саймонса и С. Суррей) этот доход определили с определенными корректировками, которые связаны с проблемами администрирования, как базовую структуру налога на доходы.

Однако, базовую ПО нашему мнению, структуру современного налогообложения более подоходного полно характеризует концепция рыночного дохода (К. Типке, Й. Ланга, Р. Виттманна, Х. Руппе). Эта концепция является более практичной для ее применения в правовой практике. Но следует отметить, что ряд элементов базовой структуры налога можно определить комплексно, то есть, как с помощью рыночного дохода, так и с помощью теории комплексного дохода.

Второе. Налог на добавленную стоимость (НДС). Элементы базовой структуры НДС определяются концепцией добавленной стоимости и правилами удержания налога, которые определяют страну происхождения и страну назначения товаров. К базовым структурным элементам и фундаментальным принципам их установления относится:

- А) Освобождение от обложения налогом тех частных расходов, которые необходимы для удовлетворения особо важных жизненно необходимых потребностей членов общества (здесь имеется в виду минимум доходов граждан, которые не подлежат налогообложению). Теория рыночного дохода, как объекта налогообложения, является научно обоснованным такого рода освобождениям. Согласно данной теории, база налога на доходы определяется в два этапа:
- первый этап, где определяется разность валового дохода и затрат, связанных с его получением. Эти расчеты производятся в соответствии с объективным принципом нетто;
- второй этап осуществления расчета, с исключением из валового дохода частных расходов, связанных с жизнеобеспечением налогоплательщика и его членов семьи. Эти расчеты производятся в соответствии с так называемым субъективным принципом нетто.
- Б) Снижение уровня объекта налогообложения налогом доходы физических лиц, которое равносильно сумме взносов, перечисляемых физическими лицами в фонды обязательного социального страхования и Это пенсионный фонд. соответствует теоретическому принципу налогообложения экономического потенциала, который лежит подоходного налогообложения. В соответствии с данным принципом объектом налога на доходы физических лиц должен быть доход, который приобретен на протяжении всей жизни человека. Здесь предполагается разложение дохода на все этапы проживания жизни и налогообложение всех полученных доходов на обеспечение жизни, заработной платы и пенсионных выплат. Неизбежное исключение из налогооблагаемых доходов взносов на страхование работников (обязательного типа) различных профессий, страхования, связанного с несчастными случаями и безработицей, а также различных расходов, связанных с деятельностью наемных работников (например, взносы на пенсионное страхование), исходит из концепции реального чистого прироста имущества и концепции рыночного дохода как объекта налогообложения. Поскольку все эти

вычеты или исключения рассматриваются как расходы, связанные с получением дохода.

- В) Перенос потерь или убытков на предыдущие или последующие налоговые периоды. В данном случае право налогоплательщиков на их перенос исходит из теории прибыли и концепции рыночного дохода, который является налогообложения. объектом И это, предоставляется обеспечения ДЛЯ равномерного налогообложения доходов, полученных на протяжении определенного времени, или является способом их распределения во времени. Это также является нормой рационального налогообложения, которое основано на принципе экономического потенциала.
- Г) Использование нулевой ставки налогообложения на экспорт товаров и услуг НДС (или освобождение от него с последующим возмещением суммы «входящего» налога), которое осуществляется в рамках принципа страны назначения. Освобождение от НДС деятельности, связанной с экспортом товаров и услуг, является необходимой процедурой, которая позволяет избежать двойного налогообложения. Поскольку товары, освобожденные от НДС в стране их происхождения будут облагаться налогом в стране, где эти экспортные товары будут потребляться. Возмещение «входящего» НДС для экспортеров является условием налогообложения не всего оборота, а только добавленной стоимости. Такой принцип возмещения вытекает из сущности НДС, однако его отсутствие превращает его в налог на оборот.
- Д) Кроме обязательных составляющих базовой структуры налога на прибыль, к доходам, которые в рамках общих правил не относятся к объектам налогообложения, относятся:
- Сумма предварительной оплаты и авансов в счет оплаты товаров (эти суммы исключаются из налога на доход, поскольку доходы учитываются по факту отгрузки товаров);
- Сумма НДС, который получен (начислен) плательщиком НДС, но это происходит в случае, когда предприятие-продавец не является плательщиком данного налога;

• Сумма средств, излишне уплаченных налогов и обязательных платежей, которые ожидаются к возврату из бюджета.

Вышеуказанные структурные элементы объекта налогообложения и налоговой базы исходят из самой сути определенных видов налогов. Кроме того, существуют следующие элементы базовой структуры налога:

- Шкала ставок налога или стандартная ставка в зависимости от пропорционального или прогрессивного характера определенного вида налога;
- Предусмотренные в положениях международных соглашений освобождения от налогообложения;
- Правила (стандарты) бухгалтерского учета.

Как было отмечено выше, кроме понятия «базовая структура налога» также используется понятие «нормативная структура налога». В западной литературе относительно вопроса раскрытия содержания «нормативной встречаются проблемы противоречивых структуры налога» В ee характеристиках.

Российский ученый Т. Малинина, ссылаясь на Д. Дж. Крана, подчеркивает, «...в соотвествии с положением ОЭСР в базовую структуру налога на доходы попадает полный доход Хейга-Саймонса. Вместе с тем, в ходе разработки нормативной структуры налога возникает необходимость принятия во внимание соображений, различных исходящих цели налоговой, социально-ИЗ экономической политики страны, прежде всего принятие во внимание возможности налогового администрирования, потенциал способность налогоплательщиков платить налоги и т.д. В этом случае базовая структура налога представляет собой приближенное значение реального обложения налога, а нормативная структура исходит из целей налогового законодательства и формируется с учетом социально-экономической политики государства» 45. Судя по этому тезису, закрепление в нормах налогового законодательства страны и

61

 $^{^{45}}$ Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: Институт Гайдара, 2010. С. 30.

наличие в его структуре элементов, отражающих приоритеты политики государства, а также возможности налогового администрирования, характеризуют основные свойства нормативной налоговой структуры.

Однако, по нашему мнению, первая характеристика не может полностью отразить качественные характеристики нормативной налоговой структуры, которая предоставляет возможность отличать её от базовой структуры, а также от налоговых льгот (расходов). Потому что в правовой конструкции каждого налога можно отделить и базовые, и нормативные структуры. Другая характеристика имеет противоречивые положения, потому что структурные элементы налога, отражающие приоритеты политики государства, отражаются:

- в налоговых льготах (налоговых расходах);
- в элементах, которые по требованию налогового администрирования включаются в юридическую конструкцию налога, формируя нормативную структуру налога;
- в элементах, которые исходят из природы того или иного налога (его существенной характеристики), формируя базовую налоговую структуру.

В книге «Экономика налоговых реформ», под редакцией И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова и Л.Л. Тарангул, нормативную структуру налога определяют, как «...совокупность структурных элементов (норм) и отклонений от них, обеспечивающих в целом такую конструкцию налога, которая адаптирована к практической реализации в условиях действующей национальной системы наибольшей налогового администрирования И, при этом, степени соответствует принципу минимизации административных расходов» ⁴⁶. Эта трактовка характеристик нормативной структуры налога как «...соответствующей возможностям налогового администрирования отвечающей потребностям практической реализации»⁴⁷ является наиболее важным моментом. Но при этом требуются разъяснения по термину «совокупность структурных элементов (норм) и отклонений от них».

62

 $^{^{46}}$ Экономика налоговых реформ / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К. Алерта, 2013. С. 215.

⁴⁷ Там же, С.216.

На наш взгляд, существенными характеристиками нормативной структуры налога, которые позволяют отличить ее от базовой структуры, а также от налоговых льгот (расходов), является ее рассмотрение как отклонений от базовой структуры налога, исходя из налогового администрирования, а не потребностей социально-экономической политики страны. В контексте этого нормативная структура налога можно определить, как состав его элементов, необходимость включения которого в правовую конструкцию налога в процессе его практического применения исходит ИЗ возможностей налогового администрирования. В результате элементы нормативной структуры налога выступают как исключение относительно его базовой структуры и нормой для налоговых льгот, которые предоставляются для реализации целей социальноэкономической политики.

В экономической литературе иногда отмечается, что отличие нормативной структуры от базовой заключается в том, «...что первая призвана отражать национальную специфику применения налога, то есть те нормы, которые в данной стране признаются неотъемлемыми элементами конкретного налога, хотя и не являются таковыми в рамках базовой структуры» 48.

Однако, на наш взгляд, не следует делать основной акцент на национальной особенности нормативной структуры налога и игнорировать элементы базовой структуры. Элементы формируются на основе научной концепции объекта налогообложения, которая занимает доминирующее положение в конкретной стране. Поскольку установленные концепции могут определить национальные особенности базовых структур налогов в любой стране. С другой стороны, во всех государствах, которые применяют определенные виды налогов, существуют общие для них основные элементы нормативной структуры.

Например, почти во всех странах мира, где введен НДС, во многих случаях налогообложение финансовых услуг отменено, хотя виды освобождаемых услуг

 $^{^{48}}$ Экономика налоговых реформ / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К. Алерта, 2013 С. 214.

в разных странах могут иметь свои особенности. Во многих странах мира установлены пороги (минимальные) для регистрации плательщиков НДС, но количественная величина этих порогов может различаться. Вместе с тем, можно наблюдать такие элементы, которые в одних государствах являются основными элементами нормативной структуры налога, а в других признаются как налоговые льготы. Например, в Украине налоги, освобожденные в соответствии с международными соглашениями, рассматриваются как налоговые льготы.

По нашему мнению, чрезмерное выделение национальной специфики нормативной структуры налога может создавать предпосылки для неправильной интерпретации многих налоговых льгот как структурных норм.

Обобщение научной литературы позволяет нам выделить общепризнанные элементы нормативной структуры налога, которые представлены в таблице 1.3.1.

Таблица 1.3.1. - Элементы нормативной структуры налога

Элемены	Характеристика
Исключение из базы налога	Исключение из базы налога на доходы физических лиц
на доходы физических лиц	вмененной ренты, которая извлекается в результате
вмененной ренты	пользования собственным жильем и другими вещами,
-	имеющими свойства длительного пользования, а также
	благ, которые произведены и потреблены в домашнем
	хозяйстве. Данное исключение вызвано наличием
	сложности в определении величины вмененной ренты.
Определение порогового	Это исходит из потребности налогового
значения или минимальной	администрирования: снижение расходы на
значение объем годового	администрирование НДС, повышение его эффективность,
оборота ниже которого	поскольку исключение мелких плательщиков, приносящий
хозяйствующие субъекты не	незначительные налоговые поступления, из перечня
платит НДС	субъектов налогообложения, уменьшает затраты, связанные
	с контролем за налогообложением которых осложнен.
Освобождение от уплаты	Это исходит из удобства и целесообразностью, поскольку
НДС поставок зданий и	свойства НДС является как налога на потребление, а здание
земельных участков, на	как недвижимость (товары длительного пользования) не
которых находится зданий,	соответствуют сущности налога. Следовательно, более
кроме поставки к их	приемлемым является взимание налога на добавленной
первому заселению	стоимости при покупке здание в собственность, т.е. до
	момента ее фактического использования.
Освобождение от НДС	На практике, часть финансовых операций, конечно, создают
финансовых операций	добавленную стоимость, однако определить ее величину и
	распределить, между участниками сделки технически очень
	сложно. Поэтому такое освобождение исходит из
	технических исключений

Источник: составлено автором

Налоговые льготы являются исключениями, поэтому при анализе в контексте отнесения их к базовой и нормативной налоговой структуре можно считать эти термины синонимами. Однако разграничение между ними важно, с точки зрения, определения причин включения различных элементов в юридическую конструкцию налога.

Таким образом, базовая (нормативная) структура налога включает в себя следующие элементы:

- Обязательные элементы (нормы), включенные в правовую структуру налога и используемые в механизмах налогообложения;
- Одним из важных неотъемлемых элементов является свойство налога, которое обусловлено концепцией налога, его сущностью и объектом налогообложения;
- Другим обязательным элементом являются технические нормы, вытекающие из процесса налогового администрирования и учитывающие потребности для достижения максимальной эффективности.

Как неоднократно отмечено, налоговые льготы являются важным экономическим механизмом в системе государственного регулирования экономики и используются, прежде всего, для изменения процессов аллокации ресурсов в экономике в рамках реализации экономической политики государства.

При этом ряд авторов считают, что при перераспределении ресурсов нарушается принцип нейтральности налога, который является одним из фундаментальных принципов оптимального налогообложения. По их мнению, «...большой эффект от реализации фискальной функции налога возможен только в условиях, когда правила налогообложения не создают стимулов у хозяйствующих субъектов изменять своё поведение»⁴⁹.

Необходимость анализа сравнительной эффективности различных мер налогового регулирования и выявление уровня дополнительного воздействия

⁴⁹ Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора: Пер. с англ. Издательство Московского университета 1997: ИНФРА-М, 1997, С 365.

при реализации фискальных и регулирующих функций налога обусловлена существующими противоречиями между этими двумя функциями. Такой анализ направлен на выявление того, как выполнение одной из функций может негативно сказываться на эффективности реализации другой, создавая потенциальные конфликты между фискальными и регулирующими целями в налоговой системе.

Поскольку классификация обеспечивает простоту и удобство в исследовательском и управленческом процессе, особенно в отношении использования налоговых льгот, выбор определенного признака в качестве основания для классификации может привести к разнообразным результатам анализа. Другими словами, классификация представляет собой эффективный инструмент для научного исследования и, следовательно, является средством достижения поставленных исследователем целей.

Следует отметить, что, согласно выражению Мориса Алле, экономика является «наукой об эффективности». Поэтому классификация налоговых льгот должна проводиться на основе признаков, которые позволяют оценить эффективность их функционирования. Конечно, классификацию можно проводить по другим признакам и критериям, но, по нашему мнению, такие классификации могут часто выйти за рамки экономической науки, утратив свою теоретическую и практическую значимость.

В экономической литературе в классификации налоговых льгот можно наблюдать отпечаток междисциплинарного характера исследований, так как процесс классификации изучается как в юридических, так и в экономических исследованиях. Анализ существующих подходов к классификации налоговых льгот приводит к выводу, что отсутствие методологического единства среди исследователей приводит к разному толкованию сущности налоговых льгот. «...Принципиальное расхождение заключается в том, что, определяя виды льгот, многие авторы не различают собственно льготы от элементов базовой (нормативной) структуры налога, из-за которых часто возникают выгоды в

какой-либо форме. Немногие авторы проводят разграничение в процессе классификации налоговых льгот»⁵⁰.

Поэтому процесс классификации налоговых льгот должен предшествовать определению всех элементов, использование которых может порождать выгоду для налогоплательщиков и участников налоговых отношений. В зависимости от экономико-правовой структуры эти элементы можно разделить на элементы базовой (стандартной) структуры налога и налоговые льготы.



Рис. 1.3.1. -Классификация правил налогообложения, влекущих за собой выгоду, и их роль в механизме обложения

Источник: составлено автором

Первичная классификация, представленная на рисунке 1.3.1., позволяет более подробно определить основные элементы в структуре налога, в отношении которых можно оценивать их эффективность. При классификации льгот мы обращаем внимание на некоторые основные принципы, выделяемые в теории:

- разделение видов льгот в зависимости от уровня государственной власти, предоставившей их;
- определение или классификация различных видов льгот в зависимости от их направления или цели предоставления;
- установление льгот на виды в зависимости от элементов конкретного вида налогообложения.

67

 $^{^{50}}$ Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: ИЭПП, 2010. С. 7-21; Майбуров И.А. Теория налогообложения. С. 128-140; Экономика налоговых реформ / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013

Проведение такой классификации позволяет установить правовую сущность и последствия введенных видов налоговых льгот. Эту классификацию можно считать одной из наиболее важных как с точки зрения теории, так и с позиций правоприменения. Льготы также могут быть классифицированы в зависимости от их связи с элементами налога. Несмотря на то, что среди авторов существует единое мнение относительно данного типа классификации, также можно наблюдать различия. Классификация «по привязке к элементам налогообложения» или «в соответствии с элементами налогообложения» базируется на представлении, что льгота не является самостоятельным элементом налогообложения, а выступает как определенная модификация, меняющая содержание конкретного базового элемента. В данном контексте можно упомянуть классификацию Всемирного банка, которая агрегирует виды налоговых льгот в восемь основных категорий в зависимости от сферы их применения:

- ✓ Льготы, применяемые к прибыли/доходам;
- ✓ Льготы, применяемые к объемам продаж;
- ✓ Льготы, применяемые к добавленной стоимости (отдельные группы);
- ✓ Льготы, применяемые к капитальным инвестициям, к рабочей силе и к другим видам расходов (группа льгот, ориентированных на расходы);
- ✓ Льготы, применяемые к импорту и экспорту (группа льгот, связанных с внешнеэкономической деятельностью).

В таблице 1.3.4. представлена связь категория льгот с каждой из сфер их применения.

Таблица 1.3.4. - Классификация категории налоговых льгот

Сфера применения	Категория льгот
Прибыль/доходы	Сокращение стандартной ставки налога на доход корпораций; налоговые каникулы; отнесение убытков на будущие (прошлые) отчетные периоды; налоговый кредит, налоговый вычет, в том числе и сверх установленной нормы

⁵¹ Майбуров И. А. Теория налогообложения. С. 139.

маиоуров и. А. Геория налогоооложения. С. 139.

52 Вылкова Е.С. Формирование налоговых льгот в субъектах Российской Федерации (на

примере СЗФО) / Е.С. Вылкова, В.И. Красавин. СПб.: Центр подготовки персонала ФНС, 2011

Сфера применения	Категория льгот
Объемы	Льготные ставки подоходного налога с учетом общего объема
продаж	продаж
Добавленная	Льготные ставки подоходного налога при местном производстве
стоимость	продукции; предоставление налоговых кредитов с учетом полученной чистой добавленной стоимости
Капитальные	Ускоренная амортизация, инвестиционные скидки и скидки на
инвестиции	реинвестирование
Рабочая сила	Льготы по уплате социальных взносов; вычеты из
(труд)	налогооблагаемых доходов, связанные с количеством занятого
	персонала, количеством занятых инвалидов и т.д.
Другие виды	Льготные ставки подоходного налога при наличии расходов на
расходов	подготовку персонала, на маркетинг и продвижение товара на внешних рынках
Импорт	Сниженные ставки импортных пошлин или освобождение от их уплаты
Экспорт	а) Льготы, связанные с выпуском продукции: освобождение от
	уплаты экспортных пошлин; льготные ставки подоходного налога
	при осуществлении определенных видов деятельности, связанных
	с обменом валют или с производством товаров на экспорт
	б) Льготы, связанные с производственными затратами: возврат
	экспортной пошлины; вычет расходов, осуществленных за
	границей; налоговые скидки при покупке средств производства
	для экспортно ориентированных отраслей

Источник: составлено автором по: по Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография // под ред. И. А. Майбурова. - М.: «Юнити-Дана», 2014. - С.77

На практике встречаются различные виды предоставления налоговых льгот в зависимости к какому элементу налогообложению применяется данная льгота (рис.1.3.2.)

Первое. Освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога, т.е. введение по элементу «субъект налогообложения». Такие типы использования льгот широко распространены и прктикуются во многих европейских странах и в странах СНГ.

Следует отметить, что в интерпретации налоговых освобождений встречаются принципиально разные понимания. Налоговые освобождения могут определяться как: «...льготы, направленные на снижение налоговой ставки или налогооблагаемой базы" (налогооблагаемая база представляет собой сумму, получаемую путем умножения количества единиц налогообложения,

включенных в налогооблагаемую базу, на ставку налога, и как льготы, направленные на снижение уровня налогового обязательства и изменение его исполнения»⁵³.



Рис. 1.3.2.- Виды налоговых льгот

Источник: составлено автором

И. Майбуров определяет налоговые освобождения «льготы, исключающие из обязанности уплаты налога определенных категорий налогоплательщиков или налогоплательщиков, отвечающих установленным критериям»⁵⁴. В этом определении отмечается освобождение конкретных категорий налогоплательщиков от определенных видов налога. Следует подчеркнуть, что эти вышеупомянутые группы налоговых освобождений в НК PT также Отдельные называются налоговыми льготами. категории налогоплательщиков, которые освобождаются от уплаты налога, могут быть как постоянными, так и временными, что не противоречит законодательству о налоговых льготах. Поскольку в законодательном акте о налогообложении

 53 Вылкова Е. С. Формирование налоговых льгот. Санкт-Петербург: ЦПП ФНС России, 2011 С. 59-60.

⁵⁴ Майбуров И.А Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. - М.: ЮНИТИ-ДАНА,2011. - 591с. С 139.

отсутствуют конкретные указания относительно необходимости предоставления постоянных или временных преимуществ налогоплательщикам.

Часто многие авторы называют налоговые освобождения ДЛЯ налогоплательщиков на определенный период «налоговыми каникулами»⁵⁵. Встречается которому налоговые освобождения мнение, согласно рассматриваются как непосредственное снижение налоговых обязательств. Поскольку выгода в данном случае непосредственная, в отличие от выгод, получаемых в результате изъятий и скидок, которые сокращают суммы налога, уплачиваемые косвенно.

Как видно, подобные утверждения справедливы для всех видов введения налоговых освобождений, за исключением отсрочки или рассрочки сроков уплаты инвестиционного налогового кредита. В последнем случае налогоплательщику предоставляется преимущество, связанное не со снижением размера уплачиваемого налога, а с возможностью уплачивать налог в течение продолжительного времени в другом порядке по сравнению с тем, что предусмотрено законодательством для всех налогоплательщиков.

Таким образом, все эти определения относительно налоговых освобождений верны, при этом каждое из них имеет ряд особенностей, которые предусмотрены в законодательстве о налоговых освобождениях.

Второе. Существует уменьшение объекта налогообложения, называемое налоговыми изъятиями. Налоговые изъятия можно определить как «исключение из налогообложения отдельных налогооблагаемых объектов, несмотря на то что у них есть все признаки объекта налога в соответствии с законом» ⁵⁶. Налоговые изъятия позволяют исключить определенные элементы из налоговой базы по конкретному виду налога. Примерами таких налоговых изъятий могут служить доходы и операции, которые не облагаются налогом, или доходы, которые не учитываются при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, а также другие

56 Коровкин В.В. Основы теории налогообложения. М.: Экономиста, 2006. С. 148.

⁵⁵ Демин А.В. Налоговое право России. М.: Юрлитинформ, 2006. С. 186; Миляков Н.В. Налоговое право. М. ННФРА-М, 2008. С. 57; Барулин С.В. Налоги и налогообложение: Учебник / С.В. Барулин, О.С. Кириллова, Т.В. Муравлева. М.: Экономиста, 2006. С. 117.

налоговые изъятия. Но не все исключения из налогообложения являются налоговыми льготами. Каждое исключение может быть введено для определенных категорий налогоплательщиков.

Третье. Снижение уровня налоговой базы может быть достигнуто путем использования вычетов и налоговых скидок. Эти меры отличаются от предыдущих групп налоговых льгот тем, что они не связаны с конкретными элементами налогооблагаемого объекта, а скорее с суммами, которые могут быть вычтены из налоговой базы в соответствии с законодательством. Существует несколько методов снижения налоговой базы:

- установление минимального уровня необлагаемой налоговой базы;
- установление максимального значения необлагаемой налоговой базы;
- непосредственное исключение определенных сумм из налоговой базы и другие.

Налоговые скидки, как и налоговые изъятия, направлены на снижение уровня налоговой базы, но они отличаются по характеру: налоговые скидки представляют собой фиксированные суммы (расходы налогоплательщика), установленные законодательством, которые вычитаются из налоговой базы. Налоговые скидки могут быть либо ограниченными, либо неограниченными по сумме. Кроме того, существует понятие «необлагаемый налогом минимум», которое можно рассматривать как налоговую льготу, если оно устанавливается для определенных категорий налогоплательщиков. Если «необлагаемый минимум» применяется ко всем налогоплательщикам, то это скорее относится к элементу расчета налога.

Четвертое. Уменьшение налоговых ставок — это распространенная практика, и одним из вариантов этой льготы является снижение налоговой ставки на 50% или более, ниже базовой ставки налога. Прозрачность и простота администрирования делают этот вид льготы популярным.

Пятое. Использование специальных методов налогового учета применяется для определенных категорий налогоплательщиков. Методы налогового учета изменяются на основе установленных критериев, что можно

рассматривать как льготу, так как это исключение из общих правил. Например, для определенных налогоплательщиков может применяться кассовый метод учета вместо метода начисления, и это может зависеть от объема выручки от реализации.

Шестое. Продление налогового (отчетного) периода означает, что налогоплательщикам предоставляется дополнительное время для уплаты налоговых обязательств. Это может быть рассмотрено как налоговая льгота, так как это позволяет избежать резервирования ресурсов для текущих налоговых платежей и дополнительных расходов, связанных с составлением и представлением налоговой отчетности.

Седьмое. Снижение суммы или размера уплачиваемого налога включает две подгруппы: а) исключение из суммы налога какой-либо его части в процентном или абсолютном выражении; б) снижение уровня налога на сумму понесенных налогоплательщиком целевых расходов. Этот тип льгот может быть называемым налоговым кредитом.

Восьмое. Изменение сроков уплаты налоговых обязательств включает в себя отсрочку и рассрочку уплаты налога. Отсрочка и рассрочка уплаты налога могут рассматриваться как льгота, если они предоставляются определенным категориям налогоплательщиков на особых условиях, таких как процентные ставки, которые ниже, чем у коммерческих банков.

Выводы по первой главе:

1. Стимулирующую функцию налога следует рассматривать как подфункцию регулятивной функции налогов, потому что по мере развития налоговых отношений данная подфункция выделилась как особое направление регулирования. В проявлении и развитии названной подфункции дала импульс финансовая концепция теории экономики предложения, которая утверждает, что экономический рост определяется объемом сбережений и накоплений. В рамках данной концепции налоговая система должна стать инструментом государства в направлении создания приемлемых условий для накопления или увеличения объема сбережений, что способствует обеспечению инвестиций в экономику

путем активизации инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов. Вместе с тем, следует отметить, что в современной науке о финансах и налогах, несмотря на противоречивость ряда теоретических положений, наблюдается процесс конвергенции различных экономических школ, и все они подчеркивают необходимость изучения инструментов налоговой системы для оказания воздействия на экономическую жизнь общества, хотя меры и инструменты такого воздействия могут не совпадать.

- 2. Стимулирующая подфункция налоговой системы реализуется предоставление широкого набора налоговых льгот хозяйствующим субъектам в различных отраслях экономики, которые призваны, прежде всего, обеспечить История поддержку развития приоритетных отраслей экономики. экономического развития разных стран знает примеры использования специальных налогов для решения конкретных экономических проблем и достижения различных экономических результатов.
- 3. Среди инструментов, реализующих стимулирующую функцию налогов, налоговое льготирование выступает главным механизмом реализации государственной налоговой политики, которое направлено на достижение социально-экономических, культурно-экологических и политических целей. Посредством использования механизмов налоговых льгот предоставляется возможность налогоплательщикам - хозяйствующим субъектам, путем снижения уровня их налоговой обязанности, получить дополнительные финансовые ресурсы в качестве источника инвестиций и расширения производства. В республике не сформирована теория налоговых льгот и механизмы контроля эффективности применения налоговых льгот и преференций, а также отсутствует специальный государственный орган, осуществляющий контроль за ходом реализации налоговых льгот. Среди практиков и ученых существуют ожесточенные дискуссии относительно роли и значения налоговых льгот для обеспечения развития конкретных отраслей национальной экономики и конкретных налогоплательщиков. Отсутствие единого мнения относительно предоставления предпочтений налоговым льготам или прямым механизмам

поддержки государства хозяйствующих субъектов и так далее (через прямые бюджетные субсидии). Вышеуказанные проблемы, на наш взгляд, исходят из существующей неясности в трактовке сущности налоговых льгот, что вызывает необходимость внесения уточнений в понятие «налоговая льгота», позволяющие ответить на многие вопросы, связанные с применением в налоговой системе налоговых льгот.

- 4. Сущность определений «налоговой льготы», приводимых в большинстве научных работ, ограничивается рамками терминов, закрепленных в налоговых законодательствах различных стран. Многие из этих определений в основном нацелены на уточнение отдельных положений или выбор отдельных слов и их синонимов. Встречаются определения, согласно которым «...налоговая льгота воспринимается как формальный механизм уменьшения степени (тяжести) налогообложения; рассматривается как законное облегчение положения хозяйствующих субъектов, налогоплательщиков, способствующее им в полном объеме удовлетворять их потребности или реализации их интересов, и выражающееся как В предоставлении дополнительных, особых прав (преимуществ), так и в освобождении от обязанностей по исполнению налоговых обязательств»⁵⁷. Налоговая льгота представляет собой предусмотренное налоговым законодательством отклонение от общих норм и требований налогообложения. Это отклонение предоставляет определенным категориям налогоплательщиков преимущество, выражающееся в освобождении от уплаты налога или уменьшении его суммы, что приводит к снижению налоговой нагрузки.
- 5. С нашей точки зрения, для ясного определения понятия «налоговая льгота» следует использовать более деференцированный подход, который соответствовал бы конкретным требованиям. В этом контексте необходимо четко определить конкретные критерии, которые точно бы уточняли понятие «налоговая льгота». В первую очередь важно определить, к какой конкретной

 57 Пансков В.Г. Налоговые льготы: сущность и определение / В.Г. Пансков // Актуальные вопросы экономической теории и практики, 2018, C.32-44.

категории налогоплательщиков или объектам налогообложения применяется налоговое освобождение. Этот критерий является ключевым, поскольку льгота предоставляется определенному субъекту или объекту. Таким образом, отсутствие конкретного объекта налогообложения делает данное налоговое освобождение не налоговой льготой. Например, налоговые освобождения для различных видов операций, где отсутствует определенный объект обложения, не следует рассматривать как налоговые льготы, в отличие от НДС, где объектом является оборот, связанный с реализацией товаров, работ и услуг. Второй критерий определяется установлением целей введения конкретного налогового освобождения. Это также является важным аспектом, поскольку цель играет ключевую роль в определении понятия налоговой льготы. Третий критерий, который дополняет данное понятие, позволяет оценить эффективность налоговых льгот. Таким образом, при наличии всех упомянутых критериев, налоговое освобождение можно считать налоговой льготой.

6. Обобщение научной литературы в области налогов и налогообложения позволило нам выделить общепризнанные элементы нормативной структуры налогов:

Первое, исключение из базы налога, на доходы физических лиц вмененной ренты, которая облагается в результате пользования собственным жильем и другими предметами, имеющими характер долгосрочного пользования, а также товарами, произведенными и потребляемыми в домашнем хозяйстве. Это исключение обусловлено сложностью определения величины вмененной ренты. Второе, определение порогового значения или минимального объема годового оборота, ниже которого хозяйствующие субъекты освобождаются от уплаты НДС. Это основано на необходимости оптимизации налогового администрирования, включает В себя что снижение расходов на администрирование НДС и повышение его эффективности.

Третье, освобождение от уплаты НДС земельных участков, на которых расположены здания, за исключением случаев первоначальной поставки в эксплуатацию. Это основывается на удобстве и целесообразности, поскольку

НДС является налогом на потребление, а здания, как объекты долгосрочного использования, не соответствуют сути данного налога. Следовательно, более целесообразным является взимание НДС при покупке здания в собственность, а не на стадии его строительства или реконструкции.

Четвертое, освобождение от НДС финансовых операций. На практике, хотя часть финансовых операций может создавать добавленную стоимость, определение ее размера и распределение между участниками сделки является технически сложным. Поэтому такое освобождение обусловлено техническими ограничениями.

ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ И ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

2.1 Методологические основы оценки налоговых льгот

В посткризисном периоде во всех странах мира наблюдается тенденция увеличения роли налоговых льгот и преференций. Большинство стран мира активно использует льготное налогообложение как один из важных механизмов регулирования экономических отношений⁵⁸. В то же время введение налоговых обосновывается всегла социальными или ЛЬГОТ не экономическими аргументами, так как они не приводят к непосредственным расходам государственного бюджета, а, скорее, рассматриваются как снижение доходов бюджета, которые ΜΟΓΥΤ быть использованы ДЛЯ решения важных государственных задач. Налоговые льготы могут также использоваться как форма законного уклонения от уплаты налогов. Обоснованное использование таких льгот способствует снижению налоговой нагрузки для хозяйствующих субъектов и отдельных категорий налогоплательщиков, но может причинить определенный ущерб экономическим интересам государства. Поэтому необходима постоянная оценка эффективности применения льгот.

Без детальной оценки эффективта налоговых льгот могут возникнуть проблемы (как довльно часто бывает в стране), с неоправданной отменой одних и введение новых льгот, что связано чаще всего с доминированием определенных лоббистских интересов.

Необходимость анализа эффективности налоговых льгот обусловлена риском искажения их целей и смысла при внедрении без должного изучения. Разнообразие налоговых льгот, оцениваемых по различным критериям, подчеркивает их многосторонность в решении социальных и экономических задач, что указывает на их сложность и недостаточную ясность. Это усложняет процесс налогового администрирования и, в определенной степени, нарушает принципы равенства и справедливости в налоговой системе.

⁵⁸ Колесов А. С. Об оценке эффективности финансовой политики / А.С. Колесов // Вопросы теории финансов Финансы. - 2012. - № 11. - С. 43-48.

В связи с этим возникает вопрос не только о возможном сокращении числа налоговых льгот, но и о стандартизации с целью создания логической системы налоговых освобождений или льгот. Этот подход направлен на увеличение прозрачности системы и поддержку их стимулирующей и регулирующей роли.

Опыт многих развитых индустриальных стран подчеркивает сложность и трудности разработки объективных критериев для оценки эффективности налоговых льгот. В связи с этим в налоговых системах постсоветских стран предлагается начать с первичного отбора налоговых льгот, который позволит рассмотреть возможность их отмены, изменения или сохранения. При таком подходе к оценке рассматривается роль налоговых льгот в рыночной экономике, а также проводится оценка их результативности, учитывая текущие экономические условия и эффективность государственного регулирования экономики. Кроме того, данный подход способствует унификации оценки различных видов льгот и установлению универсальных стандартов для этой оценки.

Для точности оценки эффективности налоговых льгот предлагается рассмотреть следующие критерии:

- 1. Ожидаемые экономические и социальные последствия изменений или отмены действующей налоговой льготы;
- 2. Уровень осведомленности налогоплательщиков о существовании данной льготы и их готовность воспользоваться ею;
- 3. Степень административных или транзакционных издержек, связанных с получением налоговой льготы;
- 4. Воздействие текущих льгот на поведение хозяйствующих субъектов налогоплательщиков;
- 5. Актуальность экономических и социальных обоснований, приведших к введению данной льготы, и целесообразность ее использования в современных условиях для достижения целей при учете альтернативных форм государственного регулирования экономики.

Этот перечень оценочных критериев необходимо включить в состав

социологического исследования, проводимого среди налогоплательщиков и налоговых органов в различных сегментах экономики.

Относительно вопросов методологических подходов оценки эффективности налоговых льгот существуют различные мнения среди исследователей. Например, по мнению Е.М. Попова, имеется «существенный недостаток в действующих методиках оценки эффективности налоговых льгот. Он заключается в том, что оценка экономической эффективности сводится к исчислению показателей динамики отдельных финансово-экономических показателей без какой-либо увязки с налоговыми льготами». При этом очень важным считается систематическое увеличение или приращение добавленной стоимости на начальном периоде действия установленных льгот.

На наш взгляд, при установлении конечных показателей экономической деятельности очень важно учитывать ожидаемые результаты. Это особенно важно, когда можно достичь снижения налоговых административных расходов, в частности при определении и установлении налоговых льгот.

По мнению специалистов, эффективность налоговых льгот определяется множеством факторов. Понятие эффективности налоговых льгот используется для различных отраслей. Главное при этом считается инновационные разработки, достигаемые или планируемые для достижения результатов по мере формирования стимулирующих доходов в результате применения налоговых льгот. В соответствии с новым НК РТ в нашей стране, как показывают результаты анализа, с целью дальнейшего развития предпринимательства и инвестиций для предпринимателей и инвесторов в целом установлены 109 наименований льгот. В том числе 57 налоговых, 35 таможенных и 17 финансовых льгот. В данной системе 92 наименования являются фискальными, а 17 наименований не фискальными льготами. Отметим, что по отраслевому признаку важное место занимает распределение льгот. В том числе для устранения имеющихся недостатков в предпринимательской деятельности был принят Закон РТ «О внесении изменений и дополнений в НК РТ» от 21 февраля 2018 года под № 1511, в целом составляющий 18 налогово-таможенных льгот,

которые были установлены в сфере здравоохранения (5 наименований), в промышленности (4 наименования), в сфере туризма (3 наименования) и во внешнеэкономической деятельности (3 наименования).

В направлении оценки эффективности требуется, чтобы были применены количественно измеряемые показатели. В случае отсутствия аналогичных индикаторов, обычно применяются экспертные оценки. При установлении результативности и эффективности или неэффективности при применении налоговых льгот, их количественная оценка имеет некоторые ограничения, так как в этом случае отсутствует необходимая информация, которая должна мотивировать налогоплательщиков.

По мнению исследователей, проблема эффективности в контексте налогового регулирования и применения налоговых льгот предполагает использование оценки возможных льготных эффектов. Этот показатель в дальнейшем может быть использован для изучения эффективности мероприятий в области налогообложения. Для осуществления оценки эффективности на практике учитывают соотношение положительного результата с затратами, которое сопровождается данными действиями. В этой связи, на наш взгляд, очень важно разработать научно-методическое обоснование методики расчета эффективности налоговых льгот.

В целом, для характеристики уровня эффективности налоговых льгот основываются на следующей методике:

$$\beta = (HB_T - HB_6)/HB_T$$

Где Э – уровень эффективности, HB_{τ} – налоговая база текущего периода, HB_{δ} – налоговая база прошлого периода.

На современном этапе оценка эффективности налоговых льгот сопровождается отсутствием конкретной характеристики цели и задачи налоговых льгот и некоторых индикаторов, на которых должно опираться его применение.

Одновременно следует отметить, что для достижения эффекта влияния наряду с конкретными видами льгот следует использовать другие экономические

рычаги воздействия (в частности, налоговые режимы, налоговые преференции, налоговые вычеты, субсидии и другие). Это означает, что целевое предназначение связано с увеличением инвестиций по различным видам налогов, так как разные виды налогов связаны с различными эффектами.

По мнению Р.А. Гереева, «необходимо понимать, что современные кризисные условия требуют использования не активных инструментов государственной поддержки, а пассивных: бюджетных субсидий, налоговых льгот, ценовых, кредитных и иных преференций»⁵⁹. Следовательно, при оценке такого явления требуются необычные подходы, в зависимости от специфики местоположения субъектов и формирования налоговых отношений. Следует отметить, что оценка эффективности налоговых льгот можно трактовать в широком и узком смысле. Так, по мнению М.М. Салимовой, «оценка эффективности налоговых льгот в узком смысле предусматривает анализ полученных результатов (налоговых доходов) и затрат ресурсов. В широком смысле оценка эффективности налоговых льгот представляет собой анализ взаимосвязи между налоговыми поступлениями, потерями доходов бюджета, с одной стороны, и экономическими (объем производства, производительность труда) и социальными (доходы населения, доступность жилья, качество медицинских услуг) показателями, с другой стороны. Отсюда следует, что сопоставление налоговых льгот и их эффектов представляется сложным». 60.

В практике характеристики влияния льгот на результативность базируются на различных подходах. Например, И.А Майбуров допускает, что нужно использовать простой подход, который сводится к тому, что «...общий прирост анализируемого показателя по соответствующему виду эффекта необходимо разделить на число льгот, формирующих этот прирост» Одновременно отмечается наличие определенных недостатков, так как погрешность этого

_

⁵⁹ Гереев Р.А. Моделирование объема динамики производства при применении налоговых льгот /Р.А. Гереев// Налоги и налогообложение, 2018. - №12. - С.3.

⁶⁰ Салимова М.М. К вопросу об эффективности налоговых льгот: анализ современной практики / М.М. Салимова // Вестник ТГБПУ. - Худжанд, 2021. - №4.-С.7.

⁶¹ Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот / И.А. Майбуров // Общество и экономика. 2013. - № 4. С. 87.

подхода может быть значительной. При этом подразумевается, что все льготы, формирующие этот прирост, оказали равнозначное влияние.

По нашему мнению, фискальный эффект означает прирост последующих налоговых доходов по сравнению с текущими налоговыми расходами. Социальный эффект подразумевает увеличение благосостояния населения благодаря созданию новых условий для использования технологий и трудовых ресурсов. Экономический эффект заключается в увеличении финансовых ресурсов, которые остаются в распоряжении хозяйствующих субъектов вследствие уменьшения налоговых платежей. Эти ресурсы можно рассматривать как специфический резерв, который может быть направлен на покупку новой техники, расширение производства, создание новых рабочих мест и повышение финансовых возможностей налогоплательщиков. Это, в свою очередь, способствует устойчивости финансового положения государства. Бюджетный эффект представляет собой обобшенный показатель И отражает вышеперечисленные эффекты.

Мы считаем, что рассматриваемый фискальный эффект равносилен бюджетному эффекту, поскольку эти показатели проявляются из расчета формирования налогооблагаемой базы под влиянием налоговых льгот. Одновременно, при этом учитываются текущие налоговые расходы, которые используют субъекты налогообложения. Логически формирование данных эффектов оценивается как обобщенный интегральный показатель. Следовательно, в результате обобщенной оценки можно характеризовать оценки эффективности налоговых льгот в рамках воздействия трех групп эффектов (бюджетной, социальной и экономической).

Далее необходимо привести краткую характеристику перечисленных эффектов. По своему содержанию, бюджетный эффект означает результат воздействия налоговых льгот на формирование доходной части бюджета. В практике данный процесс характеризуется следующими показателями:

• увеличение будущих доходов бюджета за счет изменения налогооблагаемой базы по мере предоставления налоговых льгот;

• осуществление оптимизации бюджетных расходов в виде применения альтернативных вариантов организации налогообложения.

Практика развитых стран показывает, что именно увеличение будущих доходов под влиянием налоговых льгот является наиболее распространенным. Формой наблюдения за формированием данных показателей выступают статистические налоговые отчетности Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан, которые охватывают следующие нормативо-правовые акты:

- 1. НДС. Распоряжение Министра финансов Республики Таджикистан от 01.04.2022, под №58;
- 2. Налог на доходы. Распоряжение Председателя Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан от 07.01.2022 под №3;
- 3. Социальный налог. Распоряжение Председателя Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан от 07.01.2022 под №5;
- 4. Налог на недвижимое имущесто. Распоряжение Министра финансов Республики Таджикистан от 01.04.2022, под №59;
- 5. Налог с земли. Распоряжение Министра финансов Республики Таджикистан от 01.04.2022, под №58;
- 6. Налог с владельцев автомобильного транспорта. Распоряжение Министра финансов Республики Таджикистан от 01.04.2022, под №58;
- 7. Упрощенный режим налогообложения для субъектов малого предпринимательства. Распоряжение Министра финансов Республики Таджикистан от 01.02.2022, под №17

При этом также учитываются показатели о не поступивших суммах налогов из-за льгот, способствующих расширению налогооблагаемой базы. Вместе с тем следует отметить, что недополученные суммы налогов от применяемых льгот за счет расширения налогооблагаемой базы происходят под влиянием прямых налогов, что обеспечивает доходность бюджета. Эти вопросы обобщаются в конкретных статистических формах налогоплательщиков по отдельным видам налогов.

Мы считаем, что ПОД социальным эффектом подразумевается положительное улучшение процессов социального развития за счет налоговых льгот. Так, по мнению С.В. Фрумена, и Т.А Журавлева, «проблема проверки эффективности налоговых льгот осложняется тем, что при принятии решения о введении той или иной льготы, как правило, не только не рассчитывается экономический и социальный эффект от ее использования, но и не ставятся конкретные цели ее введения. В этих условиях достаточно сложно, если вообще возможно, подсчитать результативность действия соответствующей налоговой льготы». 62 Следовательно, социальный эффект - это социальные последствия налоговой льготы, которые определяются показателями, отражающими значимость результатов в процессе применения налоговой льготы.

Расчет социального эффекта, как правило, используется для улучшения социальной сферы. В качестве такого показателя выступает поддержка функционирующих субъектов предпринимательства, имеющих склонность к отечественным видам продукции, направленных на импортозамещение. Для расчета учитывается изменение абсолютных и относительных показателей во времени:

- 1. изменение расходов предприятий на вознаграждение за труд, выплачиваемое налогоплательщиками;
- 2. изменение прожиточного минимума;
- 3. создание новых рабочих мест;
- 4. предоставление услуг населению со стороны организаций.

Что касается физических лиц, то для характеристики отражающих эффектов используются такие показатели как:

- увеличение рождаемости;
- качественное улучшение жилищных условий;
- улучшение трудоустройства безработных граждан.

 $^{^{62}}$ Фрумина С.В. Проблемы стимулирования инноваций: финансовый аспект / С.В. Фрумина, Т.А. Журавлева // Налоги и налогообложение - №7 (121), 2014. - С.71

В процессе развития, результативность финансово-хозяйственной деятельности проявляется как экономический эффект посредством применения определенных льгот. По мнению М.А. Троянской, формирование экономического эффекта предопределяется как результат воздействия льготы в «зависимости от роста объема производства и выручки от продаж, снижения себестоимости, расширения ассортимента продукции, разработки ноу-хау, увеличения прибыли, прироста инвестиций в основной капитал» 63.

Практика показывает, что при оценке эффективности налоговых льгот и их корректировке, огромное значение имеет характеристика и определение результатов под влиянием налоговых льгот и затрат. Эти показатели имеют целью достижение результативности и их сопоставимость. При этом очень важно то обстоятельство, когда для получения определенного эффекта и его планирования подразумевается положительные сдвиги налоговых льгот в их полезности и социальной значимости.

Таким образом, принципиальные основы оценки налоговых льгот имеют огромное значение для дальнейших исследований в том смысле, что исследование налоговых льгот позволяет расширить налогооблагаемую базу и, следовательно, мобилизовать упущенные возможности. Это обстоятельство объективно обуславливает применение эконометрического анализа и реальной оценки результативности применяемых льгот. По нашему мнению, такой подход позволяет определить новую теоретико-методологическую основу для понимания налоговых льгот и их практического применения в условиях Республики Таджикистан.

В условиях Республики Таджикистан эффективность установленных налоговых льгот в зависимости от цели их предоставления оценивается по следующим основным критериям:

- 1. уровень и качества привлечения инвестиций в отрасль;
- 2. уровень реализации государственной политики импортозамещения;

⁶³ Троянская М.А. Ключевые положения оценки налоговых льгот / М.А. Троянская // Известия Уральского государственного экономического университета. 2015. № 2. - С. 21-26.

- 3. рост объема экспорта;
- 4. создания новых рабочих мест.

Таким образом, в целом основными факторами оценки эффективности установленных налоговых льгот является достижение конкретных поставленных целей. Если определенная налоговая льгота способствовала достижению поставленной цели, она должна быть усилена в направлении достижения этой цели. Если льгота не достигла поставленной цели, включая вышеупомянутые четыре направления, то действие налоговой льготы должно быть прекращено. Вышеуказанные показатели, основанные на детальном анализе, позволяют разработать конкретные рекомендации национальному ПО налоговому законодательству и совершенствованию налогообложения отношении применения льгот.

Наше исследование сосредоточено на выявлении методологических основ характеристики проблемы формирования системы налогообложения с позиции эффективности налоговых льгот. При этом, с использованием экономикоматематических инструментов, обеспечивается количественная оценка влияния налоговых льгот на доходы бюджета страны. Путем проведения исследования возможных эффектов от применения налоговых льгот, обосновываются налогообложения Республики издержки применения льгот системе Ha Таджикистан. проведенных эконометрических основе расчетов анализируются варианты оценки эффективности льгот, в частности, в различных отраслях и в целом в национальной экономике.

Для характеристики эффективности налоговых льгот можно придерживаться взаимосвязи предпосылок и условий формирования индикаторов оценки эффективности налоговых льгот. На наш взгляд этот процесс можно систематизировать следующим образом (рисунок 2.1.1):

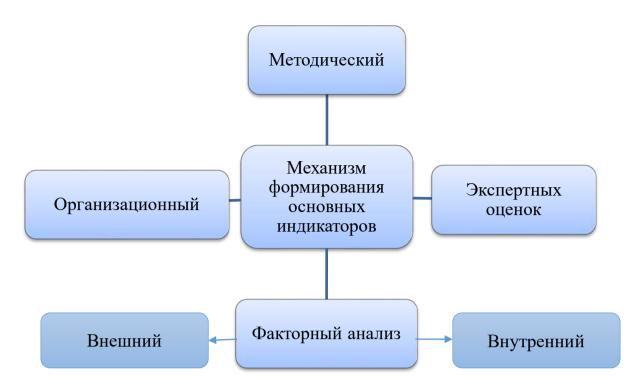


Рисунок 2.1.1 - Алгоритм формирования показателей оценки налоговых льгот

Источник: составлено автором

Как видно из рисунок 2.1.1 механизм реализации налоговых льгот представляет собой систему взаимосвязанных факторов и количественных показателей, исходя из наиболее существенных признаков, учет которых позволяет применить эконометрические модели оценки эффективности налоговых льгот. Для чего считаем необходимым дать характеристику каждого из выше приведённых признаков.

Важнейшим признаком выступает *методический*, в котором характеризуется сущностное содержание льгот. В соответствии с мнением специалистов и ученых, характеристика данного признака осуществляется структурно следующим образом:

1. Отметим, что на данный момент, как было отмечено в предыдущем параграфе, отсутствует единый подход к определению понятия налоговой льготы. Мы считаем, что при проведении оценки эффективности налоговых льгот нужно исходить из установленного понятия налоговой льготы, предусмотренного в отечественном налоговом законодательстве. В соответствии

со статьей 32 НК РТ отмечается, что «Налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, предусмотренные налоговым законодательством, преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать их в меньшем размере» 64.

- 2. Установление цели применения налоговых льгот. Считается, что для оценки эффективности налоговых льгот нужно иметь конкретные цели, результаты и планируемые достижения от применения льгот. Следует отметить, что в этом плане, в соответствии с НК РТ отмечены приоритетные отрасли, предусматривающие положительное влияние налоговых льгот и их эффективность на уровень развития экономики страны. В частности, отмечено «...за исключением вновь определенных приоритетных отраслей, исключение и (или) вновь утверждение перечня приоритетных отраслей, имеющих льготы, осуществляется на основе анализа эффективности предлагаемых льгот для развития национальной и региональной экономики»⁶⁵.
- 3. Установление основных общедоступных источников данных для анализа эффективности налоговых льгот. Мы считаем, что в этом направлении очень важное значение имеет Программа развития налогового администрирования в Республике Таджикистан на 2020-2025 годы (ПРНА РТ на 2020-2025 гг). В данной программе, в частности, отмечено, что «...развитие налогового администрирования, как важного элемента экономических реформ в Республике Таджикистан, направлено на улучшение деловой среды и инвестиционного климата, укрепление конкурентоспособности национальной экономики и формирование цифровой экономики»⁶⁶. Решение этих вопросов позволяет повысить уровень прозрачности, полноты и своевременности

⁶⁴ Налоговый кодекс Республики Таджикистан. -Душанбе, 2022 г. - С.43 https://andoz.tj/docs/kodex/tax_code_RT_15.03.2023_ru.pdf (дата обращение 21.06.23г).

⁶⁵ Налоговый кодекс Республики Таджикистан. -Душанбе, 2022 г. - С.43 https://andoz.tj/docs/kodex/tax_code_RT_15.03.2023_ru.pdf (дата обращение 21.06.23г).

⁶⁶ Программа развития налогового администрирования в Республике Таджикистан на 2020-2025 годы от 30.12.2019г. -№643. - С.1.

налоговых поступлений как результат обобщения и анализа влияния эффективности налоговых льгот.

4. Разработка алгоритма контроля и оценки эффективности налоговых льгот. Одним из важнейших целей вышеуказанной ПРНА РТ на 2020-2025 гг является реализация новых форм контроля, а именно организация налогового мониторинга. На наш взгляд, предусмотрен механизм формирования и регулирования взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. В частности, отмечено, что «...внедрение новой формы налогового контроля - налогового мониторинга, создающей новый и более широкий обмен информацией между налоговыми органами и ответственными налогоплательщиками, целью которых является не только контроль, но и предотвращение рискованных операций и возникающих от них факторов» 67.

В качестве следующего признака используется факторный анализ. Мы считаем, что именно путем применения элементов эконометрических расчетов эффективность онжом измерять налоговых льгот формировать результативность экономики на уровне регионов и страны. При этом специалисты, прежде всего, учитывают временной лаг при применении налоговых льгот. Этот процесс является очень важным с точки зрения правильного соотношения времени формирования бюджетных, экономических и социальных эффектов от применения конкретных видов льгот. Это позволяет выравнивать временные ряды результатов эффективности налоговых льгот к единому основанию путем дисконтирования по мере влияния различных показателей налоговых льгот и эффективности налоговых расходов в условиях нестабильной экономики.

Отметим, что, по мнению специалистов, получение чистого влияния факторов представляется очень сложным. Однако на наш взгляд решение данной проблемы можно найти по результатам оценки эффективности. На основе выбора таких показателей, которые по отношению к налоговым льготам имеют

 $^{^{67}}$ Программа развития налогового администрирования в Республике Таджикистан на 2020-2025 годы от 30.12.2019г. -№643. - С.5.

корреляционную связь. В случае нахождения обратной связи, то есть когда налоговые льготы имеют незначительное влияние, то при характеристике социально-экономического эффекта нет необходимости в моделировании и проведении их расчетов. При условиях существования зависимости необходимо создать уравнение парной и многофакторной регрессии. На наш взгляд, регрессионный анализ обеспечивает установление влияния независимых факторов на результативный показатель. Создание полного регрессионного анализа является сложной задачей при формулировке рекомендаций. Однако, при выборе показателей и создании модели эффективности льгот, и применении современных технологий, можно провести корреляционно-регрессионный анализ в среде таблицы Excel.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что при применении эконометрического анализа эффективности налоговых льгот появится возможность определения индивидуального и обобщенного анализа. На этой основе при помощи регрессионного анализа оценивается влияние налоговых льгот на бюджетный процесс и формирование других показателей социально-экономического развития. Следует отметить, что на современном этапе, когда результаты деятельности хозяйствующих субъектов зависят не только от внутренних возможностей, но также от влияния внешних факторов, оценка налоговых льгот под воздействием совокупных факторов имеет огромное значение для национальной налоговой системы.

В качестве организационного критерия учитывается требование к регистрации И организации специализированного воздействия, критериальным показателем является соблюдение требований к доведению учетно-квалификационного состава до необходимого уровня и оценка эффективности налогового стимулирования. Проблема оценки эффективности стран налоговых ЛЬГОТ создала ДЛЯ всех потребность создании специализированных структур и ведомств в этой сфере. Успешным завершением работы в этом направлении является создание специализированных структур для оценки и принятия решений по налоговым льготам. Так, по мнению А.И.

Жердевой и А.С Немировой, в таких странах, как Великобритания, Германия и Франция, это характеризуется следующим образом (таблица 2.1.1).

Таблица 2.1.1. - Опыт развитых стран по регулированию оценки эффективности налоговых льгот

Страна	Организационный критерий
Великобритания	Главное управление по упрощенной системе налогообложения
	установило, что, в первую очередь, следует составить перечень
	существующих налоговых льгот в стране.
Германия	Федеральное министерство финансов организовало конкурс для оценки эффективности концессий среды научного сообщества. Учитивались результаты аудиторского конкурса, где эффективность налоговых льгот оценено по мере исследования
	трех исследовательских групп.
Франция	В данном направлении проводится мобилизация экспертов из
	различных государственных учреждений для создания комитета
	по оценке налоговых расходов.

Источник:. составлено автором по: Жердева А.И. Налоговые льготы: практика применения в России и за рубежом / А.И. Жердева, А.С. Немирова // Экономика и менеджмент инновационных технологий. - 2015. - № 12. - С. 53-58.

Следовательно, по результатам таблицы 2.1.1 выясняется, что успешная оценка эффективности налоговых льгот предопределяется созданием и функционированием специальных служб. В этом направлении особое значение имеют взгляды российских учёных. Так, с точки зрения В.Г. Панскова, налоговую льготу ПО отдельности закрепить «... каждую следует соответствующими органами исполнительной власти (министерствами и ведомствами), поручив им осуществлять анализ обоснованности введения, необходимости и целесообразности сохранения каждого из установленного законом перечня» налоговых преференций»⁶⁸. Учитывая мировой опыт разных стран, оптимально было бы применить указанный опыт в условиях Республики Таджикистан, когда на современном этапе развития нашей страны особое значение имеет ускорение индустриализации, и для развития отечественной промышленности необходимо сырье. Это в свою очередь требует развития отрасли сельского хозяйства. В этой связи считаем необходимым создание и

92

 $^{^{68}}$ Пансков В.Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность / В.Г. Пансков // Налоги: теория и практика. 2012. - № 10. - С.35.

функционирование специализированных служб ПО учету оценке, установлению и применению налоговых льгот для стимулирования развития переработки сельского хозяйства И дальнейшей сельскохозяйственной продукции с целью насыщения отечественного рынка и импортозамещения. Аналогичная структура или служба позволяют более эффективно организовать мониторинг эффективности налоговых льгот и в других приоритетных отраслях экономики страны.

Следующим важным критерием считается экспертная оценка. В этом направлении выясняется, что отсутствует единый подход, то есть, объективных критериев оценки эффективности механизма налоговых льгот. В этой связи в качестве дополнения из области практического применения оценки налоговых льгот используется экспертная оценка. В практике, в условиях применения объективно возникает предварительное обсуждение налоговых льгот, специализированных вопросов. принципиально важных частности, необходимость, результаты, полученных ожидаемые методы оценки результатов, приоритетность выбора того или иного вида налоговых льгот для достижения стратегических целей развития страны.

Одновременно экспертам интересно не только установление и применение льгот, но и выбор метода анализа и его результативность. Так, например, очень важным в этом вопросе выступает учет таких показателей как вид организаций, отрасль экономики и налоговые обязательства, а также цели государственной политики в направлении социально-экономического развития, стимулирования малого предпринимательства, создания современных рабочих мест, влияние налоговых льгот на реализацию стратегических целей, выбор конкретных видов льгот, исходя из отраслевых межрегиональных особенностей. Для обобщения результата применения налоговых льгот важное значение, также имеет использование результатов опроса среди физических и юридических лиц.

Рассматривая принципиальные основы оценки налоговых льгот, выявлено, что на современном этапе важное значение имеет решение методологических проблем для оценки эффективности налоговых льгот. Учитывая этот аспект,

было изучено состав и структура эффекта от применения налоговых льгот. В результате обобщения мирового опыта и мнения ученых систематизированы критерии для осуществления успешной оценки эффективности налоговых льгот. Так в практике финансов России в последние годы намечены тенденции увеличения налоговых льгот и преференций с одновременными потерями бюджетной системы в результате применения налоговых льгот. В частности, по официальным данным Минфина России определено, что в 2012 году «... в стране действовало 290 видов налоговых льгот на общую сумму 1,6 трлн руб. По сравнению с 2010 годом их число выросло почти на 50%, а расходы бюджетов всех уровней на их предоставление - на 33%»⁶⁹. В этой связи огромное значение имеет составление механизма формирования основных признаков и показателей оценки налоговых льгот по таким важнейшим критериальным показателям, как методический, организационный, факторный анализ и экспертная оценка. Эти вопросы в условиях Республики Таджикистан отмечены как специфические. В соответствии с Распоряжением Министра финансов Республики Таджикистан (МФ РТ) от 14 июня 2019 года №84 при данном министерстве создана Межведомственная рабочая группа по анализу эффективности налоговых льгот разработке нормативных актов в котором входят представители 13 министерств и ведомств и центральной структуры Министерство финансов. В целях оценки эффективности налоговых льгот и предоставления подробного анализа в Правительство Республики Таджикистан МФ РТ направило письма в отраслевые министерства и ведомства от 8 апреля 2019 года №3-3/277 и от 9 июля 2019 года №3-3/492 в зависимости от предоставления конкретной информации по 9 показателям за 2016-2018 годы, таким как вид льготы, правовое основание, объем, количество льготников, объем сырья и количество ввезенных машин и оборудования, объем услуг (выпуск), количество постоянных работников отрасли, объем высвобождаемых льгот предоставляемым отраслям, и их долю в валовом внутреннем продукте, а также их конкретные предложения по сокращению неэффективных льгот.

⁶⁹ Титов С. Переоценка льгот / С. Титов // Ведомости. 2013. №165 (3427). 10 сентября.

Кроме того, исходя из концептуальных положений формирования налоговых льгот, нами составлен общий подход к применению методики льгот с определения уровня эффективности налоговых конкретными характеристиками цели и задачи налоговых льгот и некоторые индикаторы которые должны опираться на его применение. Выявлено, что для достижения эффекта влияния наряду с конкретными видами льгот следует использовать другие экономические рычаги воздействия, такие как учет специфики региона, где налоговые режимы, налоговые преференция, налоговые вычеты, субсидии имеют огромное значение. В этом плане в Республике Таджикистан можно выделить приоритетные отрасли, такие как сфера туризма и сельского хозяйства. Например, общее количество туристических компаний в стране достигло 174, и эта цифра имеет тенденцию роста. В настоящее время 59% туристических компаний пользуются льготами по налогу на прибыль. В сельском хозяйстве количество льгот по импорту сельскохозяйственной техники в 2018 году по сравнению с 2016 годом увеличилось в 1,17 раза, что является важным импортозамещающим фактором во взаимосвязи с другими отраслями сельского хозяйства и промышленности.

2.2. Методические подходы к анализу и оценки эффективности налоговых льгот

Изменение экономических и социальных индикаторов в результате использования налоговых льгот выступает основной характеристикой эффективности предоставляемых льгот за конкретный период времени. Основные макроэкономические индикаторы, которые отражают влияние финансово-экономических последствий введения налоговых льгот на развитие экономики, включают в себя следующие показатели:

- объем привлеченных инвестиций в основной капитал;
- рост объема промышленной продукции и сельского хозяйства;
- рост объема платных услуг;
- расширение объема строительных работ.

Для оценки в качестве основных факторов, которые отражают социальное развитие, включаются темпы роста средней заработной платы и изменение числа занятых в экономике (рисунок 2.2.1.). Следует отметить, что для объективной оценки целесообразным является выбор определенного периода времени, поскольку именно в течение конкретного срока осуществляется воспроизводственный процесс, а также исполнение бюджета.



Рисунок 2.2.1. - Факторы, отражающие эффективность налоговых льгот

Источник: составлено автором

Для оценки уровня эффективности налоговых льгот необходимо использовать систему взаимосвязанных или комплексных показателей. В начале следует учитывать, что именно на основе показателей и критериев можно проводить исследование и находить пути эффективного применения налоговых льгот. Направление использования налоговых льгот учитывает процесс снижения поступления доходов. Данный показатель предполагает определение времени, необходимого для создания условий расширения налогооблагаемой базы и решения стратегических задач в стране. Поэтому категория налоговых льгот многими исследователями рассматривается как расходы в сфере бюджета и налогообложения. В связи с этим данное обстоятельство предполагает

проведение анализа и исследование использования эффективности налоговых льгот.

Исходя из позиции зарубежного специалиста С. Суррея, налоговые расходы вводятся как составная часть налоговой практики. Далее это рассматривается как объект анализа налогов на потребление отдельных видов собственности. В данной области базируется на обеспечении учета бюджетных расходов, направленных на государственную поддержку налогоплательщиков и организационно-правовые основы развития налоговой системы. Важное значение при этом имеет практика включения информации о льготах в бюджетную отчетность, где также учитывается проведение группировки данных о льготах по определенным признакам.

Считаем, что для определения основных показателей и критериев оценки эффективности налоговых льгот нужно подходить с позицией механизма реализации и сферы приминения налоговых льгот. (таблица 2.2.1)

Таблица 2.2.1 - Оценка эффективности налоговых льгот в зависимости от сферы их приминения

Механизмы	
реализации	Сфера приминения
Сниженные	Снижение ставки применяют к доходу/прибыль на отдельные виды
ставки налога на	деятельности, инвестиций, регионов, например, при инвестициях в СЭЗ.
доход субъектов	
хозяйствования	
Отнесение	а). Механизм, где инвесторам разрешается откладывать убытки на
убытков на	определенное число лет для целей налогового учета.
будущие отчетные	б). Механизм ускоренной амортизации. Считается, что это позволяет
периоды	инвесторам уменьшить их налоговое бремя в течение периода, когда
	денежные средства необходимы для выплаты долгов.
Ускоренная	Это предусматривает списание стоимости актива для целей
амортизация	налогообложения более быстрыми темпами, чем в случае обычной
	экономической амортизации.
Налоговые	Как форма льгот наиболее часто используется развивающимися странами
каникулы	и странами с переходной экономикой. Это форма полного исключения
	налога на прибыль, снижение ставки налога или комбинации выше
	приведенных методов. В некоторых странах во время налоговых каникул
	запрещается использовать отдельные виды налоговых льгот (налоговые
	вычеты, ускоренную амортизацию).
Инвестиционные	Обычно при этом, учитывается, что в качестве дополнение к налоговым
налоговые скидки	каникулам правительства отдельных стран применяют в качестве
	дополнение инвестиционные налоговые скидки, которое представляет
	собой вычеты из налогооблагаемого дохода для снижения стоимости
	приобретенного капитала с учетом инфляции.

Продолжение таблицы 2.2.1.

Механизмы	Сфера приминения
реализации	
Льготы по уплате	Во многих странах взносы на социальные отчисление могут составлять
налогов на	существенную часть налогового бремени экономических субъектов. В
доходы	целях привлечения инвестиций для развития предпринимательства и
физических лиц и	ускоренной индустриализации страны изменены НДФЛ, социальные
социальные	взносы путем сокрашение количество налогов и ставки
взносы	налогообложение.
Льготы по уплате	На современном этапе освобождение от уплаты имущественного налога
налога на	является самым распространённым формой стимулирования. Эти виды
имущество	льгот целесообразно рассматривать на уровне местного управления. В
	соответствие с НК РТ в статье 347 предусмотрены перечень
	определенных объектов недвижимости, которые освобождены от
	уплаты налогов.
Льготный режим	Во многих странах установление налоговых режимов используется с
	целью увеличения капитала. В соответствие НК РТ предусмотрены
	специальные режимы налогообложения. Цель данного льготного
	режима создание условий, приводящих к снижению налоговой
	нагрузки.

Источник: составлено автором по: Майбуров И.А Налоговые льготы. Теория и практика применения. Монография/ И.А. Майбуров., Ю.Б. Иванова.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - С.73-75; Налоговый кодекс Республики Таджикистан, 2022. - С.354

Таким образом, можно сделать вывод о том, что формирование показателей оценки налоговых льгот, наряду с его сложностью, представляет собой оптимальную систему для эффективного отбора различных видов льгот для дальнейшего совершенствования оценки налоговых издержек и выбора лучшего варианта установления налоговых льгот. В условиях Республики Таджикистан таким образом оптимальным вариантом установления налоговых льгот является работа по сопоставлению конкретных условий хозяйствующих субъектов.

Следовательно, информация, формируемая по налоговым льготам в отчетности, учитывает, что массив данных классифицируется как косвенные налоги и субсидии. При этом, исходя из того, что бюджетная политика направлена на оптимизацию действующих бюджетных субсидий, акцентируется на видах субсидий посредством прямых расходов. Данная практика основана на положении, что в условиях сокращения субсидий также важно обратить внимание на субсидии, которые предоставляются посредством расходов бюджетных средств. Это положение широко распространено в таких странах, как

Канада и Великобритания. Эта практика предопределяется как результат обобщения зарубежного опыта и характеризуется как концепция налоговых расходов, которая, по существу, позволяет определить исходные позиции и критерии оценки эффективности налоговых льгот. Методологической основой в этом направлении являются следующие этапы:

- определение цели и задачи по применению концепции для установления и применения налоговых льгот;
- практическое осуществление основы базовой структуры налога и его изменение под влияние льготы требующий оценки;
- разработка модели применения учета и оценки налоговых расходов, направленные на установление налоговых льгот;
- организация и установление порядка мониторинга бюджетного процесса в период действия налоговых льгот.

По мере соблюдения вышеуказанных методологических элементов, направленных на достижение следующих целей:

- ✓ Комплексный подход к применению налоговых льгот с одновременным формированием бюджетного мониторинга;
- ✓ Объективное предоставление информации населению;
- ✓ Выбор различных вариантов распределения бюджетных средств в зависимости от изменения доходов и расходов бюджета;
- ✓ Соблюдение эффективности использования налоговых льгот.

Следует отметить, что в этом направлении нет единой позиции, которую придерживаются организационно-правовых основных аспектов В связи государство налогов. c ЭТИМ каждое использует индивидуальную составляющую налоговой базы в отношении налоговых расходов. В настоящее время базовая структура налога до конца еще не выяснена, и это является спорным моментом. В то же время из теории и практики международного налогообложения следует, что сложность базовой налоговой структуры больше, чем содержание налоговых льгот.

Для оценки эффективности налоговых льгот можно придерживаться следующих методов оценки налоговых расходов, которые представлены в таблице 2.2.2.

Таблица 2.2.2 - Основные методы оценки эффективности налоговых расходов

Наименование метод	Содержание метода
Метод упущенных доходов.	Метод, который определяет налоговый доход, исходя из
	базовой структуры налогов без применения налоговых льгот,
	и его сопоставление с суммой фактически уплаченных
	налогов в государственный бюджет;
Метод восстановленных	Метод определения суммы налога таким образом, чтобы она
доходов.	могла быть дополнительно зачислена в государственный
	бюджет в результате отмены налоговых льгот с учетом
	изменения поведения налогоплательщика и влияния других
	факторов;
Метод эквивалентных	Метод определения прямых расходов заключается в том,
расходов.	чтобы обеспечить достижение государством определенного
	уровня валовых доходов налогоплательшика. При этом,
	после уплаты всех платежей в виде замещения прямых
	налогов льготами в виде субсидий или трансфертов
	сравнимых с теми, который у него были бы в условиях
	применения налоговых льгот.

Источник: составлено автором

Вопросы формирования и основных показателей и критериев оценки эффективности налоговых льгот занимают важное место в мировой практике. В практике налогообложения предпочтение отдается методу упущенных доходов. Этот метод считается наиболее удобным и упрощенным способом расчета. Что касается метода восстановленных доходов, то в практике для оценки налоговых расходов учитывается поведение налогоплательщиков. Применение третьего метода основано на том, что учитывается комплекс прямых бюджетных расходов. Также используется метод упущенных возможностей. Однако для его применения требуется методологическая основа и формирование отчетности. При этом различаются следующие модели формирования отчетности о налоговых расходах в бюджетном расходе (таблица 2.2.3).

Таким образом, считаем, что формирование и образование информации в направлении налоговых расходов являются важным инструментом для принятия оптимальных управленческих решений при реализации бюджетно-налоговой политики.

Таблица 2.2.3 - Подходы формирования отчетности о налоговых расходах

Наименование модель	Содержание модели
Общая бюджетная модель	Данная модель распространена в таких странах как
администрирования	Австралия, Австрия, Испания, Канада, Франция, США и
	отражает результате данные для различных видов налоговых
	расходов, с одновременным периодическим публикации
	ежегодных отчетов в интегрированной форме бюджетную
	отчетность;
Квазибюджетная модель	Эта модель применяется в Германии, Италии, Нидерланды,
администрирования	Португалии и отражает систематические отчетности,
	которые отражает наиболее существенные налоговые
	расходы;
Модель	Данная модель используется в странах Организации
неинституционального	экономического сотрудничества и развития и страны с
надзора и контроля	развивающимися рынкам. Содержание данной модели
	заключается в осуществление неравномерное формирование
	и контроль за определённый группы налоговых расходов, то
	есть происходить более свободным осуществление
	мониторинга.

Источник: систематизация и разработка автора на основе: Tax Expenditures: Background and Evaluation, Criteria and Questions // U.S. Governmental Accountability Office. 2013. P. 31-33.

Отсюда следует, что для разработки эконометрической модели оценки и анализа бюджетной эффективности налоговых льгот, в первую очередь, решающее значение имеет формирование показателей воздействия, критериев оценки и достоверных статистических данных. Такие показатели должны широко использоваться на практике МФ РТ и Министерством экономического развития и торговли Республики Таджикистан (МЭР РТ) как неотъемлемая часть планирования и прогнозирования государственного бюджета, что, на наш взгляд, будет иметь большое значение для изучения влияния налоговых льгот на распределение налоговой бремени и использование стимулов для деятельности субъектов хозяйствования, чтобы обеспечить возможность для эффективного принятия решений в данном направлении.

Мировой опыт показывает, что оценка влияния налоговых льгот в странах, в том числе в Республике Таджикистан, имеет огромное значение. Учитывая, что, в рамках формирования затрат, происходит необходимость стимулирования с помощью налоговой льготы определенных отраслей, категорий формирования затрат может приводить к чистым финансовым потерям для всех хозяйствующих

субъектов. В этих условиях, важное место занимает исследование в направлении оценки налоговых административных расходов. Так по мнению Т. Малинина «оценке затрат и выгод от использования конкретных налоговых стимулов предназначена для повышения инвестиций в частном секторе» 70. Отсюда следует, что внедрение концепции налоговых расходов на практике требует выполнения определенных мероприятий, которые, в сущности, на наш взгляд, отражают основу показателей и индикаторов эффективности качественной оценки налоговых льгот в отдельных регионах.

Для каждой страны, в том числе для Республики Таджикистан, в данном формирование направлении важное место занимает отчетности. статистической налоговой отчётности страны, установленной в НК РТ, в частности, отмечено, что «...порядок, виды и формы представления налоговой отчётности определяются уполномоченным государственным органом по согласованию c уполномоченным государственным органом финансов» 71 . Отсюда можно заключить, что необходимая информация в том или ином виде может содержаться непосредственно в налоговой отчетности налогоплательщиков, где предусмотрено составление и хранение учетной документации, установление общих правил налогового учета, порядок учета доходов и расходов, а также учета доходов и расходов по кассовому методу.

Все это позволяет аккумулировать свод необходимых данных для анализа сбора налогов по источникам на базе формирования Единого окна и применения автоматизированной системы управления налоговой информации. Таким образом, по мере обработки налоговых поступлений появится возможность наблюдения за состоянием прозрачного формирования налоговой информации на базе учетных данных налогоплательщиков, охватывающих всех уровней территории и отрасли по вопросам формирования доходов экономических субъектов. Это позволит анализировать объем налоговых расходов данных

⁷⁰ Малинина, Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. Научный труд № 146Р / Т.А. Малинина. - М.: Ин-т Гайдара, 2010. - 212 с.

⁷¹ Налоговый кодекс Республики Таджикистан. - Душанбе, 2023 г. - С.99.https://andoz.tj/docs/kodex/tax code RT 15.03.2023 ru.pdf (дата обращение 22.06.23г).

субъектов на уровне регионов и отраслей экономики. Все это дает возможность выбора индикаторов для достижения эффекта в момент осуществления расчетов экономической эффективности данных льгот, что, на наш взгляд, служит основой принятия управленческих решений в направлении установления и целесообразности применения налоговых льгот.

Согласно законодательству, во всех странах соблюдаются основные требования к отчетности в направлении формирования налоговых расходов. Процесс разработки, утверждения и исполнения государственного бюджета в основном базируется на цели формирования данного бюджета (информации, связанной с прогнозированием поступлений налогов и сборов, поступающих в бюджет), а также на выборе между субсидиями и налоговыми льготами. Таким образом, показатели уровня эффективности отдельных налоговых льгот включаются в отчетность об исполнении бюджетов на разных уровнях управления.

Мы считаем, что показатель эффективности отдельных налоговых льгот должен быть комплексным. В этой связи, в рамках концепции исполнения бюджетов налоговых расходов учитывается исключительно бюджетная эффективность. Таким образом, рассматривая теоретические и практические вопросы оценки налоговых расходов и их возможностей, мы переходим к изучению методики оценки эффективности налоговых льгот в стране.

В современных условиях оценка эффективности налоговых льгот начинает формироваться, как в стране в целом, так и на местном уровне, поскольку этот процесс очень разнообразен в зависимости от специфики деятельности налогоплательщиков. Особое значение придается критериям региональной оценки в данном направлении. Например, в практике Российской Федерации приняты следующие критерии региональной оценки: бюджетная, экономическая и социальная эффективность, которые в комплексе могут отражать уровень эффективности налоговых льгот. По мнению специалистов, таким образом, отмечается единая структура порядка формирования базовых показателей налогообложения при формировании бюджетов. Это сводится в основном к

сравнению налогооблагаемой базы и численности налогоплательщиков. Кроме того, обращается внимание на такие индикаторы, как изменение активности налогоплательщиков в процессе привлечения инвестиций, расширения производственных мощностей, конкурентоспособность и социальное стимулирование.

В соответствии с законодательством Республики Таджикистан в области налогообложения предусмотрено сотрудничество финансовых органов с другими министерствами и ведомствами при сборе и обмене информацией об использовании налоговых льгот. Кроме того, МФ РТ изучило опыт соседних стран, таких как Кыргызстан, Казахстан и Узбекистан, в порядке предоставления и оценки эффективности льгот, и установило, что в этих странах используются соответствующие нормативные акты.

Что касается методики оценки налоговых льгот, то существует механизм контроля и оценки эффективности предлагаемых инвестиционных льгот по следующим направлениям:

- разработка методологий оценки затрат и выгод от льгот;
- внедрение передовых методов реализации стимулов для снижения их влияния на конкуренцию;
- повышение прозрачности и эффективности концессионных процедур на основе анализа регулярных опросов инвесторов и предпринимателей;
- внедрение системы анализа затрат и результатов инвестиционных стимулов для оценки их эффективности;
- установление в законе обязательных требований к анализу затрат и выгод при рассмотрении новых инвестиционных льгот;
- создание механизма регулярного сбора данных для подготовки отчетов о налоговых расходах;
- систематическое рассмотрение льгот с целью продления действующих налоговых льгот и оценки их эффективности в достижении поставленных целей.

На данном этапе, учитывая накопленный опыт по региональной методике

расчета экономической и социальной эффективности, в основном используются следующие индикаторы:

- общий объем доходов от реализации товаров и услуг;
- общие затраты по продаже товаров и услуг;
- расчет доходов по заработной плате и вычисление уровня использования численности;
 - общий (чистый) доход;
- относительный уровень доходности и среднесписочная численность работников;
 - номинальная и реальная среднемесячная заработная плата.

Вышеуказанные индикаторы являются основой для характеристики и оценки уровня эффективности налогообложения с учетом применения налоговых льгот.

Сделанный анализ методики расчетов экономической и социальной эффективности с целью использования отдельных индикаторов, позволил разработать конкретные рекомендации по основным показателям и критериям оценки экономической эффективности налоговых льгот в условиях Республики Таджикистан, которые были приняты Постановлением Правительства Республики Таджикистан от 31 декабря 2020 года под № 670, «О порядке предоставления налоговых и таможенных льгот», и содержащие следующие основные показатели:

- стоимость основных средств;
- объем произведённой продукции (товары и услуги);
- доход;
- прибыль (убыток);
- рентабельность.

На основании вышеуказанного Постановления нами предлагается авторская методика расчета экономической, социальной и бюджетной эффективности налоговых льгот в виде математически разработанных формул:

Экономическая эффективность:

$$\mathcal{J}\mathcal{J}\phi = \frac{7t-1}{7t} \quad (2.1.1)$$

Где, Ээф - экономическая эффективность налоговых льгот, Пt-1 показатели (выбор следующих показателей: стоимость основных средств, прибыль (П), валовой доход (Д), рентабельность (Р)) - сводные показатели на начало отчетного периода), Пt - сводные показатели в конце отчетного периода при использовании налоговых льгот (полученный результат). Прибыльность (П) рассчитывается по следующей формуле:

$$\Pi = P/\Pi \cdot 100 (2.1.1.1)$$

Критерии оценки экономической эффективности налогового стимулирования установлены следующие: при $0 \le 3 \Rightarrow \phi \le 0.7$ экономическая эффективность налоговых льгот низкая, а при $0.7 < 3 \Rightarrow \phi \le 1.2$ экономическая эффективность налоговых льгот значительна. Экономическая эффективность налоговых льготь стимулирования считается высокой, если ее показатель превышает 1.2.

Социальная эффективность:

$$C$$
э $\phi = \Pi t - \Pi_{t-1}(2.1.2)$

Здесь Сэф - социальная эффективность налоговых льгот, Π_{t-1} - сводные показатели (средняя численность занятых, созданные новые рабочие места, фонд оплаты труда, средняя заработная плата) — на начало отчетного периода, Πt — сводные показатели на конец отчетного периода при использовании налоговых льгот (полученный результат).

Критерии оценки социальной эффективности налоговых льгот следующие: если Сэф<1, то этот показатель имеет низкую эффективность, а при 1<Сэф≤1,5 социальная эффективность значительна. В случае Сэф>1,5 социальная эффективность налоговых льгот высокая.

Бюджетная эффективность:

$$\mathcal{B}_{\mathcal{F}} = \frac{\mathcal{A}\mathcal{A}\mathcal{B}}{\mathcal{O}\mathcal{C}_{HA}} \quad (2.1.3)$$

Здесь, $B_{9\phi}$ - бюджетная эффективность налоговых льгот, ДДБ - дополнительный доход государственного бюджета в результате применения

налоговых льгот в отчетном периоде, \mathcal{OC}_{HJ} - общая сумма(предпологаемая) в результате применения налоговых льгот.

Критерии оценки бюджетной эффективности налоговых льгот следующее: при $0 \le B_{ij} \le 0.7$ налоговые льготы имеют низкую бюджетную эффективность, а при $0.7 < B_{ij} \le 1.2$, налоговые льготы имеет значительную эффективность. Если этот показатель равен $1.2 < B_{ij}$, то налоговые льготы имеют высокую бюджетную эффективность.

Таким образом, в целом обобщающие показатели методики оценки включают экономические, социальные и бюджетные аспекты.

Данное исчисление имеет свою особенность, заключающуюся в том, что в данном контексте налоговые обязательства оцениваются с учетом начисленных сумм, поскольку в этом процессе отсутствуют фактические налоговые поступления. данной оценке поступления налоговых доходов государственный бюджет рассматриваются как показатель собираемых налогов, включая социальные взносы. Практика развитых стран показывает, что результаты оценки обычно публикуются в официальных изданиях. Этот опыт имеет огромное значение для Республики Таджикистан в части характеристики отдельных категорий налогоплательщиков и уровня эффективности налоговых льгот. В настоящее время в Республике Таджикистан проводится работа по анализу эффективности и оценке применения налоговых льгот. В частности, разработан порядок оценки эффективности налоговых и таможенных льгот по четырем показателям, таким как: общая сумма освобождения и реализации направление использования дополнительные льгот, суммы, доходы государственного бюджета и эффективность использования налоговых льгот ⁷².

Разработанная методика позволяет проводить мониторинг эффективности налоговых льгот и может служить аналитической основой для выявления закономерностей и принятия решений в данной области. По нашему мнению,

107

⁷² Постановление Правительства Республики Таджикистан «О порядке предоставления налоговых и таможенных льгот», от 31 декабря 2020 года под № 670,- Душанбе, 2020. - С. 9-10.

данная методика обладает определенными преимуществами, в частности, она позволяет осуществить комплексный подход, систематизировать льготы по определенным критериям и обобщить использование льгот с учетом социально-экономических явлений.

Мы считаем, что вышеуказанная методика расчета позволяет учесть интересы субъектов налогообложения и, по мере формирования информационной базы данных повысить аналитический уровень проведения оценки эффективности налоговых льгот в Республике Таджикистан, в рамках представления, инвентаризации налоговых льгот и оценки недополученных бюджетных доходов.

На самом деле, практика применения разных видов льгот противоречит основополагающим принципам рыночной экономики. Более того, при увеличении доходов государства, обращается внимание на сферы, на которые направлены льготы. Поэтому эффективность налоговых льгот вызывает сомнения у экспертов. В связи с тем, что обоснованность таких льгот не ясна по времени и месту, что, в свою очередь, связано с отсутствием прозрачной и достоверной информации об экономическом состоянии отраслей, изменениях в налоговой базе, инновациях и прогнозировании.

Несмотря на разнообразные подходы к оценке налоговых льгот, данный инструмент остается действенным и влияет на развитие отдельных отраслей экономики страны. В частности, производство продукции, направленное на импортозамещение, приводит к увеличению доходов И расширению фискальной базы налогообложения. Одновременно ЭТО способствует снижению уровня безработицы, диверсификации производства, увеличению доходов субъектов хозяйствования и работников, улучшению социальных условий и уровня жизни населения страны. В конечном итоге, установление налоговых может способствовать увеличению национального производства, особенно через развитие местного предпринимательства.

По мнению экономиста М.Е. Косова «Для характеристики эффективности налоговых льгот строятся абсолютные и относительные

показатели динамики» ⁷³. На наш взгляд, это имеет огромное значение для качественной оценки налоговых льгот с учетом финансовых показателей, таких как выручка, прибыль, объем инвестиций, заработная плата и среднегодовая стоимость основных средств. Все это создает условия для создания новых рабочих мест и повышения эффективности использования трудовых ресурсов, что, в условиях рынка и конкуренции, приводит к снижению затрат и улучшению конечных результатов хозяйствующих субъектов.

Мы считаем, что данный механизм является эффективным инструментом для оценки влияния роли налоговых льгот на экономический рост страны. Особенно важно привлечение высокотехнологичных производств, инвестиций и модернизации национальной экономики.

2.3. Оценка эффективности основных механизмов использования налоговых льгот

Механизм применения налоговых льгот - это совокупность способов и правил налоговых отношений, связанных с введением и использованием налоговых льгот, направленных на достижение целей. К элементам механизма использования налоговых льгот относятся планирование, регулирование и контроль. Основной задачей планирования введения и использования налоговых льгот является обеспечение количественных и качественных показателей развития приоритетных отраслей и секторов экономики, в которых применяются льготы. Роль планирования заключается в анализе налоговых расходов, тенденций и факторов роста налогооблагаемой базы и экономики субъектов, использующих налоговые льготы. Налоговое регулирование представляет собой систему экономических мероприятий государства через льготы в ходе воспроизводственных процессов. В данном случае используются следующие принципы: экономическая обоснованность и финансовая целесообразность.

109

⁷³ Косов М.Е. Разработка нового подхода к оценке эффективности налоговых льгот с учетом опыта их применения в субъектах РФ / М.Е. Косов // Налоги и налогообложение. - М, 2017 - 11. - C.2.

Механизмы налоговых льгот имеют двойственное содержание: с одной стороны, как категориальное образование, оно означает цели и задачи налоговых действий, реализуемых на основе принципа продуктивного функционирования; с другой стороны, это комплекс правил, который определяет регламент использования льгот в конкретный период времени. Механизм налоговых льгот представляет собой процесс реализации продуктивного потенциала системы налогообложения через ее стимулирующую функцию. Механизмы налоговых льгот, как «организационно-экономическая категория», являются неотъемлемым инструментом управления перераспределительными отношениями, созданными в экономике национального дохода. Этот процесс управления осуществляется на основе налогового планирования, регулирования и контроля. Следовательно, анализ и оценка эффективности механизмов налоговых льгот обусловлены как их особой ролью в экономической системе, так и значимостью их в системе управления экономическими процессами.

В связи с тем, что налоговые льготы тесно связаны с изменением налоговых доходов государственного бюджета, возникает необходимость специального изучения налогового механизма и механизмов льгот. Поскольку механизмы налоговых льгот пронизывают всю систему налоговых отношений и, требуют упорядочения помощью совокупности следовательно, организационно-правовых норм и методов управления налогообложением. В использования налоговых виду τογο, что механизмы ЛЬГОТ имеют методологические и практические аспекты, необходимо рассматривать их содержание в широком и узком смысле:

- это реальное налоговое производство, которое базируется на четкой правовой базе;
- механизм использования налоговых льгот связано со сферой финансовых отношений, а именно отношениями перераспределения национального дохода;
- механизм должен быть направлен на систематизацию и упорядочение отношений льгот, обеспечивающие достижение конкретной цели социально-экономического развития на определённом этапе.

Органы государственной власти во всех странах мира создают системы стимулов для делового развития и благоприятных условий для успешной деятельности субъектов экономики. В этой системе особое место занимают способствуют налоговые льготы, которые диверсификации экономики. расширению занятости и увеличению налоговой базы. Предприятия экономики используют льготы в основном в чистом виде. Мы придерживаемся мнения некоторых авторов, которые считают, «...что более правильным подходом является использование льгот в рамках проведения грамотного налогового планирования с учетом других приемов, таких как учетная и договорная политика и др.»⁷⁴. С целью эффективного применения налоговых льгот в налоговом планировании необходимо выделить специальную подборку льгот из законодательной базы.

Отбор набора льгот для хозяйствующих субъектов в значительной степени опреляется состоянием их хозяйственно-финансовой политики, а также диверсификации их деятельности. Введение ограничений на налоговые льготы имеет под сбой целевую направленность в использовании средств, полученных от их использования. К сферам, в которые обычно включаются в льготы, относятся общественные объединения инвалидов, предприятия, использующие труд инвалидов, учреждения сферы образования и культуры, и так далее. На начальной планирования необходимо стадии налогового изучить законодательство о налогах, чтобы выбрать наиболее подходящие льготы для конкретной организации. Также необходимо определить условия, требования и ограничения для налогоплательщиков, имеющих право на применение льгот. Поскольку функциональной направленностью налогового планирования является создание необходимых условий для реализации собственников, включая такие действия как рост объемов дохода и прибыли, максимизации чистой прибыли, проявляется большой интерес в исследовании льгот, имеющих инвестиционный характер.

 $^{^{74}}$ Перов А.В. Налоги и налогообложение / А.В. Перов., А.В Толокушкин // М.: Юрайт-Издат, 2018. - С. 243.

В качестве условий и механизмов введения налоговых льгот оправданным является соответствие субъектов экономики - налогоплательщиков целой системе механизмов и критериев. Среди этих важных является соблюдение установленных общих норм законодательства (гражданского, бюджетного, налогового, таможенного, банковского), а также специальных условий, введенных государством (определенный способ продажи продукции, целевое использование амортизационного фонда и др.).

Следует отметить, что неотъемлемой частью налоговой системы являются льготы по налогу на прибыль. Совершенствование механизмов этого вида льгот находится в центре внимания, как самих налогоплательщиков, так и налоговых органов. Последние стремятся найти наиболее благоприятное функционирование льгот на прибыль и разрабатывают предложения по совершенствованию налогового законодательства.

НДС выступает как форма изъятия части добавленной стоимости создаваемой на всех стадиях процесса производства продукции, и вносится в бюджет по мере реализации. Он играет ключевую роль в системе установления налоговых льгот.

Введение налоговых льгот налогоплательщиками по НДС зависит от соблюдения ряда условий и механизмов, установленных НК РТ. В законодательстве установлены условия пользования льготами, которые можно разделить на общие условия использования налоговых льгот (распространяемые на всех соискателей льгот) и специальные условия, которые устанавливаются в зависимости от конкретной льготы по НДС. Общим условием для применения налоговых льгот по НДС является ведение раздельного учета операций, облагаемых НДС, и операций, не подлежащих налогообложению, а также наличие лицензии на осуществление деятельности.

Как неоднократно отмечено, использование субъектами экономики налоговых льгот позволяет им получить налоговую экономию и, следовательно, снизить уровень налоговой нагрузки. Модель мультипликации для определения налоговой нагрузки предоставляет возможность оценить влияние льгот на

различные налоги. В этом случае важно провести классификацию налоговых льгот в зависимости от их воздействия на налоговую экономию. Оно определяется как разница между суммой налога до и после реализации мер по налоговому планированию, то есть после применения соответствующей налоговой льготы. Существует несколько методов расчета налоговой экономии, получаемой при использовании налоговых льгот. Например, можно определить налоговую экономию как произведение ставки налога на сумму льготы, которая уменьшает налоговую базу. В данном случае формула расчета налоговой экономии принимает следующий вид:

 $Э_{\Pi}=H_{c}*\Pi_{1}$, где

 $\Theta_{\rm n}$ - налоговая экономия;

Н_с - ставка налога;

 Π_1 - сумма налога.

Например, можно привести использование льготы по налогу на имущество: стоимость объектов, которые используются для обеспечения пожарной безопасности, такие как стоимость пожарной сигнализации в размере 5 тысяч сомони. Тогда при использовании льгот налоговая экономия составит 5 $000 \times 0.02 = 100$ сомони.

Налоговая экономия используется для оценки уровня эффективности налогового планирования. Но при этом налоговой экономии присущи определенные недостатки, которые определяются жесткой привязанностью отдельных налогов и налоговых баз. Так налоговая экономия по одному налогу может повлиять на рост другого вида налога (например, понижение налога на имущество может привести к росту налога на прибыль). В связи с этим использование показателя налоговой нагрузки позволяет оценить уровень налоговой нагрузки на экономические субъекты: снижение уровня данного показателя показывает эффективность налогового планирования.

По нашему мнению, для осуществления анализа эффективности механизма использования налоговых льгот очень важно учитывать специфику налогового льготирования. Как мы отмечали в начале диссертации, специфика

стимулирования заключается процесса налогового ВО взаимосвязи взаимодействии экономических, социальных и бюджетных отношений. При ЭТОМ в качестве основных индикаторов экономической эффективности налоговых льгот в различных отраслях национальной экономики следует использовать такие показатели, как расширение финансовых показателей и увеличение валовой добавленной стоимости на предприятиях. Кроме того, необходимо учитывать некоторые показатели для проведения применения льгот, что также подразумевает учет дополнительных показателей, таких как увеличение производительности труда, изменение численности занятых в субъектах хозяйствования и повышение уровня доходов, что в свою очередь способствует увеличению уровня благосостояния населения.

Приведенные показатели имеют возможность через организацию научно обоснованного выбора налогоплательщиков в перспективе. В частности, устойчивость роста доходов бюджета страны, увеличение темпов роста макроэкономических показателей. Все это позволяет определить выгоду от внедрения техники и технологии. Таким образом, налоговые льготы, учитывая влияние инфляционных процессов в различных секторах национальной экономики, можно рассматривать как важное условие для реализации налоговых льгот.

Как правило, применение налоговых инструментов, в частности льгот, предназначено для активизации предпринимательской деятельности. Очень важной считается связь научных и технических достижений с их применением в сфере производства и услуг. В этом плане поддержка инвестиционной активности на основе научных и технических достижений позволяет повысить интенсивность базовых условий налогообложения и имеет огромное значение для снижения налоговой нагрузки и увеличения налоговых поступлений для пополнения бюджетов разных уровней.

В тех случаях, когда осуществляется налоговое стимулирование, естественно, происходит временное снижение налоговых поступлений. Однако такое положение является временным, так как смысл налоговых льгот

заключается в стимулировании деятельности, которая в будущем принесет определенные экономические и социальные выгоды. Тем не менее, объем упущенных налоговых поступлений в государственный бюджет ежегодно имеет тенденцию к росту. В этом контексте важно оценить влияние налоговых льгот на инновационную и инвестиционную активность, где особое внимание уделяется экономическим и социальным показателям, позволяющим стабилизировать государственный бюджет и разработать специфические показатели для оценки инвестиционной и инновационной активности на разных уровнях управления экономикой.

На наш взгляд, эти показатели могут служить основанием для методического обоснования применения налоговых льгот. Особенно они могут стать специфическим инструментом анализа, в частности при использовании методов эконометрического анализа. Применение этого метода позволяет разработать типологию внедрения с учетом результативности субъектов хозяйствования. Прежде всего, это связано с усилением инструментов анализа по отдельным видам налогов.

При этом учитывается уровень наибольшего удельного веса в налоговой нагрузке секторов национальной экономики, а также их отраслевая специфика налоговых преференций. Рассмотрим данные параметры для Республики Таджикистан за период с 2015 по 2021 годы по отдельным отраслям (таблица 2.3.3).

Таблица 2.3.3. – Кумуляция налоговых льгот в Республике Таджикистан по отраслям за период с 2015 – 2021 годы

Отрасли	Сумма налоговых	Доля налоговых
	льгот, млн. сомони	льгот, %
Государственные предприятия	358. 701,6	1,4
Промышленные предприятия	3.087.981,0	12,4
Строительные предприятия	2.676.707,2	10,8
Предприятия, занимающиеся добычей природных ресурсов	6.112.532,7	24,6
Покупка и продажа	1.455.339,6	5,8
Услуги	1.113. 107,1	4,5
Сельское хозяйство	91.908,6	0,4

Продолжение таблицы 2.3.3.

Отрасли	Сумма налоговых	Доля налоговых
	льгот, млн. сомони	льгот, %
Энергетический сектор (предприятия, подведомственные «Барки точик»)	36.660,1	0,1
Банки	6.319.347,3	25,4
Микро кредитные депозитные организации	594.815,3	2,4
Мобильные компании	12.291,8	0,05
Дилеры и продажа билетов	1.602.651,8	6,4
Ювелирные изделия	17.098,3	0,1
Коммунальные услуги	70,9	0,0003
Образовательные услуги	1.546,4	0,001
Медицинские и косметологические услуги	3.107,2	0,0001
Транспортные услуги	794.246,2	3,2
Рынки	247,7	0,00001
Водное хозяйство	136.226,7	0,005
Продажа и импорт топлива	2.491,4	0,0001
Птицеводческая деятельность	337.898,1	0,01
Другие виды отрасли	123.447,4	0,005
Всего	24.878.424,6	100

Источник: расчеты автора на основе данных Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан

Согласно данным таблицы 2.3.3 за период с 2015 по 2021 годы, наибольший удельный вес налоговых льгот (73,1%) приходится на субъекты промышленных и строительных предприятий, предприятий, занимающихся добычей природных ресурсов и банковской сферы. На ваш взгляд, такая пропорция не способствует политике импортозамещения и активизации производственной деятельности. Учитывая, что стране нужно реализовать стратегию перехода к индустриально-аграрной форме развития, доля налоговых льгот в аграрном секторе составляет всего 0,4%. Поэтому мы считаем важным усилить принятие мер для поддержки сельского хозяйства как основы для создания сырьевой и производственной базы национального продукта. Необходимо предпринять правильные шаги для увеличения удельного веса налоговых льгот в данной отрасли. Это, по вашему мнению, является основой для расширения налогооблагаемой базы, создания новых рабочих мест и обеспечения финансовой устойчивости бюджетной системы страны. Кроме того,

это важно для обеспечения продовольственной безопасности. Наше мнение заключается в том, что результативность национальной экономики зависит от условий формирования отраслевой структуры применения налоговых льгот.

Для дифференциации налоговой нагрузки на предприятия разных отраслей и секторов экономики был проведен расчет удельного веса налоговых льгот в структуре налоговых поступлений в стране (диаграмма 2.3.1).

Как показывает диаграмма 2.3.1, представленная структура налоговых льгот относительно к общей сумме налоговых поступлений, за анализируемый период, свидетельствует о существенных изменениях в структуре налоговых поступлений. В целом, наибольший удельный вес налоговых льгот приходится на такие отрасли, как промышленные предприятия, строительные предприятия, предприятия, занимающиеся добычей природных ресурсов, и банковская сфера. В динамике наблюдается систематическое снижение налоговых льгот в секторе банковской увеличением деятельности, с одновременным производственных отраслей, что, по вашему мнению, связано с применением налоговых льгот. Например, птицеводство занимает важное место за счет увеличения собственной продукции, что способствует сокращению импорта мясных продуктов. Это является важным стимулом для реализации политики импортозамещения в нашей стране, как результат применения отраслевых налоговых льгот. Мы считаем, что было бы целесообразным уделить особое внимание предоставлению налоговых льгот другим секторам сельского хозяйства, таким как животноводство и растениеводство, а также усилить диверсификацию производства в данных секторах.

Таким образом, рассматривая концептуальные подходы к анализу эффективности налоговых льгот, выявлено, что существует определенный подход к анализу их эффективности. Эта система, по нашему мнению, должна рассматриваться комплексно, так как налоговая система является частью финансовой системы государства и способна решать разнообразные задачи.

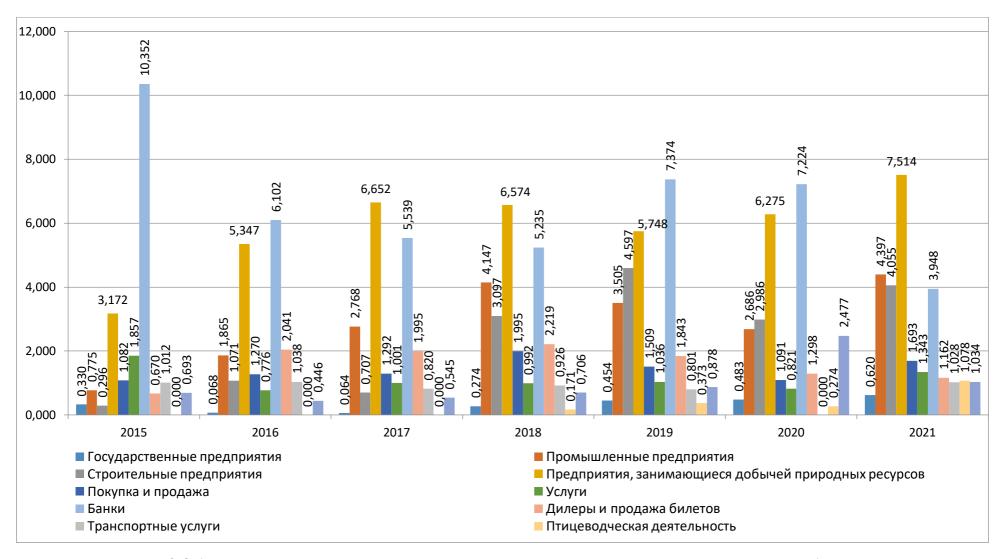


Диаграмма 2.3.1 - Доля налоговых льгот по отраслям национальной экономики к общим налоговым поступлениям

Источник: расчеты автора на основе таблицы 2.3.3

В этой связи важно учитывать, что налоговые стимулы, включая льготы, должны быть гибкими и способными к адаптации под воздействием различных факторов. Несмотря на различия в задачах, все они сводятся к разработке механизма льготирования как средства формирования налогового Поэтому группировка потенциала. подходов помогла установить концептуальные подходы к оценке эффективности налоговых льгот. Наш анализ также указывает на важность рассмотрения влияния налоговых льгот в контексте кумулятивного воздействия налоговых льгот в разных отраслях экономики, а также на долю налоговых льгот в общей сумме налоговых поступлений.

Согласно научным исследованиям, проведенным учеными, эффективная налоговая политика способствует развитию национальной экономики. Важным аспектом для достижения экономического роста является модель поведения хозяйствующих субъектов. Так, по мнению В.В. Иванова для развития экономики очень важно принять соответствующие модели поведения хозяйствующих субъектов, в частности, для Российской Федерации, например, «...такой моделью поведения в рамках налогового стимулирования должна стать инновационная и ресурсосберегающая, способная обеспечивать высокие темпы роста производительности труда И способствовать опережающему развитию отдельных отраслей национальной экономики»⁷⁵. Таким образом, в условиях Республики Таджикистан для того, чтобы налоговая система удовлетворяла требованиям экономического роста, необходимо чтобы налоговые льготы способствовали повышению содействовали инвестиционной деятельности к эффективности труда, инновациям и увеличению собственного производства за счет мобилизации внутренних возможностей. С учетом текущего состояния и перспективы развития экономики Республики Таджикистан, крайне важным является принятие мер по налоговому реформированию. Это включает в себя

⁷⁵ Иванов В.В. Инструменты налогового стимулирования ресурсосберегающей модели развития национальной экономики / В.В. Иванов // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. 2019. № 46. C. 45-57.

изменение количественных параметров и ставок налогообложения для стимулирования предпринимательской активности, привлечения инвестиций и увеличения занятости. Такие шаги, на наш взгляд, могут способствовать расширению налоговой базы и экономическому росту.

Согласно мнению Ю.А. Стешенко, одним из ключевых факторов роста экономики является «увеличение уровня производительности труда. Важным показателем измерения социально-экономического благосостояния страны является валовой внутренний продукт на душу населения и его рост. Увеличение валового внутреннего продукта напрямую связано с ростом производительности труда» ⁷⁶. Важно, чтобы хозяйствующие субъекты, как плательщики налогов, имели стимулы для инновационной деятельности и научных исследований.

условиях Республики Таджикистан важно уделить внимание субъектам, которые ориентированы на новаторство и научные разработки. рассмотреть Следует возможность введения механизма вычетов налогооблагаемой базы прибыли, схожего с практикой развитых стран. Кроме того, для объективной оценки влияния налоговых льгот на результативность налогообложения, необходимо применить расчет экономической эффективности налоговых льгот на основе статистических данных для субъектов хозяйствующих В отраслях птицеводства, производства комбикормов для птицы и скота, рыбоводства, свободных экономических зон, туризма и переработки хлопкового волокна в Республике Таджикистан. Такие подходы позволяют более точно определить влияние налоговых льгот на экономический рост и социальное благосостояние в стране. (таблица 2.3.4).

Как видно из таблицы 2.3.4, результаты анализа экономической эффективности налоговых льгот в птицеводстве, производстве комбикормов для птицы и скота, рыбном хозяйстве, свободных экономических зонах, туризме и предприятиях по переработке хлопкового волокна оцениваются по отдельности.

120

⁷⁶ Стешенко Ю.А. Ключевые направления реформирования налоговой системы для обеспечения экономического роста / Ю.А. Стешенко // Инновационное развитие экономики. 2018. № 3 С. 210-219.

Таблица 2.3.4.- Экономическая эффективность налоговых льгот по отдельным отраслям экономики Республики Таджикистан

тдельным отраелим экономи				Т				
Показатели	2017	2018	2019	2020				
Птицеводство, произ	водство комби	кормов для п	тицы и скота					
Стоимость основных средств, сомони	517199948	547010642	620370588	721374190				
Общий доход, сомони	148871293	283114608	911745426	1373565158				
Прибыль (убыток), сомони	9522892	33907422	106673790	98073567				
Рентабельность, %	6,4	12,0	11,7	7,1				
Экономическая	я эффективнос	ть налоговы	х льгот	,				
Стоимость основных средств		1,06	1,13	1,16				
Рентабельность		1,87	0,98	0,61				
	Рыбоводство							
Стоимость основных средств, сомони	4265607	4739563	5312018	12958975				
Общий доход, сомони	3300917	3667685	8241777	14465003				
Прибыль (убыток), сомони	121386	134873	592525	2409767				
Рентабельность, %	3,68	3,68	7,19	16,66				
Экономическая	/	/		10,00				
Стоимость основных средств	уффективно	1,11	1,12	2,44				
Рентабельность		1,00	1,96	2,32				
	 Цные экономич		1,50	2,82				
Стоимость основных средств,	694742559	850474029	942638548	1030911581				
сомони Общий доход, сомони	86676398	144929498	191523773	192149159				
Прибыль (убыток), сомони	7047776	11433142	18179456	15758113				
Рентабельность, %	8,13	7,89	9,49	8,20				
Экономическая		· · · · · · · · · · · · · · · · · · ·		0,20				
Стоимость основных средств	и эффективнос 	1,22	1,11	1,09				
Рентабельность		0,97	1,20	0,86				
Tentuocibnocib	Туризм	0,57	1,20	0,00				
Стоимость основных средств, сомони	8010689	12817866	29619361	200845240				
Общий доход, сомони	8583912	16722152	28199590	24713000				
Прибыль (убыток), сомони	244908	493281	797162	554687				
Рентабельность, %	2,85	2,95	2,83	2,24				
Экономическая		,	,	_,,				
Стоимость основных средств		1,60	2,31	6,78				
Рентабельность		1,03	0,96	0,79				
Субъекты, занимаюц	пиеся перераб							
Стоимость основных средств,	1206960329	1383811286	1515615932	1676109552				
сомони								
Общий доход, сомони	245146408	342784717	345956138	378975057				
Прибыль (убыток), сомони	40882869	51432452	24647200	50068029				
Рентабельность, %	16,7	15,0	7,1	13,2				
Экономическая	я эффективнос	l		1 11				
Стоимость основных средств		1,15	1,10	1,11				
Рентабельность		0,90	0,47	1,85				

Источник: составлено и расчитано автором на основе данных Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан.

В анализируемом периоде экономическая эффективность налоговых льгот с точки зрения стоимости основных средств значима для всех хозяйствующих субъектов. Например, коэффициент для рыболовной отрасли в 2020 году составляет 2,44, для субъектов свободных экономических зон в 2018 году 1,22, а в отрасли туризма в 2019 и 2020 годах соответственно равен 2,31 и 6,78, что представляет собой высокую эффективность.

В целом по анализируемым отраслям экономическая эффективность налоговых льгот с точки зрения стоимости основных средств является положительной. С нашей точки зрения, эти отрасли хорошо обеспечены материально-техническими ресурсами, и их производственная деятельность становится все более продуктивной. Это позволяет достигать высоких показателей в данных отраслях, что приводит к высокой экономической эффективности налоговых льгот.

В отраслях птицеводства, производства комбикормов для птицы и скота, а также животноводства уровень экономической эффективности налоговых льгот по показателю рентабельности в 2018 году был высоким, но в 2020 году стал низким. Следует отметить, что в последние годы влияние налоговых льгот на рентабельность данной отрасли было отрицательным, и требуется проведение дополнительных исследований для выяснения причин и факторов, влияющих на эту тенденцию. В рыбном хозяйстве влияние налоговых льгот на рентабельность оценивается положительно, и в 2019-2020 годах был достигнут высокий уровень их эффективности.

Для субъектов свободных экономических зон и туризма влияние налоговых льгот на рентабельность оценивается как среднее, но уровень их эффективности остается значительным. Например, в 2019 году уровень экономической эффективности в субъектах свободных экономических зонах был равен 1,20, а в 2020 году этот показатель составил 0,86. Также в сфере туризма этот показатель составил в 2018 году 1,03, а в 2020 году 0,79. На наш взгляд, такая тенденция сокращения в этих секторах связана, прежде всего, с воздействием внешних факторов, таких как пандемия СОVID-19 и изменения в

экономической активности.

Влияние налоговых льгот на предприятиях по переработке хлопкового волокна и их уровень экономической эффективности по показателю рентабельности было значительным в 2018 году, но оно снизилось в 2019 году. Однако в 2020 году этот показатель стал равным 1,85 и достиг высокого уровня эффективности. На наш взгляд, такая положительная динамика обусловлена ростом цен на хлопковое волокно на рынке.

В результате таких мер увеличивается конкурентоспособность хозяйствующих субъектов. Процесс заключается в том, что при увеличении производительности труда и сохранении доли рынка относительно других участников рынка, все это способствует экономическому росту страны за счет повышения производительности. Таким образом, производительность труда оказывает непосредственное воздействие на динамику макроэкономических показателей страны. При этом, особое значение придается технологическим факторам, где для нашей республики может иметь положительное влияние внедрение новой техники и технологий, расширение цифровых технологий и инновационной деятельности в различных секторах экономики. В этом направлении очень важно для нашей страны увеличение инвестиций в основной капитал. На наш взгляд, это позволит расширить доходные возможности и их мобилизацию для роста национальной экономики. Практика показывает, что уровень производительности труда и уровень макроэкономических показателей, частности, результативность налоговых льгот, оказывает влияние на налоговую нагрузку. Поэтому мы считаем, что для снижения налоговой нагрузки очень важно использовать налоговое стимулирование за счет активизации налоговых льгот. В условиях Республики Таджикистан, где имеется избыток трудовых ресурсов, очень важно учитывать уровень занятости с учетом потребности рынка и разработки механизма стимулирования привлечения трудовых ресурсов для создания новых рабочих мест.

На наш вгляд, результативность налоговых поступлений под влиянием налоговых льгот или их эффективность, которая оказывает влияние на уровень

производительности труда и макроэкономические показатели в целом, оказывает влияние на налоговую нагрузку. Зависимость вышеперечисленных положений функционально выглядит следующим образом:

$$Y = f(x_1, x_2, \dots, x_n)$$
 (2.3.1)

Эту формулу и надо было использовать для анализа эффективности налоговых льгот

где, Y — налоговый поступление в целом или по отраслям, x_1, x_2, \cdots, x_n -факторы, влияющие на объем налоговых поступлений, включая уровень ВВП, отраслевую производительность труда, сумму налоговых льгот, налоговую нагрузку и другие. Таким образом, на основе приведенных уравнений мы можем определить зависимость между налоговыми поступлениями и влияющими факторами, а также изменения в доходах секторов под влиянием налоговых льгот.

Следовательно, результаты этого уравнения позволят мне определить степень влияния и оценить вклад каждого из факторов, включая налоговые льготы, в общие налоговые поступления и формирование налогооблагаемой базы в разрезе отраслей национальной экономики.

Мы считаем, что для успешной реализации социально-экономической политики страны крайне важно выявлять и мобилизовать собственные ресурсы. В этом контексте налоговое стимулирование играют важную роль. По нашему мнению, они способствуют улучшению экономической ситуации и повышению производительности труда, что, в свою очередь, способствует привлечению инвестиций, достижению инноваций и расширению налогооблагаемой базы благодаря развитию инфраструктуры в различных секторах экономики. Это, в конечном итоге, позволяет нам в процессе исследования выявить возможности и рациональное применение методов расчета и анализа эффективности налоговых льгот для обеспечения роста национальной экономики.

Для Республики Таджикистан особенно актуальными являются реальный сектор экономики (прежде всего, сельское хозяйство и промышленность). Развитие этих отраслей соответствует стратегическим целям страны и может

решить вопросы насыщения национального рынка необходимыми товарами, обеспечения продовольственной безопасности, повышения уровня жизни населения и увеличения доходов предприятий. В условия реализации курса особо ускоренной индустриализации страны важное значение имеет ипользование налоговых льгот в отраслях промышленности. Потому что в последние годы не только ее вклад в создание ВВП страны все более возрастает, но и оказывает мультипликативный эффект, способствующий развитию других отраслей экономики страны (таблица 2.3.5.). Поэтому ДЛЯ оценки результативности и эффективности налоговых льгот, мы использовали налоговый мультипликатор, который показал изменение объема ВВП, добавленной стоимости, происходящий в результате роста при введении льгот Другими словами, посредством налогового (или сокращение налогов). мультипликатора нами выявлен мультипликационный эффект налоговых льгот. Здесь потребовался расчет коэффициента, который показывает процентное изменение ВВП или объемов добавленной стоимости при изменении ставки налогов (снижение или роста на 1%). Этот коэффициент определяется по формуле: mT = MPC/MPS, где: mT - налоговый мультипликатор MPC предельная склонность к потреблению MPS - предельная склонность к сбережению 77

Как видно из данных таблицы 2.3.5. в 2015 году были следующие показатели: MPC=0,85, MPS=0.15 и рассчитанный налоговый мультипликатор составлял mT =0.85/0.15 = 5,6. Этот коэффициент означает, что снижение налогов на 1% обеспечило прирост добавленной стоимости в промышленности на 5,6%. (при этом рост налогов на 1% снижает добавленную стоимость на 5,6%.) В республике с 1 января 2022 года введено ряд налоговых изменений в рамках нового Налогового кодексом, в частности, ставки налогов в процентах составляют следующие значения: производство товаров – 13% и другая

^{77 &}lt;u>https://businessman.ru/2023-nalogovyiy-multiplikator-opredelenie-osobennosti-i-raschet.html</u> (дата обращение 03.10.2023г).

деятельность – 23%. ⁷⁸. Если имеется освобождения от уплаты налога на прибыль в размере 13%, то рассчетные данные прироста в результате освобождение от данного налога приведены в 8-ой строке таблицы 2.3.5. Однако, как видно из показателей данной таблицы, большой эффект введение налоговых льгот достигается в тех условиях, когда соотношение показателей MPC и MPS равно 0,8 и 0,2 п.п.

Таблица 2.3.5. - Мультипликационный эффект налоговых льгот в промышленности страны

Годы	Добавленна я стоимость в промышлен ности, млн. сомони	Доля в ВВП, %	MPC	MPS	mT (столб. 4/столб. 5	Прирост добавленной стоимости при снижении налога на 1%, млн. сомони (столб.6 х/столб.2/100 %)	Прирост в результате освобождение от уплаты наприбыль на 13%, млн. сомони (столб.7х13%)
1	2	3	4	5	6	7	8
2015	7697,6	15,1	0,85	0,15	5,6	431,0	5603
2016	9259,5	16,9	0,83	0,17	4,9	453,7	5898,1
2017	12822,4	19,9	0,81	0,19	4,2	538,5	7000,5
2018	15064,5	21,2	0,80	0,20	4,0	602,5	7832,5
2019	16771,3	21,2	0,78	0,22	3,5	586,9	7629,7
2020	19394,3	23,1	0,75	0,25	3,0	581,8	7563,4
2021	18001,7	18,2	0,73	0,27	2,7	486,0	6318
Изменение: 2021 г по сравнение с 2015 г., %	236,8	3,1 пп	0,12	0,12	-2,9	112,7	112,8

Источник: расчеты автора по: Промышленность Республики Таджикистан Агентство по статистике при Президенте Республики Таджикистан, 2022, С. 23; Отчёты Министерства промышленности и новых технологии Республики Таджикистан за соответствующие годы.

Подводя итоги использования теоретических и практических подходов, можно отметить, что определяющим показателем эффективности налогового стимулирования является уровень достижения целей налоговых льгот. Этот уровень определяется на основе доверительных интервалов для параметров регрессионной модели, которую мы привели. Эти данные могут быть использованы в рамках бюджетной системы страны для определения

⁷⁸ Налоги в Таджикистане https://visasam.ru/emigration/pereezdsng/nalogi-tadzhikistana.html (дата обращение 17.10.2023г).

оптимальных значений показателей по отраслям и в целом для экономики. Следовательно, в процессе изучения подходов и методик анализа эффективности налоговых льгот можно прийти к выводу, что в секторах сельского хозяйства и промышленности необходимо разработать механизмы стимулирования налогоплательщиков и доходов отраслей. Это должно привести к активизации инвестиционных вложений и научно-исследовательской работы для выявления зависимости между налоговыми поступлениями и доходами от применения налоговых льгот. Эти положения основаны на концептуальных подходах к анализу эффективности налоговых льгот. Мы установили, что существуют различные подходы к анализу эффективности налоговых льгот, которые рассматриваются учеными с комплексной точки зрения. Важную роль играет также научная группировка.

Выводы по второй главе:

- 1. Рассмотрев концептуальные положения формирования налоговых льгот, нами выявлены подходы к применению методики определения уровня эффективности налоговых льгот. Мы также предоставили методологическое обоснование оценки эффективности и рассмотрели основные моменты для оценки налоговых льгот, учитывая конкретные показатели и их цели. Установлено, что влияние налоговых льгот на экономику зависит от экономических рычагов, таких как учет региональных особенностей, налоговые режимы, налоговые преференции, налоговые вычеты и субсидии. Этот вопрос имеет региональный характер, и в Республике Таджикистан были выделены приоритетные отрасли, такие как туризм и сельское хозяйство. В процессе анализа определили, что количество туристических компаний составляет 174 единиц. На данный момент, около 60% туристических компаний пользуются льготами по налогу на прибыль. При этом, в сельском хозяйстве наблюдается рост применения налоговых льгот, и данная танеденция соответствует основным целями и задачам национальной экономики, так как, эти отрасли способствуют далнейшему импортозамешению.
- 2. Практика показывает, что для оценки эффективности налоговых льгот

разрабатываются и используются показатели и критерии. В ходе анализа было выявлено, что налоговые льготы, направленные на экономический рост страны, играют важную роль. Эта важность связана с рассчетом эффективности Мы функционирования национальной экономики. считаем. что национальной зависит эффективности результативность экономики OT системы налогообложения И налоговых функционирования льгот комплексного процесса. Стремление к внедрению высоких технологий, привлечению инвестиций и модернизации национальной экономики также является важным. Следовательно, введение новых налоговых льгот может быть обоснованным, если оно способствует развитию экономики. Для активизации предпринимательства, необходимо увеличение объема производственной деятельности за счет использования местных ресурсов и применение инновационных технологий. Это также может стать дополнительным стимулом для экономики и расширения производства, что в конечном итоге приведет к увеличению доходов и налогового потенциала.

3. Оценивая подходы и методики анализа эффективности налоговых льгот, мы пришли к выводу, что в Республике Таджикистан объектом установления и распространения налоговых льгот являются отрасли сельского хозяйства и промышленности. Поэтому необходимо разработать механизмы стимулирования налогоплательщиков и доходов отраслей, который должен привести к активизации инвестиционных вложений. На наш взгляд, этот процесс зависит от научных исследований. Это позволяет применять инновационные подходы для расширения объемов производства и услуг и, на этой основе, определить реальные возможности для установления зависимости между налоговыми поступлениями и доходами от применения налоговых льгот. Это положение основано на концептуальных подходах к анализу эффективности налоговых льгот. Была разработана авторская методика расчета экономической, И бюджетной эффективности социальной налоговых ЛЬГОТ виле математических формул. Отметим, что соблюдение концептуальных подходов к анализу эффективности налоговых льгот создает определенные условия для

объективной оценки их влияния. Автор предложил расчет экономической эффективности налоговых льгот для хозяйствующих субъектов в различных секторах экономики Республики Таджикистан.

- 4. При этом мы установили, что существуют определенные подходы к анализу эффективности налоговых льгот. Согласно мнению ученых, рассматриваются комплексные вопросы формирования подходов. Выявленно, что налоговые льготы должны быть гибкими и иметь возможность маневрирования в условиях кризисов. Практика развитых стран показывает, что для установления зависимости экономического роста и расширения налогооблагаемой базы требуется комплексный подход и формулировка уравнений, позволяющих объективно оценить их влияние. В этом направлении важно привлечение научных исследователей и включение параметров в разрабатываемую модель.
- 5. Было выявлено, что наибольший удельный вес налоговых льгот приходится на стимулирование производственных отраслей. На наш взгляд, это важный фактор для формирования налоговых поступлений и доходов по отраслям. В процессе управления национальной экономикой оценка внешних факторов позволяет провести своевременный учет финансового потенциала и обеспечить устойчивость бюджета, что достигается за счет повышения эффективности налоговых льгот.

ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ И ОЦЕНКА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РЕСПУБЛИКЕ ТАДЖИКИСТАН

3.1. Характеристика налоговой системы и налоговых льгот современного Таджикистана

Налоговая система, созданная в Республике Таджикистан, по своей природе соответствует структуре В основном налоговой функционирующей в странах с рыночной экономикой. Формирование налоговой системы Республики Таджикистан в годы ее суверенитета прошло определенный исторический путь развития. Следует отметить, что первые формирования налоговой системы республики наблюдались еще в рамках советской власти в конце 80-х годов прошлого столетия, когда проводились реформы экономической системы СССР и его республик. В те годы, помимо государственной собственности, возникли и другие формы собственности и хозяйствования, а также некоторые признаки предпринимательства. Например, 14 июня 1990 года в СССР был принят Закон «О налогах с предприятий, объединений и организаций». В этом законе было предусмотрено введение таких налогов, как налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт, налог на доходы и другие. На территории Республики Таджикистан сначала осуществлялся сбор налогов, которые предварительно поступали в бюджет республики, а затем определенная их часть перечислялась в союзный бюджет.

Этапы становления налоговой системы можно коротко характеризовать следующим образом:

Первый этап. Основой становления налоговой системы Республики Таджикистан были законы Республики Таджикистан «О государственных налоговых органах» (от 14 марта 1992 года) и «Об основах налоговой системы» (от 20 июня 1994 года). Эти законы определили траекторию налоговых взаимоотношений между государством и налогоплательщиками. Принятие в июне 1992 года Закона Республики Таджикистан «Об основах налоговой системы» установило методологические аспекты организации налоговых

отношений в стране. С июня 1992 года введены в действие ряд законов, регулирующих конкретные виды налогов: Закон Республики Таджикистан «О налоге на добавленную стоимость» (от 06.01.1992), Закон Республики Таджикистан «О плате за землю» (от 06.03.1992) и другие законодательные акты, регламентирующие налоговые отношения в стране. Следовательно, можно считать, что с принятием вышеуказанных законов впервые в республике были заложены основы формирования и развития налоговой системы республики. Необходимость создания налоговой системы суверенной республики была вызвана проводимыми экономическими реформами в связи с переходом от командно-административной рыночной экономической системе. К Концептуальные основы и цели построения налоговой системы были направлены на ограничение проявления стихийных явлений в рыночных воздействия отношениях, оказание на формирование социальнопроизводственной инфраструктуры и снижение инфляции. Построенная налоговая система в те годы, в определенной мере, выполняла свою роль в обеспечении минимальных потребностей государства в финансовой бюджетной системе. Однако в связи с обострением внутриполитической ситуации в республике (гражданская война) и усилением стихийности в рыночных преобразованиях, построенная налоговая система не могла соответствовать происходящим изменениям в социально-экономической жизни общества.

Второй этап. Период 1992-1998 г. можно назвать, как этап неустойчивого функционирование налогообложения. Поскольку В начальный период экономических реформ в законодательстве о налогах были внесены многочисленные необоснованные поправки и изменения, которые былы направленны в основном на решение узких вопросов. Защищали интересы лоббистов, и не затрагивали фундаментальных положений создание реальной налоговой системы. В тот период, наблюдался нарушение важного принципа налоговой системы - принцип ее единства. В целом налоговая система середины 90-хгг. из-за несовершенства ее многих элементов обусловливал повышением бремени для законопослушных налогоплательщиков и налоговые освобождение

и льготы стали причиной возникновение лазейки для сокрытия доходов и уклонение от уплаты налогов, тем самым эти процессы стали фактором развитие хаоса и тормозили экономическое развитие страны. В связи с этим Президентом Республики Таджикистан была начата налоговая реформа и подготовка к принятию НК РТ. В ноябре 1998 года был принят первый НК РТ, который вступил в силу с 1 января 1999 года. Этот кодекс стал фундаментальным законодательным актом, обеспечивающим реализацию принципа единства налоговой системы в республике и, предусматривал создание эффективной налоговой способствующей достижению баланса системы, интересов государства и налогоплательщиков. Однако с развитием рыночных отношений и многообразием экономики были внесены многочисленные изменения и поправки в законодательство о налоговых отношениях, а также приняты дополнительные законы, регулирующие налоговые отношения. Эти процессы, конечно же, создали сложности в практическом применении действующего налогового кодекса. Кроме того, с 1999 года введена национальная валюта сомони, что также повлияло на организацию системы учета и отчетности. Все эти явления потребовали корректировок в законодательстве о налоговых отношениях и проведения дальнейших налоговых реформ в республике.

Третий этап. Введена вторая версия НК РТ, которая вступила в силу с 1 января 2005 года. Этот этап можно назвать этапом развития налоговой системы республики, характеризующимся значительными дополнениями и изменениями в данном кодексе, которые устранили множество пробелов и недочетов «старого» кодекса. Следует подчеркнуть, что в данном законодательном акте особое внимание уделялось налоговым льготам. Например, в отношении налога на прибыль, помимо снижения уровня ставки на 5%, были установлены инвестиционные льготы для создания новых производственных предприятий. В этом этапе развития налоговой системы республики также произошли изменения в других налогах. Например, два отдельных налога на имущество - для юридических лиц и физических лиц - были объединены в один налог, который отличался от предыдущих по расчету налогооблагаемой базы и различным налоговым ставкам. Также были введены новые налоги, такие как минимальный

налог на доходы предприятий, единый налог для сельхозпроизводителей и роялти за воду. НДС также получил усиленную стимулирующую функцию, изменяя пороговый доход и льготный перечень.

Четвертый этап. Началом четвертого этапа развития налоговой системы можно считать введение в действие в начале 2012 года новой редакции НК РТ, которая во многом отличалась от всех предыдущих этапов. В данной версии НК РТ произошли существенные изменения в перечне налогов. В общегосударственных налогах было выделено 8 наименований, включая налоги на природные ресурсы. В перечень местных налогов было внесено 2 наименования, связанных с налогообложением движимого и недвижимого имущества. Кроме того, в данном кодексе были введены 4 специальных налоговых режимов:

- для физических лиц «патентщиков»;
- для субъектов сферы малого предпринимательства;
- для аграрных производителей-предпринимателей;
- для субъектов сферы игорного предпринимательства.

Современный этап развития налоговой системы начался с введением в действие нового НК РТ с 1 января 2022 года. Новый кодекс устанавливает организационно-правовые налогообложения И экономические основы (установление, изменение, отмена, исчисление и уплата налогов), соблюдение налоговых обязательств, a также основные направления стимулирования хозяйственной деятельности на новом этапе развития Республики Таджикистан. В новой редакции НК РТ, «с целью ускоренной индустриализации страны, развития предпринимательства и инвестирования, а также создания новых рабочих мест, впервые в период независимости не только сохранены налоговые льготы, но, несмотря на их отрицательное влияние, на доходную часть государственного бюджета, введено ещё много других льгот. Кроме того, количество налогов сократилось с 10 наименований до 7, и ставки некоторых из них были снижены» ⁷⁹.

133

⁷⁹ Послание Президента Республики Таджикистан, Лидера нации, уважаемого Эмомали Рахмона «Об основных направлениях внутренней и внешней политики республики» (2021 г.) - http://www.president.tj/ru/node/27418#qubodiyon

Введение новой редакции данного кодекса также привело к прозрачной регламентации вопросов применения основополагающих налогов. Современная налоговая система республики предоставляет налогоплательщикам право получать бесплатную информацию от налоговых органов о порядке и регламенте действующих налогов, о порядке исчисления и уплаты налогов, а также получать соответствующие формы налоговой отчетности. Налогоплательщики также имеют право использовать налоговые льготы, если существуют основания, установленные в законодательстве о налогах, и требовать компенсацию ущерба, причиненного им со стороны налоговых органов в результате незаконных действий и так далее.

В течение последних десяти лет, между третьим и четвертым этапами развития налоговой системы республики произошли качественные количественные изменения. Как показывают данные из таблицы 3.1.1., с повышением экономической активности хозяйствующих субъектов, то есть налогоплательщиков, и ростом экономики страны в целом, объем общих доходов и грантов в государственный бюджет страны (фактическое исполнение) в 2020 году составил 18 414,9 млн. сомони, что по сравнению с 2010 годом увеличилось более чем в 3,7 раза. За анализируемый период с 2010 по 2020 год объем налоговых поступлений в государственный бюджет вырос с 4 443,9 до 15 366,5 млн. сомони, что составляет рост на 345,8% или увеличение более чем в 3,4 раза. Опережающие темпы роста объема доходов государственного бюджета по сравнению с темпом роста объема налоговых поступлений связаны с увеличением других поступлений, таких как гранты и неналоговые поступления. За анализируемый период удельный вес доходов государственного бюджета в ВВП страны увеличился на 2,3 процентных пункта, а объем налоговых поступлений к ВВП увеличился с 18% до 18,6%, что составляет увеличение на 0,6 процентных пункта. За анализируемый период увеличился объем налоговых поступлений от всех видов налогов. Объем подоходного налога и налога на прибыль увеличился более чем в 4,3 раза, и их доля к ВВП увеличилась на 1,1 процентного пункта. Это свидетельствует о росте занятости в экономике страны и переходе многих субъектов экономики на прибыльную деятельность. По мере увеличения доходов населения страны также увеличились социальные налоги

или взносы более чем в 4,4 раза, однако их доля в ВВП уменьшилась на 0,3 процентных пункта. Несмотря на то, что объем поступления налогов на имущество и налогов на землю увеличился более чем в 2,4 раза, их доля в ВВП снизилась с 0,6% до 0,5%. Установление относительно низкого уровня налогов на имущество и на землю в республике имеет стимулирующую роль, которая направлена на то, чтобы предоставить возможность владельцам этого имущества капитализировать его и увеличивать поток доходов с имущества и земли. Поэтому их объем сравнительно невелик.

Таблица 3.1.1. - Структурные изменения в налоговой системе Республики Таджикистан

	2010 г		2020 г	Изменение по сравнению с 2020 г		
Показатели	Фактическое исполнение, млн. сомони	В % к ВВП	Фактическое исполнение, млн. сомони	В % к ВВП	B%	Процен тный пункт
Общие доходы и гранты в госбюджет	4947,9	20,0	18414,9	22,3	372,2	2,3
из них: налоговые поступления	4443,9	18,0	15366,5	18,6	345,8	0,6
из них:						
подоходные налоги и налог на прибыль	778,7	3,2	3575,7	4,3	433,2	1,1
социальные взносы	567,3	2,3	1686,9	2,0	459,3	-0,3
налоги на имущество и налоги на землю	151,2	0,6	374,3	0,5	247,5	-0,1
налог с продаж, НДС и с оборота	2364,0	9,6	6395,5	7,7	270,5	-1,9
аксизы	168,4	0,6	621	0,7	368,7	0,1
прочие внешние налоги на торговлю и операции	223,3	0,9	701,5	0,8	314,1	-,01
прочие внутренние налоги на товары и услуги	191,0	0,8	331,6	0,4	173,6	-0,4

Источник: расчеты автора по: Статистический сборник Республики Таджикистан, 2021, С.666,674.

Налог с продаж, НДС и налог с оборота занимают центральное место в налоговой системе всех стран мира. В Таджикистане за последние десять лет сумма поступлений от этих видов налогов увеличилась с 2364,0 до 6395,5 млн.

сомони, что составляет более чем в 2,7 раза. Однако их удельный вес в ВВП в 2020 году составил 7,7%, что на 1,9 процентных пункта меньше, чем в 2010 году. Эта тенденция вызывает интерес и требует дальнейшего изучения и выявления проблем. Подобные изменения также наблюдаются в сфере налогообложения, связанной с НДС, и увеличением его стимулирующей роли в данном контексте. За анализируемый период объем поступлений от акцизного налога, который является косвенным налогом и инструментом государственного регулирования экономических процессов, увеличился с 168,4 до 621 млн. сомони, или почти в 3,7 раза. Объем других внешних налогов на торговлю и операции, а также других внутренних налогов на товары и услуги, также увеличился соответственно на 3,1 и 1,7 раза, но их доля в ВВП имеет тенденцию к сокращению.

Более полное представление об изменениях в налоговой системе дает анализ структурных сдвигов. Эти сдвиги оцениваются с использованием различных качественных и количественных показателей, основанных на расчете массы и индекса структурных сдвигов. Изменения в структуре налоговой системы всегда связаны с экономическими интересами различных участников социально-экономических отношений, включая налогоплательщиков.

Следовательно, масса структурного сдвига отражает изменение налоговых отношений и численности налогоплательщиков как результат проявления их экономических интересов, а масса структурного сдвига в абсолютных значениях представляет собой уровень изменения или сдвига элементов системы. Касательно оценки динамики или скорости изменения структуры системы, она измеряется с помощью индекса структурных сдвигов.

Как показывают данные таблицы 3.1.2, в период с 2010 по 2020 годы наблюдаются заметные структурные изменения в элементах налоговой системы республики, вызванные изменениями в структуре экономики, пропорциями между отраслями и секторами экономики, а также соответствующими изменениями в балансе интересов государства и субъектов экономики в системе налоговых отношений.

Таблица 3.1.2. - Оценка структурных сдвигов в структуре налоговой системы Республики Таджикистан, %

Структура налоговых поступлений	2010 г	2020г	Масса структурны х сдвигов, %	Индекс структурных сдвигов, %
Всего налоговые поступления	100,0	100,0	-	-
из них:				
подоходные налоги и налоги на прибыль	17,4	26,1	8,7	50
социальные взносы	12,7	12,3	-0,4	-3,1
налоги на имущество и налоги на землю	3,4	2,7	-0,7	-20,6
налог с продаж, НДС и с оборота	53,2	46,7	-6,5	- 12,2
акцизы	3,8	4,5	0,7	18,4
прочие внешние налоги на торговлю и операции	5,2	5,1	-0,1	-1,92
прочие внутренние налоги на товары и услуги	4,2	2,4	-1,8	-42,8

Источник: расчеты автора по данным таблицы 3.1.1.

Отмечается высокий уровень положительного сдвига пользу подоходного налога и налога на прибыль: масса структурного сдвига для этих видов налогов составила 8.7% (26.1 - 17.4%), и индекс структурного сдвига составил 50% (8,7 / 17,4 х 100%). Эти показатели структурных сдвигов для подоходного налога и налога на прибыль выше, чем у других видов налогов. Это означает, что интересы налогоплательщиков по этим видам налогов реализуются в большей степени, и уровень налогообложения по доходам и прибыли остается умеренным и терпимым, что не способствует сильному уклонению от уплаты указанных налогов. Как показывают данные таблицы, также наблюдается тенденция увеличения доли этих видов налогов в общей сумме налоговых поступлений.

Что касается других видов налогов, таких как социальные взносы, налог на имущество, налог на землю, налог с продаж, НДС и налог с оборота, а также другие внешние налоги на торговлю и операции, и другие внутренние налоги на товары и услуги, то наблюдается сокращение их удельного веса в общей сумме налоговых поступлений соответственно на (-0,4), (-0,7), (-6,5), (-0,1) и (-1,8) процентных пунктов.

Отсюда видно, что за последние десять лет структурные сдвиги по пяти видам налогов имели отрицательное значение, что свидетельствует о слабом стимуле налогоплательщиков для уплаты данных налогов и их несоответствии интересам налогоплательщиков. На наш взгляд, это стало одной из причин проведения налоговых реформ и разработки новой редакции налогового кодекса, которая была введена с 1 января 2022 года.

Следует отметить, что структурные изменения и сдвиги в национальной налоговой системе также произошли на уровне бюджетной системы страны. Как показывают данные из таблицы 3.1.3, несмотря на тенденцию увеличения объема доходов государственного бюджета и налоговых поступлений в бюджет, доля местных бюджетов в государственном бюджете и объем налоговых поступлений по отдельным видам налогов в них имеют тенденцию к снижению. В 2020 году объем доходов местных бюджетов по сравнению с 2010 годом увеличился почти в 2,7 раза, но их доля в государственном бюджете снизилась с 40,1% до 39,1%, то есть уменьшилась на 1 процентный пункт. Объем налоговых поступлений в местные бюджеты за счет подоходного налога и налога на прибыль увеличился с 546,3 до 2650,3 млн. сомони, или увеличился более чем в 4,8 раза, и их доля в государственном бюджете увеличилась более чем на 3,8 процентных пункта. Также наблюдается увеличение объема поступлений акцизного налога: за анализируемый период они увеличились с 12,9 до 98,0 млн. сомони, или более чем в 7,5 раз. Их доля в государственном бюджете увеличилась с 7,7% до 52,3%, что составляет 44,6 процентных пункта. Доля налога с продаж, НДС и налога с оборота, а также других внутренних налогов на товары и услуги в местных бюджетах, относительно общего объема государственного бюджета, также имеет тенденцию к увеличению.

Данные из таблицы 3.1.3. указывают на то, что в настоящее время экономическая власть и самостоятельность местных органов власти в решении социально-экономических задач регионов страны активизировались. Поскольку объем поступления местных бюджетов увеличивается, их доля в

государственном бюджете страны также имеет тенденцию роста. Тем не менее, требуется изучение и оптимизация структуры налогов в регионах страны.

Таблица 3.1.3. - Структурные изменения налоговой системы Республики Таджикистан по уровню бюджетной системы, млн.сомони

						<u> </u>		
Годы		2	010г		2020г			
	Республи канский	В % к госбю джету	Местный	В % к гос- бюджету	Республ иканск ий	В % к госбюд жету	Местны й	В % к гос- бюд жету
Общие доходы и гранты	3432,6	69,4	1986,2	40,1	10651,3	57,8	7343,4	39,9
подоходные налоги и налоги на прибыль	233,9	30,0	546,3	70,2	925,3	25,9	2650,3	74,1
налоги на имущество и налоги на землю	0,050,5	0,0	151,1	100,0	1,3	0,3	373,0	99,7
налог с продаж, НДС и с оборота	1746,6	73,9	415,1	17,6	5335,0	83,4	1060,5	16,6
аксизы	155,5	92,3	12,9	7,7	89,4	47,7	98,0	52,3
прочие внешние налоги на торговлю и операции	223272,3	100,0	-	-	701,5	100,0	-	-
прочие внутренние налоги на товары и услуги	44,7	23,4	146,3	76,6	2,1	0,6	329,5	99,4

Источник: расчеты автора по: Статистический сборник Республики Таджикистан, 2021, C.668, 676.

Необходимо отметить, что налоговая реформа в республике, при условии обеспечения ускоренной индустриализации страны, должна включать в себя, прежде всего вопросы активизации стимулирующей функции налогов. Повышение уровня налоговой нагрузки на налогоплательщиков сдерживает деятельность субъектов экономики в организации расширенного воспроизводственного процесса. В данном случае можно говорить, что

налоговая политика ориентирована не на обеспечение финансовых ресурсов для решения стратегических направлений экономического роста, удовлетворение текущих потребностей. Принятие мер по снижению налоговой должна быть основной целью налоговой нагрузки, которая способствует росту экономики и объему производства ВВП. В этом направлении известны теоретические исследования Артура Лаффера (кривая Лаффера), которые говорят о том, что изменение налоговой ставки оказывает влияние на величину ВНП и доходную часть бюджета государства. Согласно кривой, повышение уровня налоговых ставок обеспечивает увеличение налоговых поступлений до определенных границ, а затем приводит к снижению и увеличению налоговой нагрузки. Повышение уровня ставок заставляет многих налогоплательщиков перейти в теневую экономику, что приводит к уклонению от уплаты налогов, уходу с рынка и т.д.

Для оценки проявления стимулирующей функции налога можно использовать показатель эластичности налогообложения, который отражает уровень изменения налоговых поступлений в зависимости от изменения, например, объема роста ВВП. Эластичность налогообложения количественно характеризует изменение каждого процента или пункта налоговых поступлений при изменении ВВП на один процент в условиях устойчивости налоговой системы. Если этот коэффициент равен 1, то каждый процент роста ВВП способствует однопроцентному росту объема налоговых поступлений. Когда коэффициент больше 1, каждый процент роста обеспечивает более высокий прирост налоговых поступлений и их доли в ВВП. В случае, если коэффициент меньше 1, рост ВВП обеспечивает более низкий темп роста налоговых поступлений, что снижает их долю в ВВП и уровень налоговой премии в экономике. Многие исследователи часто отмечают, что желательным или эффективным процессом в налогообложении считается ситуация, когда коэффициент эластичности равен 1. Это можно назвать оптимальным состоянием, поскольку оно указывает на минимальные искажения в процессе налогообложения.

Таблица 3.1.4. - Динамика налоговых поступлений и ВВП в Республике Таджикистан (эластичность от темпов роста ВВП)

Годы	Налоговые поступления, млн.сом	Темпы роста, по сравнению с предыдущи м годом,%	ВВП	Темпы роста по сравнени ю с предыдущ им годом,%	Коэффицие нт опережения темпа роста налоговых поступлени й к темпу роста ВВП	Доля налоговых поступлен ий к ВВП, %
2010	4443,8	-	24707,1	-		17,9
2011	5892,1	132,5	30071,1	121,7	1,09	19,6
2012	7102,1	120,3	36163,1	120,3	1,00	19,6
2013	8432,4	118,7	40525,5	112,2	1,06	20,8
2014	10366,7	122,9	45606,6	112,5	1,09	22,7
2015	10648,0	102,7	50977,8	111,6	0,92	20,9
2016	11188,4	105,0	54790,3	107,6	0,97	20,4
2017	13099,6	117,1	64434,3	117,5	0,99	20,3
2018	14564,9	111,2	71059,2	110,2	1,10	20,5
2019	15775,4	108,3	79109,8	111,4	0,97	19,9
2020	15366,5	97,4	82543,0	104,3	0,93	18,6

Источник: расчеты автора по: Статистический сборник Республики Таджикистан, 2016. С.466-485, Статистический сборник Республики Таджикистан, 2020. С. 449-462; Статистический сборник Республики Таджикистан, 2020. С. 674-675.

Как видно из данных таблицы 3.1.4 и диаграммы 3.1.1 коэффициент коэффициент опережения темпа эластичности, или роста налоговых поступлений над темпом роста ВВП, составлял единицу или был близким к единице в 2012, 2015, 2016, 2017 и 2019 годах. В этих годах был зафиксирован примерно одинаковый темп роста объема налоговых поступлений и ВВП по сравнению с предыдущими годами. В остальные годы анализируемого периода темпы роста объема налоговых поступлений в государственный бюджет превышали единицу, что привело к увеличению их доли в ВВП страны. За анализируемый период (2010-2020 гг.) минимальное значение доли объема налоговых поступлений (налоговой нагрузки) к ВВП составило 17,9%, а максимальное значение 20,9%.



Диаграмма 3.1.1. - Динамика налоговых поступлений и ВВП в Республике Таджикистан

Источник: расчеты автора на основе таблицы 3.1.4.

Для анализа и оценки эффективности налоговых и неналоговых доходов, а также зависимости налоговых поступлений от ВВП и налоговых льгот, были В корреляционно-регрессионные использованы методы. качестве результативного показателя были выбраны налоговые и неналоговые доходы, а в качестве влияющих факторов - ВВП и налоговые и неналоговые льготы. Таблица 3.1.5. представляет статистические данные ПО совокупным аналитическим показателям.

Таблица 3.1.5. - Динамика аналитических показателей за период 2013-2021 гг., млн. сомони

показатели годы	Налоговые поступления	Неналоговые поступления	ВВП	Налоговые льготы	Таможенные льготы
	7	7	X1	X2	X3
2010	4 443,9	329,1	24 707	894,7	1 432,0
2011	5 892,2	508,1	30 071	901,9	1 305,5
2012	7 097,7	691,7	36 163	1 449,3	1 503,8
2013	8 432,4	805,3	40 526	1 645,0	1 661,5
2014	10 366,8	1 141,6	45 607	1 992,8	1 610,3
2015	10 613,4	1 492,4	48 409	2 148,0	1 790,2
2016	11 188,4	1 448,0	54 471	2 240,3	2 465,3
2017	13 099,7	1 539,0	61 094	2 801,1	2 088,6
2018	14 564,9	2 019,2	68 844	3 835,7	2 643,7
2019	15 775,4	2 025,4	77 355	4 435,7	2 865,6
2020	15 356,7	1 913,2	82 543	1 822,1	1 261,7
2021	19 669,6	1 601,2	98 911	4 666,9	3 011,3

Источник: расчеты автора на основе отчётов Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан за соответствующие годы

разработки эконометрических Согласно правилам моделей, перед разработкой регрессионной модели ДЛЯ определения связи между аналитическими показателями следует провести корреляционный анализ на основе статистических данных показателей, приведенных в таблице 3.1.5. В таблице 3.1.6. представлены результаты корреляционного анализа налоговых поступлений от ВВП и налоговых льгот (таблица 3.1.6.)

Таблица 3.1.6. - Результаты корреляционного анализа зависимости налоговых поступлений от ВВП и налоговых льгот

	Налоговые		Налоговые
	поступления	ВВП	льготы
	Y	X1	X2
Налоговые поступления	1		
ВВП	0,9887	1	
Налоговые льготы	0,8850	0,6414	1

Источник: расчеты автора

Из результатов корреляционного анализа следует, что между факторами ВВП и налоговыми льготами нет коллинеарной связи, и их включение в разработанную регрессионную модель осуществляется по правилу. Кроме того, существует высокая связь между этими факторами и результирующим признаком. Поэтому на основе статистических данных о налоговых поступлений, ВВП и налоговых льгот было разработано регрессионная модель для оценки эффективности налоговых поступлений:

$$H\Pi = 0,1770 \cdot BB\Pi + 0,5986 \cdot HЛ (3.1.1.)$$

Где, НП – налоговые поступления в государственный бюджет, ВВП – валовый внутренный продукт и НЛ – налоговые льготы.

Регрессионная модель оценки эффективности налоговых поступлений по критериям оценки статистических характеристик выглядит следующим образом: $R^2 = 0.998$, A = 4.2%, DW = 1.57. Из результатов оценки критериев статистических характеристик видно, что разработанная модель надежна и ее использование является целесообразным.

Для определения относительной зависимости между показателем налоговых поступлений и влияющими факторами были рассчитаны коэффициенты эластичности:

$$\Theta_{H\Pi,BB\Pi}=0.867;~\Theta_{H\Pi,H\Pi}=0.123$$

На основе разработанной модели и коэффициентов эластичности можно прийти к следующим выводам:

- при увеличении фактора ВВП на одну единицу при неизменном коэффициенте налоговых льгот средние налоговые поступления увеличиваются на 0,1770 единиц. Кроме того, если фактор налоговых льгот увеличивается на одну единицу, а фактор ВВП остается неизменным, средние налоговые поступления увеличиваются на 0,5986 единицы;
- коэффициент эластичности между налоговыми поступлениями и ВВП равен 0,867, а между налоговыми поступлениями и налоговыми льготами равен 0,123, что свидетельствует о том, что при увеличении ВВП и налоговых льгот на один процент, налоговые поступления в среднем увеличиваются на 0,867 и 0,123 процентных пунктов соответственно.

Зависимость неналоговых доходов от ВВП и налоговых льгот. Прежде чем разработать регрессионную модель оценки эффективности неналоговых доходов следует провести корреляционный анализ аналитических показателей на основе статистических данных таблицы 3.1.6. Результаты корреляционного анализа неналоговых доходов от ВВП и налоговых льгот представлены в таблице 3.1.7.

Таблица 3.1.7. - Результаты корреляционного анализа зависимости неналоговых поступления от ВВП и налоговых льгот

	Неналоговые поступления Y	ВВП Х1	Налоговые льготы X2
Неналоговые поступления	1		
ВВП	0,8545	1	
Налоговые льготы	0,6452	0,6844	1

Источник: расчеты автора

По результатам таблицы 3.1.7. видно, что между факторами ВВП и налоговыми льготами нет коллинеарной связи, и в то же время наблюдается высокая связь между этими факторами и результирующим признаком.

На основании данных таблицы 1 было разработано регрессионная модель оценки эффективности неналоговых поступлений:

$$HH\Pi = 0.0201 \cdot BB\Pi + 0.0887 \cdot HЛ (3.1.2)$$

Где, ННП – неналоговые поступления.

Статистические характеристики регрессионной модели 3.1.2. следующие: критерии качества $R^2 = 0.958$, ошибка модели A = 2.1% и надежность DW = 1.34. По заданным критериям использование данной регрессионной модели является правильным. На основании значений параметров данной регрессионной модели были рассчитаны коэффициенты эластичности:

$$\theta_{HH\Pi,BB\Pi} = 0.868; \quad \theta_{HH\Pi,HJ} = 0.132$$

На основании разработанной модели и коэффициентов эластичности можно сделать следующие выводы:

- если фактор налоговых льгот остается неизменным, а фактор ВВП увеличивается на одну единицу, неналоговые доходы увеличиваются в среднем на 0,0201 единицы. Также при увеличении фактора налоговых льгот на одну единицу при неизменном показателе ВВП неналоговые доходы увеличиваются в среднем на 0,0887 единицы;
- значения коэффициента эластичности между неналоговым доходом и ВВП, равным 0,868, и между неналоговым доходом и налоговыми льготами, равняется 0,132. То есть в случае увеличения факторов ВВП и налоговых льгот на один процент средние налоговые поступления увеличиваются на 0,868 и 0,132 процентных пунктов соответственно.

Таким образом, анализ состояния налоговой системы республики показывает, что по мере развития экономики в целом наблюдается устойчивая тенденция ежегодного роста налоговых поступлений в государственный бюджет. Более существенный рост наблюдается по статьям подоходного налога и налога на прибыль, НДС, акцизы, доходы от внешнеэкономической деятельности и т.д. Положительный рост налога на прибыль связан с развитием предпринимательской деятельности и стабилизацией финансового состояния многих субъектов экономики. Увеличение доходов предприятий способствовало соответствующему росту уровня трудового дохода — заработной платы работников, что в свою очередь обусловливало рост объема подоходного налога.

Несмотря на эти положительные тенденции в системе налоговых отношений республики, тем не менее, налоговая система республики все еще не соответствует реалиям современной рыночной экономики страны, особенно в условиях перехода страны на новый этап развития. Неэффективность и

неэкономичность налоговой системы республики ощущаются, замечается ее громоздкость, и на каждом шагу встречаются сложности и запутанность многих ее положений в направлении исчисления и документального оформления налогов, а также в составлении отчетности.

Многие налоговые льготы, которые установлены в НК РТ по видам налогов для различных налогоплательщиков, подверглись множеству дополнений, поправок и изменений, что создает множество актов и инструкций. Это затрудняет понимание сути и введенных налоговых льгот, существуют трудности в сборе и обработке информации, снижают стимулы хозяйствующих субъектов к использованию льгот из-за огромных трансакционных издержек, даже превышающих сумму получаемых ими льгот. Для решения этих проблем необходимо упростить налоговую систему и использовать современные информационные технологии.

Сосредоточение налоговых поступлений в республиканский бюджет и внебюджетные фонды снижают систему стимулов местных государственной власти и региональных субъектов государственного сектора в решение социально-экономических задач и обеспечение развитие социальной инфраструктуры регионов. Это порождает иждивенческое поведение органов местной разрабатывая государственной власти, которые программы среднесрочного социально-экономического развития, они для практической реализации на местах опираются в большиством случае на республиканский бюджет.

3.2. Практика предоставления налоговых льгот в республике и их результативность

На настоящий момент в Таджикистане, в отличии от используемой практики большинства развитых стран, еще не разработана соответствующая концепция налоговых расходов бюджета в системе бюджетно-налоговой политики. Можно сказать, что в республике еще не сформированы адекватные подходы к установлению базовой структуры налоговых льгот. Но происходит

постепенное накапливание опыта по формированию информации о потерях доходов государственного бюджета в результате применения инструментов налоговых освобождений, прежде всего, при введении налоговых льгот.

В ходе реформирования налоговой системы республики были также предприняты попытки систематизации и упорядочения налоговых льгот. В процессе реформ, направленных на реализацию основных принципов налогообложения (справедливости, нейтральности и др.), для некоторых налоговых льгот были конкретизированы условия их применения на практике для определенных категорий налогоплательщиков. Вместе с тем процесс формирования системы налоговых льгот в республике является еще не завершенным.

Хотя в соответствии со статьей 32 НК РТ гласит, что «...налоговые льготы не могут носить индивидуальный характер», на практике некоторые налоговые льготы и освобождения имеют узкую или близкую к индивидуальной направленность. В частности, это касается льгот при уплате единого сельскохозяйственного налога, при которых освобождаются следующие земельные участки: земельные участки территорий заповедников, ботанических садов, национальных и дендрологических парков, перечень организаций и площадь территории которых устанавливается Правительством Республики Таджикистан, если выделенные земельные участки не используются для осуществления предпринимательской деятельности». ⁸⁰ В последние годы можно наблюдать перечня тенденцию К увеличению налоговых соответствующих новых положений, устанавливающих их. Данную тенденцию можно также отметить в главном финансовом документе страны, т.е. в осударственном бюджете Республики Таджикистан.

Как видно из данных таблицы 3.2.1, по мере увеличения производства ВВП соответственно увеличивается объем налоговых поступлений в доходной части государственного бюджета. В период с 2010 по 2021 год объем производства ВВП увеличился более чем в 4 раза, или на 74,2 млрд. сомони. Объем доходов

147

⁸⁰ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе. 2022 г.С. 314-315.

государственного бюджета увеличился на 4,5 раза, или почти на 16,5 млрд. сомони. В анализируемый период объем налоговых поступлений в доходную часть государственного бюджета вырос в 4,8 раза. Как видно, темпы роста объема налоговых поступлений опережают темпы роста производства ВВП. Доля налоговых поступлений в доходе бюджета в 2021 году составила 92,4%. Это положительная тенденция, когда в экономике наблюдается рост объема новой стоимости как основного источника дохода бюджета.

Таблица 3.2.1. - Динамика ВВП, доходов государственного бюджета и льгот в Республике Таджикистан, млн. сомони

Показатели	2010	2015	2021	Сравнен ие (+,-)
ввп	24 707,1	48 408,7	98 910,7	74 203,6
Доходы бюджета	4 772,9	12 105,8	21 270,8	16 497,8
Налоговые поступления	4 443,9	10 613,4	19 669,6	15 225,7
Неналоговые поступления	329,1	1 492,4	1 601,2	1 272,2
Налоговые и таможенные льготы	2 326,7	3 938,2	7 678,2	5 351,5
в том числе:				
Налоговые льготы	894,7	2 148,0	4 666,9	3 772,2
Таможенные льготы	1 432,0	1 790,2	3 011,3	1 579,3

Источник: расчеты автора по: Статистический сборник Республики Таджикистан, 2022, С 394-406; Отчет Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан за соотвествующие годы

По мере увеличения объема доходной части бюджета появилась возможность увеличения объема предоставления хозяйствующим субъектам налоговых и таможенных льгот, которые предоставлены различным организациям и предприятиям различных форм собственности. Как видно из таблицы 3.2.1. и диаграммы 3.2.1. в период 2010-2021гг объем налоговых и таможенных льгот увеличились с 2,3 до 7,6 млрд. сомони, то есть в 3,3 раза.

В анализируемом периоде наблюдается опережающий рост налоговых льгот по сравнению с таможенными льготами, что означает стимулирование роста отраслей реального сектора экономики, способствующих пополнению внутреннего рынка отечественными товарами, тем самым происходит снижение зависимости нашей экономики от внешних факторов. Объем суммы налоговых льгот в 2021 году составил 4,6 млрд. сомони, что по сравнению с 2010 годом

увеличилось в 5,1 раза. В анализируемом периоде объем суммы таможенных льгот увеличился с 1,4 до 3,1 млрд. сомони, то есть рост составил 221,4% или более чем в 2,2 раза. В целом сумма налоговых и таможенных льгот в 2021 году, которая составила 7,6 млрд. сомони, означает, что произошло уменьшение доходной части бюджета на эту величину. Другими словами, увеличился объем налоговых расходов государственного бюджета, который можно считать источником дополнительных инвестиций для субъектов экономики, использующих льготы. На первый взгляд видно, что стимулирующий эффект налицо, поскольку наблюдается тенденция роста производства ВВП и объема доходной части бюджета за счет налоговых поступлений.

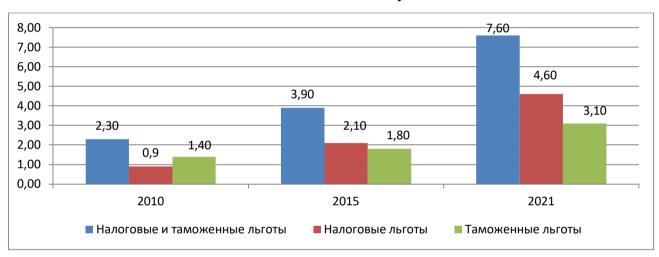


Диаграмма 3.2.1. - Динамика роста налоговых и таможеных льгот в Республике Таджикистан, млрд. сомони.

Источник: расчеты автора на основе таблицы 3.2.1.

Стимулирующая функция налоговых льгот более наглядно проявляется в развитии промышленного птицеводства. Поскольку в рамках ЗРТ «О внесении изменений в НК РТ» от 21 февраля 2021 года под № 1511 было усовершенствовано положение о предоставлении налоговых льгот. При этом срок льгот был сокращен с 12 до 6 лет, а предприятия были освобождены от оплаты следующих налогов:

- налог на прибыль;
- налог на добавленную стоимость;
- налог с пользователей автомобильных дорог;

• налог на недвижимое имущество (включая земельный налог).

При этом согласно данной поправке и дополнениям в Таможенный кодекс Республики Таджикистан (ЗРТ от 21.02.2018 г. № 1512), были предусмотрены освобожления НЛС И таможенных пошлин при ввозе товаров непосредственно для нужд птицеводческих предприятий и производителей комбикормов ДЛЯ птицеводства И животноводства. Эти положения осуществляются в рамках статьи 169 и 345 НК РТ, где освобождены «ввоз технологий, оборудования и материалов для снабжения птицеводной отрасли и (или) при ввозе товаров непосредственно для потребности птицеводческих предприятий и предприятий по производству комбикормов для птицы и скота». Следует отметить, что на основании разработанных перечней налоговых и таможенных льгот в действующем законодательстве установлены 7 перечней льгот для субъектов деятельности в сфере птицеводства и производства комбикормов для птиц и животных. Эти меры привели к соответствующим положительным результатам.



Диаграмма 3.2.2. - Динамика роста птицеводческих предприятий в Республике Таджикистан

Источник: расчеты автора по данным Министерства сельского хозяйства Республики Таджикистан за соотвествующие годы

В соответствии с информацией Министерства сельского хозяйства Республики Таджикистан, в результате введения налоговых льгот для субъектов птицеводства в период с 2017 по 2020 годы, число птицефабрик увеличилось с 65 до 181 единиц, что составляет более чем в 2,7 раза за четыре года. Количество

птиц также увеличилось с 1,8 миллиона до 6,4 миллиона кур, что является более чем в 3,5 раза (диаграмма. 3.2.2.).

В анализируемый период увеличилось, также производство яиц более чем в 4,9 раза, паралельно импорт яиц сократился в 13 раз, что способствовало снижению уровня увязимости внутренного рынка от внешних рынков яиц. Другим словами, если в 2017 году в республике были произведены 162,6 млн. штук яиц и импортировались 162,6 млн. яиц, то в 2021 году эти показатели составили соответственно 809,2 и 15,1 млн. штук яиц. Кроме того, в 2020 г. предприятия промышленного птитцеводства республики экспортировали 5,1 млн. штук яиц. Что касается импорта яиц в 2020 году, которое составило 15,1 млн. штук, то они были в основном инкубатиционные яйца, предназначенные для выращивания цыплят, более породистых куриц. Однако, независимо от предоставления налоговых льгот и роста производства яиц в республике, наблюдаетя также рост цен на них: если в 2017 году средная цена 10 яиц составляло 8,15 сомони, то в 2020 году. она увеличилась до 9,03 сомони (диаграмма 3.2.3.).

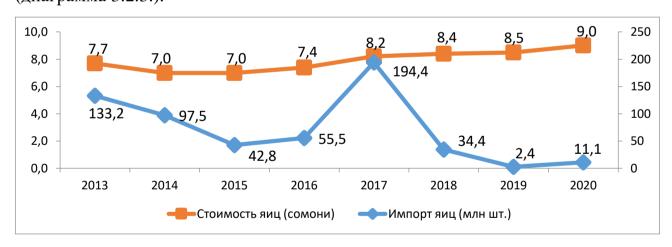


Диаграмма 3.2.3. - Динамика снижения импорта яиц и роста их стоимости в Республике Таджикистан за 2013-2020 годы

Источник: расчеты автора по данным Министерства сельского хозяйство Республики Таджикистан за соотвествующие годы

В анализируемый период также отмечается увеличение производства куриного мяса более чем в 25 раз, при этом импорт данной продукции сократился в 3 раза. В 2017 году в республике было произведено 9,7 тыс. тонн куриного мяса, при импорте 44,4 тыс. тонн. В 2020 году эти показатели улучшились: было

произведено 24,7 тыс. тонн, а импорт составил 14,3 тонн. В 2020 году хозяйствующие субъекты отрасли также экспортировали 482 тонн куриного мяса. Несмотря на увеличение производства куриного мяса, цены на данную продукцию также выросли: в 2020 году цена одного килограмма куриного мяса составила 24,84 сомони, по сравнению с 17,70 сомони в 2017 году, что означает рост на 12,35% (диаграмма 3.2.4.).

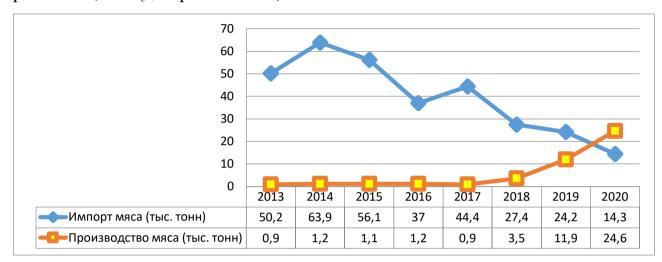


Диаграмма 3.2.4. - Динамика импорта куринного мясо и объемы производства в Республике Таджикистан в 2013-2020 годы

Источник: расчеты автора по данным Министерства сельского хозяйство Республики Таджикистан за соотвествующие годы

Следует также отметить, что в период с 2017 по 2020 годы количество предприятий, производящих смешанные корма для птиц, увеличилось с 19 до 39 единиц, что составляет увеличение в 2 раза. Производство смешанных кормов также увеличилось с 3,2 до 45,4 тыс. тонн, более чем в 12 раз.

Таким образом, проведенный анализ данной отрасли показывает, что экономическая эффективность деятельности субъектов промышленного птицеводства имеет тенденцию к росту, однако его социальная эффективность с точки зрения потребителей, то есть населения, снижается из-за повышения цен на их продукцию. Следовательно, налоговая политика республики реализует задачу повышения уровня экономической эффективности через предоставление налоговых льгот. Вместе с тем следует принимать меры по совершенствованию механизма предоставления налоговых льгот с целью увеличения социальной

эффективности.

Следует отметить, что в законодательстве о налогообложении условия, создающие благоприятную среду для деятельности определенных категорий налогоплательщиков, не всегда выделяются как налоговые льготы. Например, раздел VII. «Налог на доходы» НК РТ не указывает статьи, которые подлежат налоговым льготам, по сути, отсутствуют налоговые льготы или они «скрыты» в других статьях данной главы. Даже в статье 189 НК РТ, где упоминаются налоговые освобождения, не конкретизируются именно налоговые льготы, что нарушает принцип не индивидуальности налоговых льгот.

Объектом обложения налогом на доходы согласно статье 181 НК РТ «...является налогооблагаемый доход налогоплательщика за отчётный период, независимо от места и способа выплаты». В соответствие с налоговым законодательством «...введение льгот по налогу на доход хозяйствующих субъектов, могут стать, например, в не включение в налоговую базу определенных видов доходов налогоплательщика, а также в вычете из налоговой базы тех расходов, являющийся необходимыми для бизнеса и не имеют направление получение доходов» ⁸¹. Например, «...доходы новых предприятий от поставки произведенных товаров, если их учредители в течение 12 календарных месяцев с даты первичной государственной регистрации вносят в уставной капитал этих предприятий нижеуказанные объёмы инвестиции на следующие сроки:

- а) 2 года, если объём инвестиций составляет свыше 200 тысяч долларов США до 500 тысяч долларов США;
- б) 3 года, если объём инвестиций составляет свыше 500 тысяч долларов США до 2 миллионов долларов США;
- в) 4 года, если объём инвестиций составляет свыше 2 миллионов до 5 миллионов долларов США;
 - г) 5 лет, если объём инвестиций превышает 5 миллионов долларов США»

⁸¹ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе.2022г.-С.314-315 tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

не подлежит к уплате налога» 82 .

В рамках статьи 196. НК РТ «...вычеты в отношении расходов на научные исследования, проектные разработки и опытно-конструкторские работы, «налогоплательщику разрешается вычет расходов, осуществленных на научные исследования, проектные разработки и опытно-конструкторские работы, связанные с получением валового дохода, кроме расходов на приобретение основных средств, их установку и других затрат капитального характера. Основанием для вычета таких расходов являются техническое задание, проектно-сметная документация, акт выполненных работ и акты приёмки завершенных этапов таких работ» ⁸³.

В налоговом законодательстве есть положения, которые не всегда поскольку освобождение или являются явными налоговыми льготами, налогоплательщиков предусмотрены преимущество ДЛЯ контексте определенных событий и операций. Например, в соответствии со статьей 196 НК PT. предприятиям разрешено вычитать расходы, направленные осуществление научных исследований или опытно-конструкторских работ, связанных с получением дохода, за исключением расходов на приобретение основных средств, их установку и другие капитальные затраты. Основанием для вычета таких расходов являются техническое задание, проектно-сметная документация, а также акты приемки завершенных этапов таких работ.

налогообложения создает Этот механизм систему стимулов ДЛЯ индустриально-инновационного развития отраслей экономики и является необходимым условием формирования благоприятной ДЛЯ среды, способствующей переходу экономики страны на индустриально-аграрную стадию развития и реализации индустриально-инновационного сценария развития экономики республики. Кроме того, для обеспечения нормального воспроизводственного процесса, особенно в отношении обновления основных

⁸² Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе.2022г.-С.314-315 tax code RT_18.03.2022_ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

⁸³ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе,2022г.С.171-172 tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

фондов, важным является освобождение от амортизационных отчислений. Механизм амортизации объектов основных фондов и нематериальных активов обеспечивает учет расходов, связанных с использованием этих средств в сфере производства и экономической деятельности.

В статье 198 НК РТ фиксируется, что «налогоплательщик вправе вычесть из налогооблагаемой прибыли за отчетный период долю износа основных средств и нематериальных активов по ставкам, установленным настоящей статьей» ⁸⁴. Кроме того, налогоплательщик вправе использовать, в дополнение к вычетам амортизационных отчислений, разрешенных в соответствии с частью 1 настоящей статьи для отдельных активов, также и инвестиционные вычеты В налоговом законодательстве, если бы были предусмотрены коэффициенты повышения для норм амортизации, то их можно было бы рассматривать как налоговые льготы. На практике во многих странах мира, исходя из критерия нейтральности относительно способов приобретения активов, не считается налоговой льготой возможность использования амортизационной премии, поскольку эта норма распространяется на все виды основных средств.

Также на практике предоставляются налоговые льготы по НДС, который является косвенным налогом и взимается на всех этапах оборота товаров (работ и услуг) в соответствии с действующим законодательством страны о налогообложении. Экономическая сущность НДС как косвенного налога заключается в форме изъятия определенной части стоимости товара (работы или услуги), создаваемой на всех стадиях производства и перечисляемой в бюджет по мере реализации. Другими словами, НДС — это способ изъятия определенной части добавленной стоимости, создаваемой на всех этапах производства. Добавленная стоимость определяется путем вычета из стоимости реализованных товаров объема затрат, отнесенных на общие издержки (издержки производства и обращения).

Следует отметить, что НДС среди других видов налогов в налоговой

⁸⁴ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе,2022г.С.171-172 tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

системе является самым сложным для исчисления. Данный вид налога относится к категории универсальных косвенных налогов, взимаемых путем установления надбавок к цене товара. НДС выполняет важную фискальную и регулирующую функции. Фискальная функция НДС занимает существенное место в системе налогов страны и является эффективным средством изъятия доходов, созданных в экономике и направляемых в государственный бюджет. Поскольку обложение конечных стоимостей всех товаров (работ и услуг) способствует увеличению пополнения бюджета, доля НДС в объеме налоговых поступлений бюджета непрерывно увеличивается. Главной особенностью НДС является то, что его бремя переносится на конечных покупателей (потребителей) товаров (работ и услуг), и в условиях платежеспособности покупателей начинается тенденция снижения цен на товары, что ограничивает косвенный налог, уменьшая доход и прибыль производителей, и таким образом, превращая его в форму прямых налогов.

Следует подчеркнуть, что в условиях рыночной экономики введение косвенных налогов (в том числе НДС) в систему налогов страны связывают с увеличением потребности государства в бюджетных доходах. На различных этапах развития экономики в налоговой системе сочетаются прямые и косвенные налоги, происходит предпочтение или прямым, или косвенным налогам. Характер предпочтения определяется уровнем экономического развития страны: в условиях относительно низкого уровня развитие экономики значительная доля доходов в бюджет поступает за счет косвенных налогов, а в развитых экономиках заметную роль в налоговой системе играет доля прямых налогов.

При помощи НДС (путем повышения ил понижение) можно стимулировать или сдерживать конкретные виды деятельности, активизировать определёные направления развитие экономики, развитие фундаментальных, фондообразующих отраслей экономики, оказать влияние на экономическую активность частного сектора, сбалансировать спрос и предложения и тд. Например, введение налоговых льгот для отдельных отраслей промышленности или предприятиям способствует их развитию.

В соответствии с п. 1 ст. 246 НК РТ «...объектом обложения НДС является:

- поставки товаров (выполнение работ и оказание услуг) на территории Республики Таджикистан;
- выполнение работ и оказание услуг нерезидентами на территории Республики Таджикистан;
 - ввоз товаров на территорию Республики Таджикистан» 85.

Необходимо подчеркнуть, что есть исключения из этого общего правила, которые широко распространены в зарубежных странах, признаваемые международными организациями (Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)) в качестве нормальной практик. Эти исключения в рекомендациях ОЭСР звучат как «стандартные освобождения от уплаты НДС»

Стандартные освобождения широко используются разными странами как инструмент отклонения от нормативной структуры налоговой системы. Причины использования стандартных освобождений заключаются в том, что в некоторых секторах экономики, таких как сектор финансовых услуг, рынок недвижимости и другие, существует сложность в процессе налогообложения. Установление налогооблагаемой базы для НДС в этих секторах экономики вызывает повышенную административную нагрузку и влечет высокие издержки, связанные с необходимостью соблюдения законодательства о налогообложении. Поэтому «стандартные освобождения» от уплаты НДС получили широкое распространение в мировой практике.

Хотя перечень стандартных освобождений от уплаты НДС может различаться в разных странах, обычно они применяются в следующих секторах или направлениях:

- финансовый сектор (банковские и страховые услуги, услуги на фондовой бирже и другие);
- операции, связанные с недвижимостью (продажа земельных участков,

157

⁸⁵ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе, 2022г.-С.216. - tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

предоставление в аренду жилья);

- благотворительная и некоммерческая деятельность НКО;
- производство и предоставление услуг общественного сектора экономики (здравоохранение, образование, культура и искусство, общественный транспорт и другие);
- лотереи и тотализаторы.

Судя по содержанию и структуре "стандартных освобождений" от уплаты НДС, которые широко используются в мировой практике, их нельзя рассматривать как налоговые льготы. Если мы рассмотрим статью 251 главы 39 НК РТ, то можно заметить, что перечень законодательно установленных освобождений от уплаты НДС очень обширен. Например, в пункте 2 статьи 251 НК РТ утверждается, что «...освобождение от налога предусмотрено или установлено следующие поставки товаров (кроме экспорта работ и предоставляемые оказание услуг, в республике, выполнение освобождены от налога на НДС: продажа, передача или аренда недвижимости, за исключением следующих случаев:

- а) продажа или передача гостиничных помещений или жилья для отдыхающих;
 - б) продажа или передача новых построенных жилых помещений;
- в) продажа или аренда недвижимого имущества, используемого для предпринимательских целей, за исключением продажи или уступки права в соответствии со статьей 247 настоящего кодекса» ⁸⁶.

Если рассматривать этот перечень как «стандартные освобождения», то можно сказать, что установленные налоговым законодательством Республики Таджикистан налоговые освобождения по НДС в целом соответствуют мировой практике.

Тем не менее, некоторые пункты статьи 251 НК РТ могут иметь характер налоговых льгот, но их целесообразность вызывает обсуждение. Например,

⁸⁶ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе, 2022г.С.220-221. tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

«...следующие освобождения по НДС:

- 1. Поставка специализированной продукции индивидуального использования для инвалидов по перечню, определяемому Правительством Республики Таджикистан.
- 2. Поставка (продажа) елиной школьной И дошкольной формы отечественного производства, перечень которых утверждается Правительством Республики Таджикистан по представлению Министерства образования и науки при согласовании с Министерством финансов Республики Таджикистан и технологий Республики Министерством промышленности новых Таджикистан.
- 3. Поставка (продажа) медицинских препаратов отечественного производства, перечень которых утверждается Правительством Республики Таджикистан по представлению Министерства здравоохранения и социальной защиты населения при согласовании с Министерством финансов Республики Таджикистан и уполномоченным государственным органом»⁸⁷.

В рамках этих видов налоговых освобождений выделены конкретные группы налогоплательщиков, соответствующие принципу введения и организации налоговых льгот. Например, определенные категории налогоплательщиков занимаются поставкой специализированной продукции для инвалидов, продажей медицинских препаратов, а также производством единой школьной и дошкольной формы отечественного производства.

Льготы по НДС можно вводит в форме пониженных ставок налога. Согласно, статьи 264 НК РТ практикуется «...использование следующих ставок по НДС:

- стандартная ставка -15%;
- пониженная ставка налога 7%, «за исключением налогооблагаемого ввоза и последующей поставки ввезенного товара в отношении строительных работ, гостиничных услуг и услуг общественного питания»;

⁸⁷ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе,2022 г.С.221<u>tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj)</u> (дата обращение 20.01.23г).

−5% на «продажи сельскохозяйственных продуктов внутреннего производства, переработки продукции сельского хозяйства, услуг по обучению и деятельности по оказанию медицинских услуг в санаториях и курортах без права на зачет налога на добавленную стоимость»;

- нулевая ставка» ⁸⁸.

Использование нулевой налоговой ставки производится к операциям, указанным в статье 254 НК РТ, что относится к конструкции НДС. В соответствие c законодательством республики 0 налогообложение уплачивающий налог по пониженной налогоплательщик ставке обязан налогооблагаемого раздельный учёт объекта организовать ПО налогооблагаемому и не налогооблагаемому обороту. (п.5 статья 264 НК РТ).

Как отмечалось ранее, внедрение налоговых льгот предполагает потерю доходов бюджета, что можно рассматривать как налоговые расходы. С этой точки зрения, анализ налоговой политики и системы налогообложения можно разделить на два основных аспекта: базовую структуру налогов и налоговые расходы, связанные с отклонением от базовой структуры. Полагаем, что положения, относящиеся к категории налоговых расходов, должны подвергаться более детальному анализу с целью определения их соответствия целям и принятия решения о необходимости их изменения или отмены. Поэтому при введении налоговых льгот важно учитывать концепцию налоговых расходов, которая способствует улучшению качества налоговых льгот и налоговой системы. Отступления от базовой структуры налогов, которые являются характеристикой любых налоговых освобождений, должны быть научно обоснованными. Поэтому при определении статей налоговых расходов рекомендуется руководствоваться подходами, согласно которым уменьшение уровня налоговых поступлений в бюджет и отклонение от базовой структуры налогов являются основными условиями и критериями оценки налоговых

⁸⁸ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе,2022г.С.235-236. tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

расходов.

Проведенный анализ системы налоговых освобождений и льгот в Республике Таджикистан позволил выявить, что некоторые положения, отраженные в НК РТ, включают элементы как базовой структуры налогов, так и налоговых расходов. Например, налоговые льготы, предоставляемые инвалидам, могут рассматриваться как компенсационные элементы базовой структуры налогов. Тем не менее, в определенных случаях эти выплаты могут рассматриваться как отступление от единого порядка налогообложения, обладать сильным социальным характером и быть финансируемыми напрямую из бюджета, что делает их элементами налоговых расходов. Таким образом, возникают ситуации, когда определенные статьи сложно классифицировать как часть базовой структуры налогов или как элементы налоговых расходов, поскольку они обладают двойственным характером и могут принадлежать обеим группам.

На данный момент в налоговой практике проводится оценка потерь доходов государственного бюджета в результате изменений в законодательстве о налогообложении, однако такие оценки имеют несистематический характер. Результаты таких оценок фиксируются в формах статистической налоговой отчетности. Необходимо подчеркнуть, что основной целью составления налоговой отчетности является анализ состояния и уровня налоговой базы, а также определение объемов начислений по различным видам налогов. Кроме того, она также служит для предоставления отчетности о результатах мер, предпринимаемых налоговыми органами в области налогового контроля и других аспектов. Следует отметить, что информация о налоговых расходах или потерях доходов государственного бюджета в результате введения налоговых льгот и других налоговых освобождений не является основной целью налоговой отчетности.

Как было упомянуто ранее, несистематический характер представления информации представляет собой серьезную проблему. Анализ налоговой отчетности налогового органа Республики Таджикистан за 2021 год показал, что

формы представления информации в отчетах не унифицированы, и информация, содержащаяся в отчетности за один год, отличается от информации за другие периоды. Это приводит к недостаточной ясности в методологическом аспекте или основам фиксации информации в налоговой отчетности. Например, отсутствует ясность относительно того, какие положения НК РТ лежат в основе предоставления налоговых льгот и какие критерии используются при введении налоговых льгот. Основные налоги, отраженные в налоговой отчетности, не содержат информацию о всех положениях НК РТ, касающихся предоставления налоговых льгот и освобождений.

В целом, проведенный анализ налоговой отчетности показал, что, хотя информация этой отчетности доступна, однако она не дает возможность провести количественную оценку большинства статей налоговых расходов. Помимо этого, имеющиеся отчетные формы не дают полную информацию о потерях государственного бюджета, связанные с представленными налоговыми льготами.

3.3. Особенности использования льгот в местных налогах

В Конституции Республики Таджикистан предоставлено право на местное самоуправление в решении многочисленных вопросов территориального и местного значения. Местные органы государственной власти обладают относительной автономией и имеют определенную структуру, функции и ответственность. Решение различных задач на уровне местных органов государственной власти зависит от источников доходов, включая местные налоги. Поэтому повышение налогового потенциала регионов страны является одной из актуальных задач современного этапа развития республики. Однако в рамках существующего налогового законодательства ограничены доступные способы достижения этой цели. Согласно статьи 343 НК РТ, к местным налогам, устанавливаемым данным кодексом и введенным в действие нормативными правовыми актами местных органов государственной власти в городах и районах, относятся налог на имущество. Маджлиси народных депутатов городов

и районов при установлении местных налогов определяют налоговые ставки, процедуру и сроки взимания налогов, а также налоговые льготы и основания для их предоставления. В соответствии с пунктом 2 статьи 343 НК РТ «...установлены следующие виды налогов на имущество:

- налог на объекты недвижимости;
- земельный налог;
- налог на транспортные средства» 89.

Таким образом, местные налоги представляют собой обязательные платежи со стороны экономических агентов региона, которые поступают в местные бюджеты местных органов государственной власти, и играют важную роль в налоговой системе страны.

Применение льгот в местных налогах обладает общими особенностями, которые характерны для многих стран мира:

- существует разнообразие местных налогов, которые действуют параллельно с национальными налогами, что позволяет адаптировать их к различным регионам и обеспечивает финансовую устойчивость местных бюджетов;
- местные налоги увеличивают количество налогоплательщиков, включая всех хозяйствующих субъектов и сферы деятельности в регионе;
- налоговая инициатива право на установление местных налогов предоставляется местным органам власти в соответствии с конституционными гарантиями.

В большинстве стран мира основную часть доходов местных бюджетов составляют три налога: местный подоходный налог, налог на недвижимость и земельный налог. Существуют ключевые принципы, которые позволяют построить систему налогообложения недвижимости наиболее рационально:

1. Земля и здания выступают объектами налогообложения, и это регулируется законами о налогообложении в соответствующих странах.

⁸⁹ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе.2022г.-С.318. tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

- 2. Рыночная стоимость объектов недвижимости служит основой для расчета налоговой базы. В некоторых странах, таких как Англия и Франция, арендная стоимость объектов является основой для исчисления налогов.
- 3. Для установления стоимости недвижимости широко используется массовая оценка, которая базируется на систематической оценке групп объектов недвижимости. Массовая оценка включает стандартные процедуры и статистический анализ.
- 4. Льготы могут предоставляться социально незащищенным лицам, объектам общественно полезной деятельности или недвижимости, находящейся в государственной собственности. В большинстве стран это включает объекты в сфере культуры и образования, используемые для государственных нужд и религиозных целей.

В зарубежных странах в местных налогах часто используются налоговые вычеты и скидки, которые осуществляются путем уменьшения налоговой базы для целей уплаты налогов или сборов (таблица 3.3.1.).

Таблица 3.3.1. - Налоговые вычеты (налоговые скидки) в местных налогах в развитых странах мира

Страна	Наименование налогов	Характеристика налоговых вычетов			
Германия	Подоходный налог на уровне земель	В ходе установления базы облагаемого налога от дохода определяется величина налоговых вычетов, уменьшающие совокупный доход. Последнее делится на: а) особенные, к которым относятся расходы, направленные на материальное обеспечение налогоплательщиков; б) непредвиденные расходы, которые направляются, в основном, для лечения налогоплательщиков;			
Нидерланды	Налог на недвижимость	Используется пять видов налоговых вычетов, зависящие от возраста, число детей, дохода родителей, а также отличаются суммой, на которую распространяется правила уменьшение налогооблагаемого дохода;			
Великобритания	Налог на недвижимость	Величина налога устанавливается в зависимости от величины стоимости собственности, и составляется шкала соотношения стоимости жилья и размера налога. В данном случае расчет базируется на том, что в каждом доме проживает два человека, когда их больше, то это в расчет не принимается, если один, то осуществляется скидка в размере 25%;			

Продолжение таблицы 3.3.1.

Страна	Наименование налогов	Характеристика налоговых вычетов			
США	Налог на имущество	Во многих штатах освобождаются от налога в полном объеме и предоставляется право на ускоренную амортизацию оборудования предприятий, используемые для очистки отходов производство и предотвращения загрязнения окружающей среды. Освобождается также от налога собственности, которая принадлежит федеральному правительству, штатам и органам местного самоуправления, религиозным и благотворительным организациям, а также некоммерческим образовательным учреждениям;			
Швеция	Налог на недвижимость	Освобождаются на 5 лет от оплаты налога на недвижимость собственники нового жилья, а в последующие 5 лет оплата производится на уровне 50% от установленного размера;			
Италия	Налог на недвижимость	Освобождение получает недвижимость, которое принадлежит государству, местным или региональным органам государственной власти, используемая недвижимость в культурных целях (музеи, библиотеки, архивы и т.д.), а также принадлежащая общественным организациям, занимающимся образовательной и другой просветительской деятельностью без права получения коммерческой прибыли.			

Источник: составлено автором на основе Роль и значение налоговых льгот в зарубежных странах https://vuzlit.com/1599123/rol_znachenie_nalogovyh_lgot_zarubezhnyh_stranah#20

Налог на имущество относится к местным налогам и налогоплателщиками являются отечественные, а также иностранные организации, которые осуществляют деятельность на территории республики. Налогоплательщиками являются собственники недвижимых объектов или лица, использующие недвижимый объект (статья 343 НК РТ). «Жилые и нежилые здания, незавершенные строительные объекты, которые используется, сооружения, в том числе пентхаусы (жилая площадь (квартира, сооружение) на крыше или отдельная зона верхнего этажа здания) дачи, гаражи, навесы, помещения для содержания животных, вспомогательные здания и другое имущество, которые нельзя перемещать без причинения материального ущерба является объектами

налогообложения» ⁹⁰. Недвижимостью считаются, также контейнеры, цистерны, киоски, навесы и вагоны которые применяются как актив для предпринимательской деятельности в неподвижном состоянии в течение 3 месяцев в каждом календарном году. (статья 345. НК РТ).

Налоговые льготы предоставляются, согласно статьи 347. НК РТ, налогоплательщикам и по отдельным видам имущества. Льготы по налогу на недвижимость предоставляются путем освобождения от уплаты налога:

- здания, сооружения социально-культурного назначения и жилищного фонда организаций местных органов государственной власти;
- постройки (здания и сооружения) религиозного назначение, принадлежим религиозным обществом.

Согласно статье 347 НК РТ, «...объекты недвижимости государственных учреждений, непосредственно используемые этими учреждениями для выполнения своих уставных задач и финансируемые за счет бюджетных средств освобождаются от уплаты налога на недвижимость» 91. Однако данная норма не конкретизирует, какие именно объекты органов государственной власти подпадают под это исключение. Чтобы уточнить эту норму, следует добавить ясное определение того, что такие объекты должны быть использованы исключительно для выполнения уставных задач органов государственной власти и не могут использоваться для предпринимательской деятельности. Такое уточнение следует установить как обязательное требование к имуществу организаций и учреждений государственных секторов региона.

Следует отметить, что, определение состава вводимых льгот согласно теории общественного выбора в определенной степени зависит от политических отношений и влияния политических сил. В связи с этим можно отметить, что существует объективный процесс введения политически оправданных льгот. Это касается объектов государственной собственности и недвижимого имущества,

91 Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе, 2022г.- C.286. tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

⁹⁰ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе, 2022г.- С.286. <u>tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj)</u> (дата обращение 20.01.23г).

создающие общественные блага. Здесь, изъятие налога на имущество повысило бы цену предоставления общественного блага, тем самым нарушая главный принцип производства и предоставления общественных благ, которое является отсутствие исключения от его использования. К тому же налоговые поступления являются источником доходов бюджета, используемые для выполнения органами государственной власти своих объязательств. Кроме того, применение налога на недвижимость приводит к излишнему перераспределению ресурсов между различными уровнями бюджетной системы, прежде всего, отсутствия конкретного целевого характера, в результате чего происходит несправедливое перераспределение государственных ресурсов между различными органами государственной власти в зависимости от того, в каком регионе находится большее количество недвижимости.

С другой стороны, существует ряд положительных последствий уплаты налогов с государственного имущества. Прежде всего, обеспечивается рационализация и повышение эффективности учета финансовых потоков в рамках государственного сектора, например, в случае, когда налоги на имущество зачисляются в местные бюджеты, снижается субсидирование местных бюджетов. Аналогичное отношение относится и к налоговой льготе на недвижимость государственным учреждением, а также по налогу за иное государственное имущество, которое не приносит коммерческого дохода.

Налог на имущество не изымается с физических лиц, имеющих в собственности объекты обложения, такие как жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения (статья 347 НК РТ). К этим категориям относятся « объекты недвижимости, в которых прописаны Герои Советского Союза, Герои Социалистического Труда, Кахрамони Тоджикистон, обладатели ордена «Ситораи Президенти Тоджикистон», ордена «Зарринтодж», ордена «Исмоили Сомони», участники Великой Отечественной Войны 1941-1945 приравненные к ним лица, участники других военных операций по защите Союза Советских Социалистических Республик, TOM числе воиныинтернационалисты, участники ликвидации последствий катастрофы

Чернобыльской атомной электростанции, инвалиды I и II групп» (статья 347 НК РТ). Таким образом, предоставленные льготы по налогу на имущество ветеранам войны, героям, членам семьи военнослужащих, потерявшим кормильца, а также тем, кто подвергся радиации при участии в преодолении Чернобыльской катастрофы, имеют социальную направленность. Они являются признанием мужества и самоотверженности граждан страны, которые стали ярким примером для будущих поколений. Такие льготы выполняют важную функцию стимулирования патриотизма среди молодежи и способствуют поддержанию духа солидарности и уважения к ветеранам и героям.

Можно утверждать, что важной частью налогообложения имущества является плата за землю, или земельный налог, который относится к местным налогам. Социально-экономическое содержание земельного налога заключается в том, что доход, получаемый из землепользования, зависит от назначения земельных участков. Например, сельскохозяйственные угодья и здания c получения более используемые целью или дохода, точно, предпринимательского дохода, подлежат налогообложению. В то время как земельные участки, используемые под жилье и благоустройство, представляют владельца и служат экономической основой текущий доход для налогообложения. Использование земельных участков для строительства жилья и благоустройства сверх нормальных потребностей отражает высокий уровень благополучия владельца, у которого нет стимула использовать землю для Именно налогообложение получения дополнительного дохода. использования земли создает поощрение (стимул) для более экономичного и эффективного управления земельными ресурсами, что крайне важно в условиях увеличивающегося дефицита земельных ресурсов в нашей стране.

В соотвествие с статье 349 НК РТ «...плательщиками земельного налога являются:

- землепользователи, которым земельные участки переданы в бессрочное и срочное пожизненное наследуемое пользование;

- землепользователи, фактически использующие земельные участки, за исключением использующих единую сельскохозяйственную систему;
- производители сельскохозяйственной продукции, ведущие деятельность по общей системе налогообложения» 92.

В соответствии с статьей 350 НК РТ, земельные участки, находящиеся в населенных пунктах и вне их, подлежат налогообложению в зависимости от их качества, кадастровой оценки и назначения использования. Площадь земельного участка, для которого имеются соответствующие документы, подтверждающие право пользования, служит налоговой базой для расчета земельного налога (статья 351 НК РТ). «Ставки налога на каждый гектар земли в разрезе областей, городов (районов), с учетом кадастровых зон и видов угодий, включая земли населенных пунктов, земли, покрытые лесами и кустарниками в населенных сельскохозяйственного земли назначения, устанавливаются Правительством Республики Таджикистан каждые 5 лет на основе предложений уполномоченного государственного органа по регулированию земельных отношений, согласованных с уполномоченным государственным органом» НК 352 PT). Для сельскохозяйственного (статья земель законодательством устанавливается средняя ставка на единицу площади по аграрным зонам республики, а местным органам государственной власти предоставляется право самостоятельно определить размер налога, исходя из средней ставки и учитывая местоположение сельскохозяйственных угодий (статья 352 НК РТ).

На налоговые льготы по земельному налогу можно смотреть как на инструмент государственного регулирования земельных отношений. Цель таких льгот направлена на решение социальных задач, включая снижение налоговой нагрузки на социально уязвимые группы населения, такие как малоимущие, инвалиды, ветераны, пенсионеры и другие.

 $^{^{92}}$ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе,2022г.С.289-290 Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе, 2022г.-С.286. -tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

Льготы по земельному налогу также имеют экономическое значение, поскольку они могут применяться к организациям, занимающимся различными видами деятельности, таким как пассажирские перевозки или предоставление услуг водоснабжения и теплоснабжения по тарифам и др. В разных странах существуют различные механизмы налоговых льгот, включая полное освобождение от уплаты налога, снижение налоговых ставок или цен на земельные участки. Эти меры способствуют снижению налоговой нагрузки и могут стимулировать социальное и экономическое развитие в разных секторах экономики.

В соответствии со статьей 353 НК РТ установлено освобождение от уплаты налога на землю для определенных земельных категорий. В перечень таких категорий входят (22) виды земель. Например, «...освобождение от уплаты налога распространяется на следующие категории земель:

- 1. Территории заповедников, национальных и дендрологических парков, ботанических садов.
- 2. Исторические, культурные и архитектурные памятники, перечень и площадь которых установлены Правительством Республики Таджикистан.
- 3. Земли государственных учреждений, используемые для осуществления деятельности в соответствии с их уставами (положениями), за исключением земель таких учреждений, переданных (используемых) для предпринимательской деятельности и других целей» ⁹³. (статья 353 НК РТ)

Как было отмечено ранее, земельный налог выполняет не только функцию пополнения доходов местных бюджетов, но также выполняет стимулирующую функцию, способствующую рациональному использованию сельскохозяйственных угодий, повышению их плодородия, производительности и контролю за экологической ситуацией, и тому подобное. Однако, многолетний опыт использования земельного налога выявил ряд проблем. Прежде всего, этот налог не стимулировал формирование и развитие более эффективных систем и

170

_

⁹³ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе,2022г.С.292.tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

методов землепользования. Это связано с тем, что ставки налога не зависят от доходного потенциала земельных участков в разных регионах и аграрных зонах страны и не учитывают их реальную рыночную стоимость. Ставки налога до сих пор не отражают полностью различия в местоположении и плодородии земельных угодий. Поэтому необходимо провести индексацию ставок земельного налога. Кроме того, наблюдается неравномерное и несправедливое распределение налоговой нагрузки по этому виду налога. Замечено, что налоговая нагрузка на сельскохозяйственные земли выше, чем на земли городов, поселков и промышленных территорий. Несмотря на то что земельный налог считается местным налогом, основной перечень льгот устанавливается централизованно, что уменьшает роль местных органов государственной власти в определении налоговой базы и создании благоприятной среды для экономической деятельности в сельских регионах страны.

В связи с вышесказанным, на наш взгляд, необходимо еще раз пересмотреть основные принципы налогообложения земель сельскохозяйственного назначения, которые являются базовым элементом, ключевым средством аграрного производства и ведущей сферой реального сектора экономики, а также важным фактором обеспечения продовольственной безопасности страны. Необходимо предоставить автономное и творческое право местным органам государственной власти в установлении и введении налога и налоговых льгот, но в рамках НК РТ.

Как было отмечено выше, в НК РТ содержится множество налоговых освобождений и льгот. Следует разрешить местным органам государственной власти предоставлять право на бесплатное землепользование коренным жителям горных регионов своих территорий с целью создания системы стимулов для рационального и эффективного использования земель сельскохозяйственного назначения и наращивания экологичного сельскохозяйственного производства.

Уровень жизни людей, проживающих на территории конкретного местного органа государственной власти, во многом зависит от уровня пополнения местного бюджета и, следовательно, от объема расходов, которые местные

органы власти могут направить на удовлетворение потребностей жителей. Учитывая многообразие регионов, сельских районов республики и зависящие от природных, социально-экономических И демографических факторов, возможности местных органов власти в разных регионах различаются по объему собственных бюджетных доходов. Обеспечение равномерного пополнения местных бюджетов можно достичь с помощью механизма «выравнивания» за счет республиканского бюджета или путем поиска дополнительных источников. Критерии таких стабильных источников местных бюджетов в большей степени соответствуют налоговым льготам на эффективное землепользование, что может привлекательность повысить инвестиционную И расширить предпринимательство, создавая мощную налоговую базу для налога на доходы. Часть налога на доходы субъектов данного региона можно направить на обеспечение устойчивости местных бюджетов.

По мере развития рынка земельных участков (рынка права собственности на землепользование), местные органы государственной власти могут своими решениями вносить уточнения в число оценочных зон и их границы, а также внести предложения по повышению или понижению нормативной стоимости земли, которая характеризует стоимость земельных участков в зависимости от их качества и местоположения, а также потенциальных доходов.

Другой вид налога на имущество, который относится к местным налогам, это налог на транспортные средства. Налогообложение транспортных средств имеет важное значение в налоговой системе страны. Это связано не только с необходимостью обеспечения стабильной доходной части бюджета, но и с регулированием рынка транспортных средств и его услуг. Лица, владеющие или использующие транспортные средства, являются плательщиками этого налога (статья 357 НК РТ).

Величина транспортного налога зависит от мощности двигателя, грузоподъемности подвижного состава транспортных средств. Плательщиками этого налога могут быть как физические, так и юридические лица, включая иностранные юридические лица, граждане, а также лица без гражданства.

Экономическое содержание данного налога заключается в компенсации со стороны владельцев и пользователей транспортных средств за вред, наносимый окружающей среде и дорожному покрытию. Другими словами, хотя подобная компенсация осуществляется через акцизы на бензин и налоги на автомобили, транспортный налог призван возместить государству расходы, связанные с подвижным составом транспортных средств. Транспортный налог также служит источником формирования дорожных фондов, которые используются для поддержания качественного состояния автомобильных дорог, реконструкции, строительства новых дорог и сооружений, а также для управленческих расходов, связанных с организацией и управлением дорожным хозяйством. Таким образом, с экономической точки зрения транспортный налог «Особая возмездность» обоснованным. представляет существенную особенность транспортного налога, озночающая, что собранные средства должны быть направлены строго на целевое использование, прежде всего на обеспечение качественного дорожного покрытия и охрану окружающей среды.

В современных условиях приоритетными должны быть регулирующие функции, которые направлены не только на обеспечение конституционных прав и свобод граждан республики, но и на решение экологических проблем. Следует отметить, что транспортный налог в республике имеет тенденцию к росту и становится каждый год все более важным источником доходов государственного 3a бюджета. последние наблюдается ГОДЫ увеличение зарегистрированных транспортных средств на физических лиц. Например, в 2021 году на 1000 человек приходилось 46 легковых автомобилей, что против 38 единиц в 2010 году, что означает увеличение на 8 единиц. Значительный рост этого показателя наблюдается в Горно-Бадахшанской автономной области (ГБАО), где за период 2010-2021 годов он увеличился с 24 до 46 единиц, почти вдвое. Число автомобилей на 1000 человек в 2021 году в Согдийской области составило 58, что на 12 единиц больше, чем в 2010 году. В других регионах республики также наблюдается тенденция к увеличению числа легковых автомобилей, что указывает на налоговые льготы, связанные с их приобретением.

Таблица 3.3.2. - Обеспеченность населения легковыми индивидуальными автомобилями в Республике Таджикистан (в рассчете на 1000 человек наличного населения), штук

	2010	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
По республике	38	43	48	44	43	46	45	46
в том числе:								
ГБАО	24	36	47	38	39	46	45	46
Согдийская область	46	56	64	58	58	58	58	58
Хатлонская область	27	28	30	29	28	28	28	28
г. Душанбе	53	67	73	69	68	82	80	61
РРП	38	40	44	39	38	44	43	50

Источник: Статистический ежегодник Республики Таджикистан. - Душанбе, 2022. - С. 303.

«Объектами налогообложения являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, железнодорожные локомотивы, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, моторные сани, моторные лодки и другие водные и воздушные транспортные средства (далее в настоящей главе - транспортные средства), перечень которых определяется Правительством Республики Таджикистан». (статья 358 НК РТ). Мощность двигателя, которая выражается в лошадиных силах или объем потребления электроэнергии является налоговой базой обложения. (статья 359 НК РТ.)

В рамках действующего НК РТ все владельцы транспортных средств обязаны платить транспортный налог и вносить вклад в пополнение местного бюджета. Вместе с тем, некоторые владельцы транспортных средств имеют льготы по транспортному налогу, т.е., освобождаются от уплаты данного налога. Следует отметить, что льготирование транспортного налога в основном имеет социальный характер. Введение льгот предоставляет возможность сэкономить определенную сумму денег для тех автовладельцев, которые используют мощные транспортные средства. Но и владельцам небольших транспортных средств льготы будут приятным бонусом. Следовательно, вопросы введения

преимуществ актуальны для плательщиков налога на транспорт, особенно с небольшими доходами.

В соответствие с статьей 361. НК РТ «...от налогообложения освобождаются следующие транспортные средства:

- тракторы, зерноуборочные, хлопкоуборочные и специальные комбайны с двигателями, используемые в сельском хозяйстве;
- автобусы и троллейбусы, используемые предприятиями автотранспорта общего пользования для перевозки пассажиров;
- специализированные медицинские транспортные средства;
- поставленные на учёт специальные военные транспортные средства и специальная военная техника; один легковой автомобиль, принадлежащий инвалиду группу I или II; промышленный железнодорожный транспорт (за исключением локомотивов);
- один легковой автомобиль, независимо от мощности двигателя, являющийся собственностью Героя Советского Союза, Героя Социалистического Труда, «Кахрамони Точикистон», обладателя ордена «Ситораи Президенти Точикистон», ордена «Зарринтодж», ордена «Исмоили Сомони», участника Великой Отечественной Войны 1941-1945 годов, приравненных к нему лица, Союза Советских участники других военных операций ПО зашите Республик, Социалистических воины-интернационалисты, участники последствий катастрофы Чернобыльской атомной ликвидации электростанции»⁹⁴.

Как видно из статьи 361.НК РТ налоговые льготы предоставлены сельскохозяйственным предприятиям, которые относятся к категориям производителей сельскохозяйственной продукции. Например, налоговые освобождения относятся к тракторам, комбайнам, и прочей специальной техники, применяемые в процессе сельскохозяйственного производство. Это очень важно, когда в условиях перехода экономики страны на стадию

⁹⁴ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе,2022г.С.297-298. /tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

индустриально-аграрного развития, все более возрастает необходимость ускорения индустриальной трансформации сферы аграрной экономики республики. Эти льготы будут способствовать финансовым и инвестиционным возможностям хозяйствующих субъектов, сельхозпроизводителям в укрепление своей материально-технической базы производство, комплектации системы сельскохозяйственных машин, тем самым модернизации техникотехнологической основы аграрного производства.

Налоговые освобождения от уплаты налога на подвижной состав общественного транспорта (автобусы и троллейбусы), а также медицинские транспортные средства предоставляют широкие возможности организациям общественного сектора регионов страны улучшить состояние этих средств и оказываемых ими услуг. В отдельных регионах республики можно заключить контракт на предоставление льгот владельцам автомобилей общественного значения частного сектора, например, маршруток и иных видов транспорта, которые используются в коммерческих целях.

Выводы по третьей главе:

1. Современный этап развития налоговой системы начался с введения в действие с 1 января 2022 года нового НК РТ. Данный кодекс определяет налогообложения организационно-правовые И экономические основы (установление, изменение, отмена, исчисление и уплата налогов), соблюдение налоговых обязательств, a также основные направления стимулирования хозяйственной деятельности на новом этапе развития Республики Таджикистан. В новой редакции НК РТ, с целью ускоренной индустриализации страны, развития предпринимательства и инвестиций, а также создания новых рабочих мест, впервые в период независимости не только сохранены налоговые льготы, но и, несмотря на их отрицательное влияние, на доходную часть государственного бюджета, предусмотрено множество других льгот. Наряду с этим количество налогов сократилось с 10 наименований до 7, а ставки некоторых из них были снижены. С введением в действие нового НК РТ произошла прозрачная регламентация вопросов применения основных налогов.

Элементами, характеризующими современную налоговую систему республики, является то, что налогоплательщики в соответствии с НК РТ имеют право бесплатно получать информацию о порядке и регламентах действующих налогов, порядках исчисления и уплаты налогов, а также формы налоговой отчетности. Они также могут использовать налоговые льготы в случае наличия законных оснований и требовать компенсации за ущерб, причиненный налоговыми органами в результате незаконных действий и т. д.

- 2. Налоговая реформа в Республике Таджикистан, в условиях обеспечения ускоренной индустриализации страны, должна включать в себя, прежде всего, вопросы активизации стимулирующей функции налогов. Повышение уровня налоговой нагрузки на налогоплательщиков может ограничивать деятельность субъектов экономики в организации расширенного воспроизводственного процесса. В данном случае можно говорить о том, что проводимая на сегодняшний день налоговая политика ориентирована не только на обеспечение финансовых ресурсов для решения стратегических направлений экономического роста, но и на удовлетворение текущих потребностей. Принятие мер по снижению налоговой нагрузки, которое должно быть основной целью налоговой реформы, способствует росту экономики и объему производства ВВП. Для оценки проявления стимулирующей функции налога можно использовать налогообложения, показатель эластичности который отражает изменения налоговых поступлений в зависимости от изменения, например, объема BB Π . Эластичность налогообложения роста количественно характеризует изменение каждого процента или пункта налоговых поступлений при изменении ВВП на один процент в условиях стабильности налоговой системы.
- 3. В перечне налоговых льгот по доходам хозяйствующих субъектов есть положение, которое можно не рассматривать как налоговую льготу в прямом смысле, поскольку освобождение или преимущество для налогоплательщиков предусмотрено для смежных событий и операций. Например, в статье 196 НК РТ устанавливается право налогоплательщиков произвести вычет расходов,

осуществление научных исследований ИЛИ направленных на опытноконструкторских работ, связанных с приобретением доходов. Однако вычет не распространяется на расходы, связанные с приобретением основных средств, их установкой и другими капитальными расходами. Основанием для таких вычетов являются техническое задание и проектно-сметная документация, а также акты приемки завершенных этапов таких работ. Такой механизм налогообложения, в частности вычетов в отношении расходов на научные исследования, проектные разработки и опытно-конструкторские работы, способствует стимулированию индустриально-инновационного развития отраслей экономики, что является необходимым условием создания благоприятной среды для перехода экономики страны индустриально-аграрную стадию развития реализацию индустриально-инновационного сценария развития экономики республики.

- 4. Проведенный анализ налоговой отчетности подтвердил, что информация, содержащаяся в ней, не предоставляет достаточной основы для количественной оценки многих статей налоговых расходов. В настоящее время существующие формы отчетности не могут полноценно отразить потери бюджета, связанные с предоставлением налоговых льгот. В связи с этим, мы пришли к следующим выводам и предложениям:
- А) Введение налоговых льгот и освобождений обычно противоречит основными принципами или качественными свойствами налоговой системы. Например, противоречит с принципами нейтральности, справедливости, эффективности и т.д.
- Б) Введение налоговых льгот не обусловливает прямых расходов государственного бюджета, а становится причиной снижение объема поступлений в государственный бюджет. Следовательно, налоговые льготы в рамках налоговой системы имеют форму как финансовую помощь государство агентам экономики налогоплательщикам, или косвенную форму инвестиции.
- В) Идея учета и документирования налоговых расходов бюджета подразумевает необходимость систематизации и предоставления отчетности по этим расходам. Обеспечение информацией о налоговых расходах бюджета

открывает возможность выбора наиболее эффективного варианта из множества альтернативных подходов для решения социально-экономических задач.

- Г) Налоговое законодательство Республики Таджикистан содержит в себе большое число положений во всех его разделах, которое предоставляет налоговые льготы почти по всем видам налогов и в последние годы наблюдается тенденция расширение использование налоговых льгот и освобождений. Однако можно заметить, что использование льгот по основным налогам увеличивается опережающим темпами, чем росту налоговых поступлений по соответствующим видам налогов и др.
- 5. Вышеуказанные положения (проблемы) вызывают необходимость разработки концепции налоговых расходов бюджета в отечественной практике и принятия соответствующих действенных мер по повышению эффективности предоставляемых налоговых льгот. Использование концепции налоговых расходов бюджета, на наш взгляд, предполагает внедрение следующих ключевых мероприятий: пересмотр и установление основной структуры основных налогов; выделение из основной структуры позиций налоговых расходов, а также смешанных статей, которые объединяют элементы основной льгот; проведение комплексной оценки структуры и потерь доходов государственного бюджета otвведения налоговых льгот прочих освобождений; предоставление ясных отчетов о налоговых расходах с обеспечением доступности для граждан; использование информации налоговых расходах в ходе бюджетного процесса.

Как было отмечено выше, в НК РТ установлено большое количество налоговых льгот и освобождений. Местным органам государственной власти следует разрешить предоставлять право на бесплатное землепользование коренным жителям горных регионов своих территорий, чтобы создать систему стимулов для рационального и эффективного использования земель сельскохозяйственного назначения с целью наращивания экологического сельскохозяйственного производства. Местные налоги и применение в них льгот

имеют свои общие особенности, которые наблюдаются во всех странах мира. Характерными особенностями являются следующее:

- 1. Существование лготь в местных налогах и его рациональное сочетание с республиканскими налогами, способствует эффективному использованию потенциала регионов страны (административно-территориальных образованиий), тем самым способствует обеспечении финансовой устойчивости местных бюджетов;
- 2. Увеличение числа налогоплательщиков, которые обеспечивают уплату местных налогов среди всех хозяйствующих субъектов и видов деятельности в экономике региона;
- 3. Налоговая инициатива, которая предусмотрена в законодательном акте о налогообложении о праве органов местной государственной власти устанавливать местные налоги, реализует интересы регионов в автономном обесепечении развития стратегических отраслей и секторов экономики региона.

ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

4.1. Институциональные механизмы конструкции налоговых льгот

Для реализации практического потенциала налоговой системы любой страны применяет на практике все инструменты, заложенные в теории налогов. Это и рационально, потому что научнообоснованное использование всего инструментария позволяет правительству повысить уровень доверия общества и бизнеса к государственной власти, что является важнейшим условием и фактором, способствующим динамичному развитию экономики страны. В системе инструментариев налогообложения налоговые льготы являются более практическими инструментами, которые используются для выделения приоритетных направлений экономической деятельности в отраслях экономики и в обеспечении их развития. В данном контексте мы попытаемся рассмотреть и обосновать пути совершенствования законодательной конструкции и элементного состава налоговых Налоговые льготы выступают важным инструментом по той причине, что ИΧ использование правительством позволяет оказать влияние на сбалансированность финансовой системы государства в целом и формирование культуры уплаты налогов.

Однако экономической литературе существует разногласие инструмента. Bo относительно использования ЭТОГО многих научных мнение 95 , исследованиях встречается ЧТО налоговые льготы, как теоретическом, так и в практическом аспекте имеют грубые недостатки:

а) В теоретическом аспекте введение налоговых льгот направлено на нарушение принципов налогообложения, искажает принятие предпринимательских решений и иногда становится регрессивными и т.д.;

181

⁹⁵ Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 487 с. - (Серия «Magister»); Бабаев Х.С. О взаимосвязи инвестиционной привлекательности свободных экономических зон и фискальной политики государства/ Х.С. Бабаев //Вестник ТГУПБП. - № 3 (59), 2014. - С.116-122.

б) В практическом аспекте они часто являются неэффективными, подавляют конкуренцию, затрудняют процесс налогового администрирования, создают предпосылки для злоупотреблений, коррупции и т.д.

В действительности для разных экономических систем проблема использования налоговых льгот существует. Например, И. Ланг (профессор Кельнского университета) заявил о недопустимости включения налоговых льгот в законодательные акты о налогообложении для стран Центральной и Восточной Европы с развивающейся экономикой ⁹⁶. Представители Гарвардской школы экономики (У. Хасси и Д. Любик) в основах международного налогового кодекса осторожно относятся к использованию налоговых льгот и отмечают необходимость их введения с учетом национальных особенностей и менталитета страны ⁹⁷.

Однако, несмотря на все противоречивые мнения исследователей и экспертов, практическое использование налоговых льгот как инструмента стимулирования экономического развития и как фактор повышения её конкурентоспособности наблюдается во всех странах. В странах, имеющих развитую экономику, налоговые льготы вводятся в основном для активизации спроса (физических лиц) и инвестиционно-инновационной деятельности (налоговые кредиты инвестиционного характера, ускоренная амортизация и др.). В странах, которые находятся в переходной экономике, применяются налоговые льготы с целью активизации предложения (юридических лиц) и они часто привязывают к видам экономической деятельности, территориям, а также к определённым предприятиям. Применяются, они также для привлечения иностранных инвестиций. В этих странах ограничено использование налоговых льгот для стимулирования спроса. Таким образом, вопросы правомерности использования налоговых льгот в мировой практике закрыты, открытыми

⁹⁶ Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Иоахим Ланг: Пер. с нем. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С. 5.

⁹⁷ Хасси У.М. Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса / Уорд М. Хасси. Дональд С. Любик: Пер. с англ. Кембридж: Еарвардский университет, 1992. С. 16.

являются только проблемы способов и механизмов введения налоговых льгот, его элементный состав и особенности их правового урегулирования.

Следует отметить, что в теории налогообложения уделяется мало внимания научному обоснованию понятия конструкции (дизайна) налоговых льгот. В экономических исследованиях специалистов в области налоговых отношений трудно найти его определение. Раскрытие содержания конструкции (дизайна) налоговых льгот имеет очень важное теоретическое и практическое значение в системе налогообложения. Причины важности данного понятия являются следующими:

- Льгота в системе элементов налога, выступая во взаимосвязи с другими элементами, принимает системное свойство. Следовательно, конструкция (дизайн) налоговых льгот должна базироваться на системном подходе;
- Обоснованное построение конструкции налоговой льготы формирует базу или предпосылки, способствующие достижению цели и назначения налоговых льгот и, повышает их эффективность использования;
- Любое исключение из общих правил налогообложения создает условия для возникновения коррупционных отношений. Поэтому конструкция (дизайн) налоговой льготы должна снижать «коррупционную устойчивость» этого инструмента;
- Конструкция (дизайн) налоговой льготы должна соответствовать принципу законности и подлежать законодательному урегулированию, обеспечивая тем самым практический аспект применения льгот.

Установление формальных свойств налоговых льгот, охватывающих в себя элементную структуру льгот и структурно-функциональные взаимосвязи этих элементов, которые в совокупности отражают стимулирующий инструмент налоговых льгот, называется конструкцией (дизайном) налоговых льгот. Налоговые льготы выступают как стимулирующий инструмент с точки зрения государства и как инструмент снижения уровня налоговых обязательств с точки зрения налогоплательщиков.

Построение конструкции налоговых льгот должно опираться на научнообоснованные принципы их установления, которые приведены в рисунке 4.1.1.

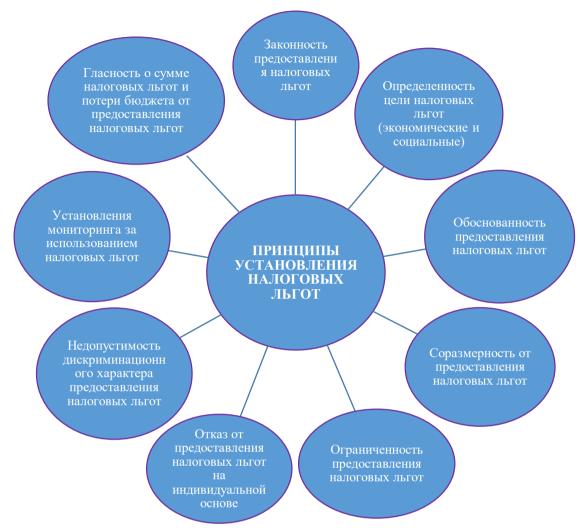


Рисунок 4.1.1. - Основополагающие принципы установления налоговых льгот

Источник: составлено автором

Соблюдение перечисленных принципов, представленных на рисунке 4.1.1. способствует повышению эффективности применения налоговых льгот в экономике страны.

В связи с этим принципиальным и исключительно важным моментом является обоснованное И корректное законодательное урегулирование конструкции (дизайна) налоговых льгот с учетом перечисленных принципов. В ЭТОМ случае определения норм законодательства, направленного на урегулирование налоговых льгот, должны соответствовать следующим требованиям:

Первое – это законодательная идентификация (узнаваемость) льгот, что имеет важное практическое значение. Для ученых и практиков, интересующихся теоретическими основаниями отнесения к налоговым льготам того или иного инструмента налогового регулирования, которые отражены в законодательстве о налогообложении в целом, такие общие положения бывают бесполезными. Им необходимо более конкретные нормы законодательства, которые позволяют определить льготу. Так как во многих странах ресурсы, освобождаемые от налогообложения вследствие введения налоговых льгот, требуют специального учета. В связи с этим возникают два возможных варианта законодательной идентификации льгот:

- а) непосредственное или прямое введение специальных статей в налоговом кодексе для каждого налога;
- б) определение термина «налоговая льгота» и ее видов в законодательном акте без введения систематизированных видов льгот для каждого налога.

Именно второй вариант нашел отражение в НК РТ, который можно считать менее предпочтительным. В результате этого, с точки зрения теории, передача функции определения перечня налоговых льгот исполнительной, государственной власти является недопустимой.

Второе, отсутствие норм косвенного (непрямого) действия. Законодательные нормы, которые регламентирует налоговые льготы, должны быть установлены без отсылок к каким-либо иным нормативно-правовым актам, принятие которых относится к полномочиям органов государственной исполнительной власти (правительство, министерства, налоговому органу и т.п.).

Несоблюдение этого требования обусловливает не только искажение, но и снижает уровень реализации основных идей законодателя. Кроме того, отсутствие норм непрямого действия относительно установление налоговых льгот порождает коррупционные риски, активизирует коррупционные отношения.

Третье, условие и ограничения для использования перечней льгот, которые конкретно не отражаются в описании в законодательном акте, порождают коррупционные риски. Поэтому выполнение этого требования является обязательным и имеет антикоррупционную направленность.

Конструкция или дизайн льгот тесно связан с методом их предоставления, который быть может автоматическим или дискреционным. Если законодательстве четко прописаны критерии, условия и правила использования налоговых льгот, то такие льготы называются автоматическими. В соответствии с требованиями, предусмотренными в законодательном акте, налогоплательщик автоматически приобретает право на переход К льготному налогообложения. В ряде стран налогоплательщики могут только подать заявление на получение статуса освобождения от налогов и представить отчеты об использовании льгот. Такой метод предоставления налоговых льгот широко распространен.

Что касается дискреционного метода предоставления налоговых льгот, то он осуществляется органами налоговой службы (или министерством финансов), которые имеют полномочия на введение налоговых льгот. Государственные органы, обладающие полномочиями по предоставлению налоговых льгот, должны более детально и прозрачно анализировать и оценивать сложившуюся ситуацию на основе сбора и обработки информации и фактов, а затем применять действующие законодательные нормы к выявленным фактам. При этом важно не допускать возникновение коррупционных отношений и злоупотреблений властью. Общественные или государственные интересы и благо, а не личные государственных служащих, корыстные интересы должны определять содержание и траекторию применения дискреционного метода предоставления налоговых льгот. Однако при использовании дискреционных методов и стимулов налоговых льгот требуется определенная административная нагрузка, и низкий уровень прозрачности может создавать множество рычагов для злоупотреблений и увеличивать риски коррупции.

Следовательно, автоматический метод предоставления льгот по сравнению с дискреционным методом являются более объективным, особенно, когда институциональная среда экономики страны несовершенная и неэффективная. С целью организации эффективного автоматического метода предоставление налоговых льгот следует более конкретно прописать в законодательстве налогообложение элементную структуру льгот, определить четкие правила и ответственности за его использование и реализации намеренной цели льгот. Однако, следует отметить, что на практике в чистом виде эти методы (автоматический и дискреционный) не существуют, их использование во многих случаях сочетается, что дополняет друг друга. Но в этих случаях организация прозрачности и предвидение результатов введение налоговых льгот (оказание положительного воздействия на поведение налогоплательщиков) должно быть обеспеченно. В связи с этим квалификационные условия, обеспечивающие стимулирования должны четко установить и подробно описать правила, чтобы, позволило бы четко предусмотреть инвесторам приобретение налоговых льгот, или, они могли определить и конкретизировать свою деятельность, чтобы получить конкретные льготы.

Необходимо отметить, что конструкции или дизайн, а также соответствующая структура налоговых льгот в большинстве случаев определяются конкретным видом налоговых льгот и его специфики, в котором функционирует конкретный тип льгот.

Для обеспечения прозрачности налоговых льгот, целесообразным, по нашему мнению, является выделение ряда основных его элементов:

1. Для эффективного введения налоговых льгот необходимо определить причину и конкретизировать цель и ожидаемый результат от их использования. Процесс введения налоговых льгот должен основываться на анализе условий, целей и задач, которые они должны решать. Необходимо выявить конкретные приоритеты национального значения, для которых предусматривается налоговое стимулирование, а также определить, какие результаты государство ожидает получить, предоставляя такие стимулы субъектам экономики. Важно, чтобы

цели и ожидаемые результаты были четко сформулированы, чтобы избежать двусмысленных интерпретаций. Именно это определяет эффективность предоставления налоговых льгот. Основные элементы налоговых льгот обычно устанавливаются налоговым законодательством (в данном случае НК РТ) совместно с МФ РТ или другими компетентными органами, которые считают необходимым предоставление этих льгот. Такой подход к введению налоговых льгот позволяет государству более четко определить свои цели и ожидания от использования данного инструмента налоговой политики, что в свою очередь способствует более эффективному управлению налоговой системой и достижению желаемых результатов.

- 2. Субъект льгот (бенефициар) является обязательным элементом налоговых льгот. В законодательном акте должны быть четко описаны критерии отнесения налогоплательщиков к группе, которым предоставляются льготы. Другим словами, это является требованием, позволяющим отделить получателей льгот от других плательщиков налога. Если налоговые льготы имеют отраслевое направление, то при предоставлении налоговых льгот важным является установление конкретного кода определенного вида экономической деятельности.
- 3. Условия для приобретения налоговых льгот должны включать конкретные виды критериев (условий), по которым определяется соответствие деятельности налогоплательщика условиям для предоставления этих льгот. Перечень налоговых льгот должен быть установлен со стороны профильных органов государственной власти, министерств (органов, инициирующих предоставление льгот). Разработка видов льгот должна быть проведена таким образом, чтобы минимизировать возможность возникновения коррупционных рисков в процессе реализации стимулирующей функции налоговых льгот и злоупотреблений со стороны налогоплательщиков.
- 4. Объектом льгот является конкретный вид объекта налогообложения. Например, налоговая льгота, направленная на освобождение от налога на

- прибыль (доход) хозяйствующих субъектов, прежде всего предприятий, где работают инвалиды, где объектом льготы выступает прибыль (доход).
- 5. Ставки льгот являются обязательным элементом. Примером такого элемента является предоставление льгот в виде налоговой скидки или налогового кредита. Эти ставки отражают уровень (процент) уменьшения налоговой базы или размера налога на прибыль, который подлежит уплате.
- 6. Механизм предоставления налоговых льгот включает (в основном) механизм определения той части дохода, прибыли, имущества и т.д., для которой предусмотрено освобождение от уплаты налога. Важным моментом является или действий, которые позволяют четкое описание этих механизмов налогоплательщику планировать свои налоговые платежи и принимать решение об использовании или неиспользовании таких льгот. В рамках установленных условий и ожидаемых результатов налоговых льгот НК Правительстве РТ и МФ РТ должны разработать механизмы и способы образом, чтобы были реализации ЛЬГОТ таким они простыми администрировании и понятными для участников налоговых отношений.
- 7. Важным аспектом является конкретизация момента начала осуществления налоговых льгот, а также их срока действия. Установление точной даты начала применения налоговых стимулов может зависеть от различных факторов, таких как начало финансового года, момент получения первого дохода, приобретение актива и другие. От этого зависит процесс бюджетного прогнозирования и налогового планирования деятельности налогоплательщиков. В целом, установление даты начала и срока действия налоговых льгот имеет большое значение для достижения поставленных целей и стимулирующей функции налогов. В нормативно-правовых актах о налогообложении также важно предусмотреть право налогоплательщика на получение новых льгот после окончания срока действия ранее предоставленных льгот. Конкретизация даты начала и срока действия налоговых льгот помогает снизить уровень правовых и социальных конфликтов.

Многие налоговые льготы должны иметь установленный срок действия. Если такой срок не предусмотрен в законодательстве о налогообложении, то такие льготы не следует считать налоговыми льготами, и они будут рассматриваться как базовая (нормативная) структура налога. Иногда бывает так, что в налоговом периоде сумма таких льгот, как налоговая скидка или налоговый кредит, превышает сумму налоговой базы. В таких случаях необходимо четко определить период, в течение которого можно применять льготы после завершения налогового периода. Для установления этого элемента должны участвовать все министерства, задействованные в разработке конструкции или дизайна налоговой льготы.

- 8. Правовая регламентация учета налоговых льгот и их особенностей является важным аспектом, так как налоговые льготы всегда подвергаются Поэтому внимательному контролю. законодательное регулирование особенностей учета природы налоговых выполнение льгот И **BCEX** дополнительных условий является необходимым требованием.
- 9. Установление алгоритма заполнения отчетности по налоговым льготам также представляет собой важное требование. Прозрачность и простота заполнения отчетности по налоговым льготам обеспечивают информативность для контроля за использованием льгот. Оформлением отчетности по налоговым льготам должны заниматься налоговые органы, а отчетность по основным результативным показателям должна отправляться В соответствующие министерства, инициирующие предоставление ЛЬГОТ И занимающиеся мониторингом использования. Результативные показатели ИХ устанавливаться до предоставления льгот, во время действия льгот и после их окончания. К таким результативным показателям относятся объем выручки от реализации товаров и услуг, объем реализации экспортной продукции, объем инвестиций в основной капитал, уровень занятости, фонд оплаты труда, объем прибыли до уплаты налога, сумма уплаченных налогов и другие.

Периодическое предоставление такой отчетности должно способствовать информационному обеспечению деятельности профильных министерств.

Поэтому налоговые органы должны тщательно следить за подачей отчетности, чтобы обеспечить проведение мониторинга реализации целей и задач предоставления налоговых льгот. Налоговые органы должны принимать отчеты с целью выявления объектов налогообложения и налоговых обязательств, а не для иных целей.

- 10. Мониторинг введенных налоговых льгот и их использование плательщиками налогов должны осуществлять как налоговые органы, так и профильные министерства, которые инициировали предоставление льгот. Проведение непрерывного мониторинга, несмотря на административные расходы, является необходимым, поскольку оно не только дисциплинирует плательщиков налогов в отношении выполнения, взятых на себя обязательств, но также направлено на выявление злоупотреблений и мошенничества в отношении использования налоговых льгот.
- 11. Важность наличия чувства ответственности за злоупотребление и мошенничество при использовании налоговых льгот, а также за неисполнение целей или условий стимулирования, представляет собой важное требование. Это сложный вопрос, однако, важность его заключается в том, что законодательная И злоупотребления урегулирование ответственности за мошенничество стимулирует налогоплательщиков К оиткнисп обдуманных решений относительно использования или невыполнения налоговых льгот.
- 12. Сложность вопроса состоит в том, что практически сложно найти механизм реализации ответственности, особенно в аспекте невыполнения цели и задач налогового стимулирования. Но введение механизма ответственности необходимо, так как неправильное использование ресурсов, освобожденных от налогообложения вследствие предоставления льгот, можно рассматривать как уклонение от уплаты налогов.

Следует отметить, что четкость и объективность установления всех предыдущих элементов налоговых льгот определяют эффективность работы механизма ответственности.

Таким образом, в перечисленных выше элементах налоговых льгот должны отражаться цели и задачи конструкции льгот. Основными целями конструкции или дизайна налоговых льгот должны быть:

- Достижение конечного результата, на который направлены налоговые льготы или стимулирование;
- Обеспечение тесной связи между налоговыми льготами (льготным налогообложением) и приоритетными отраслями национальной экономики страны;
- Сведение к минимуму негативных последствий, которые могут возникнуть вследствие налогового стимулирования для общества и экономической эффективности;
- Обеспечение принципа справедливости в предоставлении и использовании налоговых льгот;
- Предотвращение дискриминации при отборе хозяйствующих субъектов в системе стимулирования;
- Нейтрализация случаев возможного злоупотребления со стороны государственных служащих и коррупционных рисков;
- Обеспечение адресности налоговых льгот и прозрачности при их введении и применении.

Обеспечение прозрачности ЛЬГОТ повышает уровень доверия хозяйствующих субъектов к системе налогового стимулирования. Понимание аспектов налоговых льгот всеми налогоплательщиками более привлекательно, чем обеспечение скрытости их элементов. Повышенный уровень прозрачности предоставления налоговых льгот, В конечном счете, определяет результативность налогового стимулирования. Прозрачность в способах и механизмах введения и использования налоговых льгот увеличивает количество конечных бенефициариев, тем самым обеспечивая достижение целей налоговых льгот. В противном случае результат может быть иным.

Таким образом, основными базовыми предпосылками эффективной конструкции (дизайна) налоговых льгот являются:

- разработка обоснованной стратегии достижения поставленных целей и задач;
- политическая воля для организации эффективного налогового стимулирования и его администрирования;
 - соответствующие средства для выполнения этих задач.

Осуществление на практике перечисленных составляющих элементов налоговых льгот и стимулирование достигается в результате совместной деятельности и усилий МЭТ РТ, МФ РТ, НК при Правительстве РТ и других профильных министерств. Однако, все эти министерства имеют разные взгляды на введение налоговых льгот и налоговое стимулирование. Например, МЭТ РТ наиболее заинтересован во введение налоговых льгот, так как это предоставляет широкие возможности субъектам предпринимательского сектора экономики меньше платить в государственный бюджет, и больше инвестировать в развитие экономики. МФ РТ стремится защищать интересы бюджета и можно сказать, что это министерство не очень склонно к введению льгот. НК при Правительстве РТ администрирует, устанавливает численность участников льготного налогообложения и объектов льготного налогообложения, что повышает его объем работы и снижает уровень текущего пополнения государственного бюджета.

В связи с этим, все функции и полномочия органов государственной власти должны быть направленны на построение общей конструкции или дизайна налоговых льгот и устанавливать порядок их деятельности налоговым законодательством, а не в разобщенных нормативно-правовых актах. В результате чего снижается уровень или вероятность появления правовых конфликтов, что, в конечном счете, предоставляет возможность в более полной реализации функции контроля и мониторинга налоговых органов и соответствующих министерств.

Теперь остановимся на раскрытии еще одной особенности налоговых льгот как факультативного элемента законодательной конструкции. Как отмечает российский ученный-экономист, специалист в области налоговых отношений А.

- В. Брызгалин «налог как комплексное экономико-правовое явление, включает в себе совокупность взаимодействующих составляющих элементов налога, имеющий самостоятельное правовое значение. Он выделяет следующие группы элементов:
- основные или обязательные элементы: налогоплательщик, объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, срок уплаты налога;
- факультативные элементы: не обязательные элементы налога, но могут быть установлены в законодательных актах о налогообложение;
- дополнительные элементы налога: предмет налога, масштаб налога, единица налога, источник налога, налоговый оклад, получатель налога» ⁹⁸.

Другой российский ученый Ю. А. Крохина, группируя налоги, к факультативным элементам относит особенные элементы, которые характерны только для конкретного налога, налоговые льготы и налоговые освобождения он относит к факултативным элементам⁹⁹.

В связи с этим, на наш взгляд, факультативные элементы представляют собой элементы структуры налога, более конкретизирующие и уточняющие налоговое обязательство, которое не оказывает сильного воздействия на его институционализацию и определенность. К факультативным элементам можно отнести дополнительные признаки, характеризующие внешние случаи возникновения правонарушения (время, место, способ, орудия и средства, при помощи которого совершается опасные деяние), которые отражаются в специальных статьях законодательных актов.

Мы выше не раз отмечали, что введение налоговых льгот снижает уровень налоговой нагрузки на определенные категории налогоплательщиков и, поэтому выступает инструментом реализации регулирующей функции налога. В данном случае, можно говорить, т.е., в случае отсутствия льгот, о нейтральности

⁹⁸ Налоги и налоговое право. / Под ред. А.В. Брызгалина. М. 1997. - 600 с., С 243.

⁹⁹ Крохина Ю.А. Налоговая оптимизация: право, запрет или баланс интересов? / Ю.А. Крохина // Законодательство, 2014. № 5- С 65-72.

налоговой системы. Наличие групп обязательных элементов налога дополняют существующие группы факультативных элементов и раскрытие последних в процессе установлении налога не обязательна, но возможна. В налоговых законодательных актах в необходимых случаях можно предусматривать которые являются самым распространенным налоговые льготы, факультативного элемента, а также основанием для других элементов для их введения и предоставления. Несмотря на то, что налоговые льготы имеют факультативный характер И, выступая как элемент налогообложения, присутствуют в различных типах налогового льготирования механизмом взимания значительной части налоговых платежей. Все виды налоговых льгот направленны на снижение уровня налоговых обязательств или формирование благоприятных условий осуществления ДЛЯ деятельности хозяйствующих субъектов, определенных категорий налогоплательщиков.

4.2. Совершенствование способов контроля и администрирования налоговых льгот

Проблемы налоговых льгот, установление их оптимального уровня, перечень их элементов, а также вопросы целесообразности использования льгот в налоговых отношениях являются темами, которые постоянно обсуждаются в научных исследованиях, учебных материалах и практических кругах. Проблема выработки универсального подхода к конструкции налоговых льгот остается актуальной и вызывает дискуссии. Однако с течением времени были разработаны более адекватные модели и концепции для описания этой конструкции. Тем не менее, следует отметить, что некоторые вопросы, особенно связанные с администрированием и контролем налоговых льгот, остаются открытыми и требуют дальнейших исследований.

Во многих научных исследованиях, которые посвящены анализу и оценке налоговых льгот в контексте администрирования и контроля, сделан обобщенный вывод, о том, что присутствие налоговых льгот в составе налоговой

системы является спорной 100. По утверждению Э. Тодера, «...цели налоговой политики - справедливость, эффективность и простота - часто вступают в Прогрессивная налогообложения конфликт. система c широкой дифференциацией налоговых способствовать ставок, например, может справедливому налогообложению доходов, но негативно отражается на стимулах к труду и инвестициям. Однако цели налоговой политики могут одновременно сосуществовать случае ограничения использования узконаправленных налоговых льгот, поскольку именно последние нивелируют справедливость в налогообложении. Именно налоговые льготы позволяет плательщикам с одинаковой платежеспособностью (относительно дохода или потребления) платить разные суммы налогов. Они усложняют налоговую систему, провоцируют увеличение затрат на соблюдение законодательство плательщиками и администрирование налогов и как следствие снижают уровень дисциплины» ¹⁰¹. Представители международных присоединяются к аналогичным всего, ΜВФ ΜВФ прежде рекомендует, ЧТО «...любые исключения В применении налогового должны придаваться больше законодательства гласности, чем освобождений, тем выше сложность и больше простора для толкования закона, что снижает прозрачность» 102. Ряд авторов считают, что «...налоговые льготы подвергаются меньшему риску быть урезанными, измененными или в принципе ликвидированными в течение бюджетного года» 103. Для полного учета и

¹⁰⁰ Eric J. Toder. Ettlinger In Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures / Eric J. Toder, Bernard Wasow, Michael P. New York: The Century Founda¬tion Press, 2002. URL: http://tcf.org/assets/downloads/20020901-bad-breaks-all-around.pdf. P. 159; Re¬port to William J. Coyne: House of Representatives. Tax Policy: Tax Expenditures Deserve More Scru¬tiny. United States, General Accounting Office, Washington, 1994. URL: http://www.gao.gov/assets/160/ 154424.pdf; Estimates of Federal Tax Expendituresfor for Fiscal years 2009—2013 / Prepared by the Staff of the Joint Committee on taxation. U.S. government printing office. Washington, 2010. URL: https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3642.P. 5.

¹⁰¹ Eric J. Toder. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis / Presented at National Tax Asso¬ciation Meetings. Miami, Florida, November 19, 2005. URL: http://www.urban.org/UploadedPDF/ 411371_tax_expenditures.pdf. — P. 10.

¹⁰² Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2007. URL: http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf. C. 46.

¹⁰³ Schick Allen. Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework // OECD Journal on Budgeting. Vol. 7, No. 3, OECD, Paris, 2007. P. 15-17.

эффективного администрирования всех налоговых льгот, необходимы значительные усилия, а затраты, связанные с этими операциями, часто превышают получаемую выгоду. Помимо того, уровень и качество контроля за использованием налоговых льгот в значительной степени зависят от развития институциональной структуры национальной экономики.

Следует отметить, что популярность налоговых льгот в качестве инструмента налоговой политики практикуется как в высокодоходных, так и, в низкодоходных странах. Высокодоходные страны, в основном члены Организации экономического сотрудничества и развития, предпочитают использовать налоговые стимулы как часть налоговой системы и одну из форм государственной поддержки, основанной на государственных расходах (как недополученные налоговые поступления). В странах с высокими доходами объем налоговых расходов строго контролируется в рамках бюджетного процесса.

В странах, где доходы низкие и государственный долг высок, также применяются средства налогового стимулирования, что, в свою очередь, сужает возможность государства оказывать помощь малоимущим слоям населения. Изза того, что доходы бедных групп населения остаются ниже установленного порога, дающего право на использование таких стимулов, они не могут воспользоваться налоговыми льготами. В странах с низким уровнем доходов не всегда имеется систематизированный учет и контроль за налоговыми расходами, что также характерно для стран с переходной экономикой.

Адекватные расчеты показателей развития, предполагаемых к достижению в результате внедрения налоговых льгот на определенный временной период, недостаточно проводятся. Это объясняется сложностями в проведении необходимых расчетов, вызванными особенностями институциональной структуры участников налоговых отношений. Так как «конечный эффект от предоставления налоговых льгот в значительной мере зависит от поведенческой реакции как налогоплательщика, так и государственных директивных органов. Именно последнее принимают окончательное решение о предоставлении

налоговых льгот или увеличении государственных затрат, использовании средств, полученных вследствие отказа от налоговых льгот, на уменьшение налогов или на покрытие бюджетного дефицита»¹⁰⁴.

Весьма сложно предвидеть мотивацию и действия налогоплательщика, особенно в контексте решения использовать или не использовать налоговые предоставленные законодательством. Налоговые льготы, органы несут контроль законности предоставления ответственность за льгот, однако мониторинг социально-экономических показателей, заложенных в налоговых льготах, часто не имеет четкой конкретизации и отсутствует объективный метод расчета результатов использования налоговых льгот в каждом отдельном случае.

В экономической литературе, также встречаются мнения о том, что фактором, налоговые льготы не выступают важным повышающим инвестиционную привлекательность страны. Например, Д. Чу подчеркивает: «Такие факторы, как экономическая и политическая стабильность вместе с развитой инфраструктурой, качественной рабочей силой и природными ресурсами, играют решающую роль для принятия решения об инвестировании. При интересует эффективное ЭТОМ некоторых инвесторов скорее администрирование налогов вкупе с низкими налоговыми ставками, чем налоговые льготы» 105 .

Проблемы администрирования и контроля использования налоговых льгот, на наш взгляд, можно представить следующим образом:

- являются изменчивой, не постоянной величиной, направленной на уменьшение размера налоговых поступлений, что оказывает воздействие на бюджетную устойчивость;
- > имеют приоритет перед прямыми расходами государственного бюджета;

Policy Background and Practices / Tax Expenditures in OECD Countries. URL: http://www.planejamento.

gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/QECD_Tax.pdf. P. 27.

¹⁰⁵ Chua D. Tax Incentives / Tax Policy Handbook. Tax Policy Division FAD IMF. Washington D.C., 1995. P. 166.

- подвержены изменениям в целевом использовании, переходу из одного списка учета
 в другой, что создает вопросы идентификации и отслеживания;
- имеют низкую интеграцию в стандартные процедуры бюджетирования, что может снижать уровень прозрачности их учета;
- часто не координируются между разными видами налоговых льгот, что может оказывать негативное воздействие на эффективность распределения бюджетных ресурсов;
- предоставленные ранее льготы могут утратить свою актуальность в результате изменений в налоговой системе и не соответствовать реальной социальноэкономической ситуации;
- > создают дополнительные административные бремена для налоговой системы;
- > способствуют уклонению от уплаты налогов;
- > могут подрывать принцип справедливости в налогообложении;
- могут оказывать отрицательное воздействие на налоговую дисциплину среди налогоплательщиков;
- создают условия для возникновения злоупотреблений властью и лоббирования корыстных интересов государственных служащих;
- » представляют трудности в оценке окончательной эффективности введения налоговых льгот.

Эти названные проблемы налоговых льгот на различных уровнях получили исследование в трудах ученых-экономистов в области налоговых отношений и налогообложения. В рамках названных проблем обоснованным можно считать вопрос об отказе использования налоговых льгот, что является простым способом или путем решения проблем. Однако принятие такого решения с точки зрения логики и практики неосуществимо. На аргументы против налоговых льгот формируется барьер со стороны представителей государственной власти, потому что повышение уровня налогов в результате отмены или реформы налоговых льгот является запретной темой для политических партий, особенно в предвыборных кампаниях 106. На этот вопрос, то есть

199

¹⁰⁶ Policy Background and Practices / Tax Expenditures in OECD Countries. URL: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/0CDE2011/0ECD_Ta x.pdf. P. 34.

выводы, присоединяются К. Макконнелл и С. Брю. Они отмечают, что без простых рассуждений известно, ЧТО между экономикой И политикой расхождение. Политика обычно строится на допущениях и стремится поддерживать те программы, которые максимально повышают шансы на избрание или переизбрание. Данная направленность обусловливает то, что государственная власть реализует политику, которая отвечает целям отдельных групп избирателей, преследующих свои интересы в ущерб интересам общества. В данном случае рыночная экономическая система в частном секторе не может проявлять свою эффективность. Другой автор, О. Эккстейн, также подчеркивает, что сравнивать совершенные рынки и несовершенные правительства, а также «дикие» рынки и разумные правительства не имеет смысла; сопоставлять лишь несовершенные, по сути, их институты. Следовательно, налоговые льготы во всех странах вводятся, так как на это заинтересованы и политики, и определенные категории налогоплательщиков.

Учитывая это, изучая практику администрирования и контроля налоговых льгот в Республике Таджикистан, можно сделать вывод, что это предоставляет возможность формировать международные выводы. Как уже было отмечено, термин «налоговая льгота» и условия и виды ее предоставления закреплены в статье 32 НК РТ. Несмотря на то, что в данной статье содержательно указаны цели и задачи налоговой льготы, однако на практике в процессе администрирования базироваться только на нормы кодекса является очень проблематичным.

Главная проблема состоит в том, что в республике отсутствует практика разработки Справочника налоговых льгот, которые регулярно предоставлялись бы налогоплательщикам. В результате этого они не имеют возможности приобрести соответствующую информацию о налоговых льготах и схемах их использования.

Практика администрирования налоговых льгот осуществляется на основе проведения камерального и выездного налогового контроля. Отечественная

практика контроля над налоговыми льготами как объектом проверки имеет следующие особенности:

- Предявление обязательных требований к налогоплательщику на предоставление документов, подтверждающих право на использование налоговых льгот;
- В НК РТ отсутствует основной перечень документов, необходимых для представления в налоговые органы для подтверждения правомерности использования налоговых льгот;
- Использование налоговых льгот имеет несистемный характер;
- Отсутствие унифицированного подхода к введению налоговых льгот для определенной категории налогоплательщиков по видам налогов, а также в региональном размещении льгот;
- Необходимость формирования и использования информации налоговыми органами для организации налогового контроля;
- Выявление необоснованных выгод, получаемых от использования налоговых льгот налогоплательщиками, которые имеют право на льготу (предприятия общественного сектора, где работают инвалиды, благотворительные организации, субъекты, применяющие упрощенную систему налогообложения);
- Вариативность мер налогового контроля, проводимых в ходе проверки правомерности использования налоговых льгот (опросы, требования информации и подтверждающих документов, экспертиза, запросы в банки и так далее).

Камеральная налоговая проверка осуществляется в соответствие с НК РТ по месту, где находится налоговой орган и, в нем не предусмотрено принятие специальных решений на её осуществление. Налоговые органы на основе предоставленных налогоплательщиками налоговой декларации (расчет), а также на основе других документов налогоплательщиков, которые имеются у налогового органа, осуществляют проверки. В процессе камеральной проверки

использование налоговой льготы может быть требованием предъявления документов только в определенных случаях:

- в случае, когда налогоплательщик применил льготу по налогу, который проверяется. Например, если у налогоплательщика отсутствует законно подтвержденное освобождение обязанности уплаты налога на совершение отдельных операций, то это не считается льготой. Поэтому выявление правомерности освобождения от уплаты налога достигается в рамках проведения выездной налоговой проверки;
- если осуществляется проверка декларации по НДС, в котором заявлено о возмещение суммы налога (возможности применения налоговых вычетов происходит в рамках выездной проверки);
- если осуществляется проверка налогов, которые связаны с использованием природных ресурсов.

Далее рассмотрим выездную налоговую проверку. В системе налоговых отношений в республике практически не существует закрытых документов, которые невозможно потребовать в ходе выездной проверки. Следовательно, в процессе проверки использования инструментов налоговых льгот правильности ИХ применения онжом требовать любые документы, подтверждающие законность применения налоговых льгот и льготных условий, которые приводят к снижению объема налоговых платежей.

Анализ уставов предприятий и хозяйствующих субъектов экономики, где четко определены цели и задачи деятельности, является важным элементом проверки правильности применения налоговых льгот. В данном случае производится сопоставление видов деятельности, которые отражены в уставах, с видами деятельности, которые получили отражение в кодах классификатора видов экономической деятельности. Освобождение от налогообложения услуг подлежит тем услугам, которые указаны в лицензии (если виды деятельности являются лицензируемыми).

В республике существуют некоторые проблемные аспекты администрирования налоговых льгот, то есть вопросы, которые возникают при

проведении проверок правильности введения и использования налоговых льгот в ходе выездного налогового контроля.

Первая проблема, связанная с проверкой налоговых льгот по НДС для сферы научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, касается отсутствия в НК РТ перечня документов, подтверждающих правомерность освобождения от налогообложения. При проведении таких проверок налоговые органы требуют предоставление следующих документов:

- перечень соисполнителей научно-исследовательских работ;
- договор или контракт на выполнение работ с указанием источника финансирования;
- письменное обращение заказчика о выделенных средствах из бюджета;
- акты о выполненных работах и техническое задание;
- приложения или дополнительные соглашения к договору;
- календарный план выполнения работ и другие документы.

Кроме того, в НК РТ отсутствует четкое определение термина «научная организация», что также создает некоторые сложности. Возникают также проблемы, связанные с необходимостью проверки правильности организации раздельного учета, особенно в случае ведения операций, подлежащих облаганию и освобождению от НДС. Это также включает в себя анализ учетной политики, расчеты объема начисленного налога и налоговых вычетов.

Вторая проблема возникает в процессе проверки правильности применения исключения из налогообложения прибыли организаций. При проведении таких проверок у организаций, занимающихся инновационной деятельностью, могут возникать проблемы с нецелевым использованием ресурсов, выделяемых на внедрение инноваций. Если выявляется нецелевое использование этих ресурсов, оно включается в структуру внереализационных доходов организации и облагается налогом в общем порядке.

Также проводится проверка состава внереализационных доходов, в который включаются доходы, полученные в результате курсовой разницы при реализации иностранной валюты, приобретенной организацией в виде гранта.

Основное внимание в данной проверке следует уделить правильности определения размера расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), направленных на снижение налоговой базы. Этот аспект начинается с анализа договора или контракта на выполнение соответствующих работ. Например, при проверке оплаты труда сотрудников, занятых в НИОКР, проверяются расчетные ведомости, трудовые и гражданско-правовые договоры, свидетельствующие о привлечении лиц к данной деятельности. Следует обратить внимание на то, что помимо непосредственных работников, занимающихся НИОКР, могут быть привлечены работники для выполнения других работ. При этом важно проверить порядок распределения затрат, который отражен в учетных регистрах.

В ходе проверок также необходимо обратить внимание на правомерность применения норм амортизации и различных повышающих коэффициентов, если они предусмотрены. Это требует детального изучения отчетов о выполненных НИОКР, которые предоставляются вместе с декларацией об уплате налогов в налоговый орган.

Налоговый орган проводит экспертизу представленного отчета с целью проверки соответствия цели и задачам выполненных НИОКР, отраженных в контрактах и других документах. Если объекты (основные фонды) используются как в НИОКР, так и в других процессах производства, то сумму амортизации необходимо распределить по видам деятельности. Таким образом, следует проверить, насколько рационально разработана учетная политика, включая обоснованные критерии распределения суммы амортизации по видам деятельности, такие как:

- пропорциональное распределение затрат на оплату труда персонала, занятого в НИОКР;
- распределение на основе площади помещений, используемых для проведения НИОКР;

- разнесение амортизации, начисленной на объекты основных средств и нематериальных активов, используемых исключительно при осуществлении HИОКР.

В процессе проверки правильности начисления амортизации и использования повышающего коэффициента для основных фондов, используемых в организации научно-технической деятельности, следующие аспекты подлежат проверке:

- следует убедиться в постоянстве или фиксированности значения повышающего коэффициента в учетной политике организации;
- проведение расчета суммы амортизации и ее корректное отражение в аналитических регистрах налогового учета;
- документальное оформление всех сделанных расходов и проведенных операций.

Кроме того, проверяется реальное использование данного имущества исключительно в научной деятельности. Это включает в себя анализ актов ввода в эксплуатацию основных фондов, инвентарных карточек и других соответствующих документов.

Отмечается, что основные средства, обладающие высокой энергетической эффективностью И способствующие сбережению тозволяют ресурсов, амортизационные отчисления с использованием организации проводить коэффициента. способствует Это повышающего стимулированию инновационной деятельности. Однако важно также проверить наличие в организации таких объектов, которые имеют высокую энергетическую эффективность или высокий класс энергоэффективности.

Третья проблема, возникающая при проверке применения налоговых льгот по налогу на имущество организаций, связана с использованием имущества в деятельности, которая подпадает под облагаемую и не облагаемую налогом категории. В данном случае проводится проверка правильности начисления налога организациями. Для выявления данной проблемы осуществляется анализ правильности распределения остаточной стоимости основных средств в

зависимости от площади, которую занимают объекты основных средств, а также от структуры доходов. Важно также, чтобы порядок раздельного учета был зафиксирован в учетной политике организации. Право на налоговые льготы для налогоплательщика определяется на основе проверки документов, подтверждающих предоставляемые им налоговые льготы, вместе с налоговой отчетностью, представленной в налоговый орган. Особое внимание уделяется тому, чтобы имущество использовалось в рамках уставной деятельности, так как именно в таком случае организации имеют право на получение налоговых льгот.

Четвертая проблема, связанная с выявлением налоговых схем в условиях применения различных налоговых льгот, порождает вопросы о злоупотреблении правом на применение таких льгот. Для наглядности рассмотрим пример такой схемы, в которой участвуют два типа организаций: налогоплательщик - предприятие, на котором работает не менее 50% инвалидов, и их доля в фонде оплаты труда составляет 25%, и предприятие-аутсорсер, предоставляющее квалифицированный персонал.

Предприятие, соответствующее законодательным требованиям об освобождении от уплаты НДС как организация, где работают инвалиды, и производится продукция с участием привлеченного персонала на основе договоров аутсорсинга. Налоговая льгота по НДС применяется ко всему объему производства. В данном случае налогоплательщик создал искусственные условия для использования налоговой льготы по продукции, произведенной с привлечением квалифицированного персонала, то есть третьих лиц, поскольку эти работники не учитываются при определении средней численности работников предприятия и фонда оплаты труда.

Для исследования проблемы контроля и администрирования налоговых льгот может быть полезной разработка справочника налоговых льгот, который будет регулярно предоставляться со стороны МФ РТ и НК при Правительстве РТ налогоплательщикам. В рамках этого справочника налогоплательщики будут заполнять отчеты о суммах налоговых льгот в утвержденных формах.

Следует отметить, что обязательная отчетность хозяйствующих субъектов о суммах полученных налоговых льгот должна быть утверждена

Постановлением Правительства РТ с целью создания единой информационной системы. В рамках этого постановления НК при Правительстве РТ предоставит форму государственной статистической отчетности, которая будет отражать сумму предоставленных льгот по налогообложению в разрезе отдельных видов налогов.

Информационные материалы, по которым налоговые льготы составляются в соответствии с действующим налоговым кодексом для юридических лиц по налогов и других обязательных платежей, являются «лаконичными», так как охватывают в себе лишь минимальное количество информации: код льгот, их наименование, а также реквизиты документа. Следовательно, разработка справочника сделает его более удобным для использования. Изучение существующих несистематизированных информационных материалов разного типа о налоговых льготах и внесенных в них изменений за период их существования, приводит к выводу, что эти изменения не способствовали упрощению процесса администрирования и контроля налоговых льгот, а, наоборот, вызывают некоторую путаницу в этом вопросе.

Систематизация поправок становится сложной из-за того, что информация, представленная в электронной форме на разных сайтах соответствующих профильных министерств и органов, существенно различается. На наш взгляд, именно информационный ресурс налоговых органов должен быть основным источником информации о налоговых льготах.

Для обеспечения прозрачности предоставляемых налоговых льгот и ихинформационности, они должны быть отражены в справочнике, который разделяют на следующие группы:

- А льготы, снижающие уровень поступлений в государственный бюджет;
- А1 льготы, имеющие социальной направленности;
- A2 льготы, которые направлены на поддержку отдельных отраслей национальной экономики;
 - А3 льготы, направленные на осуществление дальнейших реформ;
 - А4 другие налоговые льготы, являющийся причиной уменьшение

размера поступлений в государственный бюджет;

Б – льготы, которые не способствуют потери государственного бюджета.

В связи с этим необходимо на наш взгляд, разработать методические рекомендации по определению уровня потерь государственного бюджета, которые происходят в результате введения налоговых льгот по видам налогов. Это способствует организации взимания суммы с конкретных видов налогов и обеспечению одинаковых подходов в процессе расчета потерь государственного бюджета. Однако, по сей день в республике отсутствуют общие методические рекомендации по расчету потерь бюджета. Прежде всего, при составлении справочника обязательно учитывать классификацию налоговых льгот, которая приведена на рисунке 4.2.1.

Справочник должен отражать информацию по видам налоговых льгот. Следовательно, справочник должен иметь многовариантный характер, быть научно обоснованным и улучшить процесс администрирования налоговых льгот. Кроме того, группировка налоговых льгот обеспечит прозрачную статистику, что в свою очередь способствует достижению обоснованных выводов о реальных потерях бюджета.

Вместе с тем, следует отметить, что существуют проблемные аспекты, усложняющие администрирование льгот, и они относятся, прежде всего, к справочнику налоговых льгот.

Во-первых, в состав справочника должны входить элементы, которые условно относятся к налоговым льготам, но несмотря на это, их использование требует обязательной отчетности. По нашему мнению, необходимо провести разграничение между льготами и порядком установления объекта налогообложения. На практике это может быть несколько проблематично.

РАСШИРЕННАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

Уровень власти их предоставления

- республиканские;
- местные.

Виды льгот:

- освобождения;
- пониженная ставка;
- вычет из налогооблагаемой базы;
- изъятие объекта налогообложения;
- налоговый кредит.

Формы предоставление льгот:

- налоговые преференции;
- налоговые субсидии;
- налоговые стимулы;
- налоговые льготы.

Цели предоставление льгот:

- стимулирующая;
- социальная;
- финансовая.

Получатели льгот:

- физическое лицо;
- юридическое лицо.

Отрасль и сферы экономики:

- сельское хозяйство, лесное хозяйство и рыболовство;
- добыча полезных ископаемых
- обрабатывающая; промышленность;
- информация и связь;
- образование;
- здравоохранение и социальное обслуживание населения.

Формы экономической выгоды:

- прямые выгоды;
- косвенные выгоды.

Условие предоставления льгот:

- специальные условия;
- отсутствие специальных условий.

Целевое использования денежных средств (льгот):

- приобретение оборудования;
- модернизация производства;
- переподготовка производственного персонала;
- повышение заработной платы.

Срок действия льгот:

- ограничены;
- не ограничены (до прекращения действия льгот).

По эффективности:

- экономическая;
- бюджетная;
- социальная;
- экологическая и тд.

Рисунок 4.2.1. - Расширенная классификация налоговых льгот

Источник: составлено автором

Особое внимание следует уделить специальным режимам налогообложения. Когда используется специальный единый или фиксированный налог в сфере сельского хозяйства, то это не считается применением налоговых льгот. Но когда устанавливается специальный порядок уплаты НДС в данной отрасли, тогда это считается льготой и, следовательно, требует составления и предоставления отчета об использовании налоговых льгот.

Второе. Следует иметь в виду, что справочник налоговых льгот постоянно изменяется и обновляется. Поэтому соответственно должен обновляться перечень или список налоговых льгот, а также исключений, которые действуют на данный момент. Бывают случаи, когда налоговые льготы вводятся после утверждения нового справочника, и очевидно, что новое введение льгот в нем не отражается. Однако факт отсутствия льгот в справочнике не исключает право их использования со стороны налогоплательщиков, поскольку справочник является справочно-информационным документом, лишь выполняющим информационную функцию. Консультативный портал, размещенный в единой информационной базе на сайте налоговых органов по налогам, должен информировать в случае отсутствия льготы в справочнике о необходимости использования введенных налоговых льгот и предоставления отчета об их использовании.

Третье. Следует отметить, что порядок использования льгот, а также отказа от их использования, имеет проблемные аспекты. В НК РТ указано, что налогоплательщик имеет право с момента возникновения оснований для использования налоговых льгот использовать их в течение установленного срока действия льгот. Однако в НК РТ неясно, что подразумевается под "соответствующими основаниями". Возможно, здесь имеется в виду ряд документов или нормативов, с которыми кодекс связывает право на использование налогоплательщиком налоговых льгот. Например, выполнение операций, которые освобождены от НДС, вывоз продукции на внешний рынок, затраты, признающиеся льготными и так далее. Отсутствует много условий

данного пункта, но они могут быть классифицированы в специальных нормативах налогового кодекса.

Например, при проведении акций по благотворительной поставке товаров для введения налоговой льготы по НДС следует провести их группировку или маркировку. Кроме этого, от представителей налогового комитета могут поступать дополнительные требования по сравнению с действующим законодательством. Например, для расчета затрат при добровольных передачах неприбыльным организациям предъявляется требования о предоставлении дополнительных документов, которые подтверждают о внесении организации-получателя в реестр неприбыльных организаций.

Следует отметить, что проблема срока или периода действия налоговых льгот не вызывает сомнений. Например, льготы, применяемые к определенным операциям, охватывают срок их осуществления. Если такие операции не проводятся в дальнейшем, то налогоплательщику не следует пользоваться льготой. Однако он обязан представить отчет до конца года, поскольку отчет составляется нарастающим итогом.

Вопрос об отказе от использования налоговых льгот или возможности неиспользования налоговых льгот является актуальным. В соответствии с НК РТ, налогоплательщики могут отказаться от использования налоговых льгот по Однако позиция работников своему усмотрению. налогового несколько отличается: по их мнению, ряд налоговых льгот введены не для конкретных налогоплательщиков, а для определенных операций. Следовательно, налогоплательщики не имеют права отказаться от льгот. Конечно, такое отношение является спорным, однако В данном вопросе существует определенный вектор подхода, хотя отсутствует утвержденный порядок отказа налогоплательщика от использования льгот.

В заключение этого параграфа следует отметить, что в налоговых отношениях в республике существуют определенные проблемы с администрированием налоговых льгот, которые снижают эффективность налогового контроля и использование налоговых льгот в целом. На наш взгляд,

для дальнейшего повышения эффективности налогового контроля и администрирования налоговых льгот следует обратить внимание на следующие меры:

- установление рационального уровня предоставления налоговых льгот к ВВП в конкретном периоде (в %);
- вовлечение льгот в бюджетный процесс, анализ и контроль их перечня ежегодно;
- организация тщательного контроля результативности тех налоговых льгот, что повторяет те государственные программы, которые направленны на развитие приорититетных отраслей экономики;
- создание системы стимулов и мотивации для различных ветвей государственной власти за осуществление контроля над налоговыми льготами;
- формирование единой информационной базы, которое накапливает прозрачную информацию о введение и использование налоговых льгот, и ежегодное их обнародование;
- осуществить научно-обоснованное закрепления в законодательных актах о налогообложение критерий классификации налоговых льгот, установление запрет на их изменения в определенный срок;
- совершенствование методических подходов к оценке конечной результативности налоговых льгот, установление ответственных и полномочие органов за их применение в социально-экономических сферах;
- повышение уровня мотивации работников научной сферы, занимающихся исследованием научных проблем налоговых льгот.

Вышеуказанный перечень рекомендаций, хотя не является исчерпывающим, но их осуществление может, на наш взгляд, способствовать повышению эффективности контроля и администрирования налоговых льгот.

4.3. Мониторинг результативности применения налоговых льгот и его принципы

В настоящее время налоговые льготы широко используются в качестве инструмента стимулирования во всех странах, несмотря на наличие споров, и

дебатов среди экономистов и юристов относительно их правомерности. Однако в отечественном налоговом праве существует значительное количество судебных разбирательств между налогоплательщиками и налоговыми органами относительно правомерности применения налоговых льгот. В этой связи инвентаризация и систематизация налоговых льгот становятся актуальными задачами для научных и аналитических исследований.

Современный этап развития налоговой системы Республики Таджикистан предполагает повышение актуальности и неотложности проведения анализа и оценки эффективности и результативности использования налоговых льгот. Целью таких мероприятий является проведение критического анализа и, на основе полученных данных, реструктуризация механизма налогового стимулирования и предоставления налоговых льгот, как важнейшего инструмента стимулирования приоритетных отраслей национальной экономики.

Необходимость конкретизации и инвентаризации, установленных в законодательных нормах налоговых льгот по всем видам налогов и оценке их результативности постоянно упоминается на высшем политическом уровне. Как подчеркивается в Послании Президента Республики Таджикистан, Лидера нации, Основателя мира, уважаемого Эмомали Рахмона период независимости льготы не только сохранены, но, несмотря на их отрицательное влияние на доходную часть государственного бюджета, дополнительно представлено много других льгот» 107. Это вызывает необходимость уделения особого внимания анализу и оценке использования налоговых льгот, прежде всего, выявлению тех налоговых льгот, которые наиболее актуальны для осуществления курса ускоренной индустриализации страны и модернизации отраслей национальной экономики на основе внедрения инновационных технологий.

¹⁰⁷ Послание Президента Республики Таджикистан, Лидера нации, уважаемого Эмомали Рахмона «Об основных направлениях внутренней и внешней политики республики» (21.12.2021 г.) http://www.president.tj/ru/node/27418#qubodiyon

Предоставляя льготы хозяйствующим субъектам экономики страны, правительство ожидает, что они повысят уровень стимула и мотивацию субъектов предпринимательского сектора, предполагая, что льготы способствуют расширению объема инвестиционных потоков, появлению новых рабочих мест и обеспечению производительной занятости, увеличению объемов производства и росту ряда социально-экономических показателей. Однако, по мнению отдельных авторов 108 , введение большого количества налоговых льгот и различных преференций хозяйствующим субъектам не приносит больших экономических выгод и обусловливает снижение уровня поступлений в государственный бюджет. Причина таких явлений является низкий уровень эффективности многих налоговых льгот, поскольку предоставление льгот часто не связано с результатами деятельности налогоплательщиков, оно не введется в зависимости от конкретных эффектов, имеющих социально-экономический характер. В связи с этим возрастает значение проведения инвентаризации и эффективности введения налоговых льгот, которые определить неэффективные налоговые льготы, являющиеся для государства источником появления налоговых рисков. Анализ и оценка результативности налоговых льгот предоставляет возможность провести научное обоснование их структурирования, подтвердить эффективность и результативность введенных льгот.

Различные эксперты и исследователи рекомендуют пересмотреть порядок введения и использования налоговых льгот с усилением зависимости от ожидаемых социально-экономических результатов 109. Другими словами, существует острая потребность в разработке комплексного методического подхода и методов анализа и оценки эффективности предоставленных льгот. В первую очередь, актуальным является разработка методики мониторинга

¹⁰⁸ www.rg.ru/20/05/21/vigoda.html

¹⁰⁹ Бушмин Е.В. Налоговые льготы: анализ практики применения и методика оценки эффективности действия / Е.В.Бушмин // Налоги и налогообложение. 2011. № 7; Васильев Ю.А. Вектор налогового будущего / Ю.А.Васильев // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 3; Пансков В.Г. О налоговом стимулировании модернизации российской экономики / В.Г.Пансков // Налоги и налогообложение. 2010. № 12.

эффективности введенных налоговых льгот. Целью мониторинга является, прежде всего, анализ и выявление результатов использования льгот, оценка их обоснованности, а также оптимизация существующего списка налоговых льгот в стране.

Анализ и оценка эффективности налоговых льгот производится на основе сопоставления достигнутых результатов и затраченных объемов ресурсов для их приобретения (результатов). Налоговые расходы, которые означают выпадение доходов государственного бюджета в связи с введением налоговых льгот сравниваются с налоговыми поступлениями. Именно эта информация является основой для подготовки предложений о прекращении или продолжении действия налоговых льгот, а также лежит в основе определения оптимального выбора объектов, которые подлежат государственной поддержке. Оценку должны провести по экономическим и социальным индикаторам.

B время оценка эффективности настоящее налоговых льгот осуществляется в основном на основе критериев бюджетной и социальноэкономической эффективности. Также применяется интегрированная или агрегированная оценка бюджетной и социально-экономической эффективности. Анализ и оценка базируются на информационных ресурсах налоговых органов, статистических агентствах, финансовой отчетности профильных министерств, а также других источниках информации. Однако существует проблема в получении своевременной и более достоверной информации. Информация о размере или сумме налоговых льгот, используемая хозяйствующими субъектами - налогоплательщиками, в основном находится в налоговых органах, которые собирают информацию при получении налоговых деклараций налогоплательщиков И обрабатывают информацию, представленную декларациях. Ограниченная информация о налоговых льготах, установленная в действующем НК РТ, не предоставляет возможности для подробного раскрытия сути и направления введенных налоговых льгот и не позволяет довести до сведения институты государственной власти разных уровней. Налоговые отчеты, представляемые налогоплательщиками, поступают только в налоговые органы.

Что касается других органов государственной власти, то они реально лишены доступа к своевременной информации о размере налоговых льгот, используемых субъектами экономики - налогоплательщиками, а также информации о размере упущенных доходов бюджета. Таким образом, если не будет решена проблема сбора и обработки доступной информации об использовании налоговых льгот налогоплательщиками, то не получится говорить об организации эффективного мониторинга использования налоговых льгот и повышении его прикладного уровня.

Несовершенный уровень типовой методики оценки эффективности налоговых льгот в Республике Таджикистан затрудняет проведение мониторинга использования этих льгот. Во многих региональных и местных органов власти не прилагаются усилия по созданию системы мониторинга результативности, с которой были бы ознакомлены хозяйствующие субъекты, применяющие налоговые льготы. Однако стоит отметить, что в отдельных уровнях местных органов государственной власти проводится анализ и контроль оценки бюджетных расходов и налоговых льгот.

Несмотря на это, при изучении локальных ситуаций и анализе контроля выявлено, что расчеты проводятся на основе различных критериев, что затрудняет получение интегрированных или агрегированных показателей на национальном уровне. Это указывает на не системность и случайность проведения мониторинга эффективности налоговых льгот, что, в свою очередь, снижает результативность данной работы в целом. Существует общее согласие о необходимости проведения мониторинга использования налоговых льгот. Однако текущий мониторинг, который проводится в профильных министерствах и отличается разными методами оценки показателей, не включает в себя комплексный и системный подход к анализу эффективности использования налоговых льгот. Он не учитывает показатели выполнения функции льгот, которая должна стимулировать развитие определенных видов деятельности субъектов экономики. Поэтому оценка налоговых льгот с точки зрения их

бюджетной и социально-экономической эффективности возможна только при наличии системного мониторинга на основе комплексных критериев.

Как было отмечено выше, мониторинг эффективности введения и использования налоговых льгот проводится с целью достижения определенных задач в направлении обеспечения социально-экономического развития страны. В связи с этим среди основных целей введения налоговых льгот можно выделить следующие:

- 1) Создание системы стимулов для расширения налогооблагаемой базы и увеличения объема налоговых платежей на различных уровнях бюджетной системы государства;
- 2) Обеспечение полноты и своевременного поступления налоговых доходов в государственный бюджет;
- 3) Повышение мотивации хозяйствующих субъектов налогоплательщиков к эффективному использованию финансовых средств, что способствует расширению и обновлению технико-технологической базы производства, увеличению объема и качества производимой продукции, повышению его конкурентоспособности и расширению занятости;
- 4) Государственная поддержка приоритетных отраслей экономики, инвестиционной и инновационной деятельности;
- 5) Государственная поддержка предприятий общественного сектора экономики, производящих общественные или социально значимые блага, а также создание благоприятной экономической среды для организаций, которые используют труд социально незащищенных слоев населени;
- 6) Финансовая поддержка хозяйствующим субъектам экономики в решении важных социальных задач;
- 7) Создание стимулов для активизации экологически ориентированного поведения хозяйствующих субъектов налогоплательщиков.

В ходе проведения оценки уровня достижения целей, указанных выше, был выявлен ряд недостатков. Например, отсутствие трудностей в расчете налоговых льгот в стоимостном выражении позволяет проводить его (налоговыми

органами) в процессе изучения и обработки налоговых деклараций. Однако существующая система бухгалтерского учета в республике не отражает объем ресурсов, полученных или сэкономленных хозяйствующими субъектами в результате использования налоговых льгот и других преференций. Эти суммы также не отражаются в отчетности субъектов экономики. В результате различные институты государственной власти и профильные министерства обладают только информацией о суммах налоговых льгот, не имея адекватных данных о конкретных налогоплательщиках, которые используют льготы, а также о направлениях их использования. Также наблюдается, что введенные налоговые оказывают прямого воздействия на конечные экономической хозяйствующих субъектов, деятельности которые ИХ используют.

На практике налоговые льготы, предоставленные налогоплательщикам, не сопровождаются требованием предоставления всегда отчетов их использовании, и это может создавать проблемы в мониторинге и оценке эффективности этих льгот. Различные органы государственной власти, хозяйствующим субъектам предоставляя различным категориям налогоплательщиков налоговые льготы, не всегда имеют полномочия требовать от них отчетов об использовании льгот и оценке финансово-экономического эффекта в результате реализации определенных целей. Кроме того, они не всегда имеют возможность возложить налогоплательщиков обязанность на предоставлять отчеты о сумме полученных и реально использованных налоговых льгот.

Как было отмечено выше, различные контрольные органы (например, Счетная палата Республики Таджикистан) и органы государственной власти проводят оценку эффективности налоговых льгот независимо друг от друга. Однако их методы и критерии для оценки эффективности могут различаться, что затрудняет проведение сравнительного анализа и оценку эффективности налоговых льгот по регионам страны и в целом по республике. В связи с этим МЭР РТ совместно с МФ РТ должны усовершенствовать разработанную

методику оценки эффективности налоговых льгот. В настоящее время МЭР РТ должно разработать алгоритм оценки, учитывая мнение НК при Правительстве РТ, даже если они критически относятся к нему, основываясь на том, что для оценки налоговых льгот может потребоваться более длительный период, чем один год. По мнению представителей налоговых органов, нормативы, на которых базируется разработка алгоритма оценки эффективности льгот со стороны МЭР РТ, требуют совершенствования, поскольку статистическая информация, которую они используют, может оказаться недостаточной для полного анализа.

На практике анализа и оценки эффективности налоговых льгот существует дилемма между справедливостью и эффективностью их применения. Как известно, принцип справедливости налогообложения, определенный в свое время Адамом Смитом, до сих пор остается предметом дискуссий и обсуждений среди ученых и практиков.

В НК РТ включен принцип справедливости в ряд важных законодательных принципов. В рамках НК РТ при установлении налогов обязательно соблюдается принцип справедливости, принимается в учет способность налогоплательщика к уплате налога 110. Расширение содержания принципа справедливости налогообложении происходит через реализацию принципов всеобщности и равенства. Последние принципы требуют участие каждого экономического субъекта, обязанного платить налоги, которые установлены законом страны, и участия в создании государственных финансов, исходя из одинаковых условий налогообложения.

Кажется, что существование налоговых льгот в законодательстве о налогообложение не противоречит вышеуказанному принципу - всеобщности налогообложения. Налоговые льготы, которые снижают уровень налогового бремени для хозяйствующих субъектов, или изменяют режим или срок уплаты налога, не исключают налогоплательщиков, использующих льготы из круга хозяйствующих субъектов, которые несут бремя государственных или

 $^{^{110}}$ Налоговый кодекс Республике Таджикистан, Душанбе,2022 г С.14.

публичных расходов. Как было неоднократно подчеркнуто, льготы, которые исключают конкретных категорий налогоплательщиков от уплаты или частичной уплаты налога распространяются только на конкретные виды налогов. Отсюда видно, что эти категории налогоплательщиков выступают как обязательный плательщик по другим видам налогов. Например, пенсионеры, которые не являются плательщиками налога на имущество физических лиц, но они обязаны уплатить налог по другим видам дополнительных доходов, например, транспортный или земельный налог.

Другое дело в отношении принципа равенства в налоговых льготах. Налоговые льготы, на самом деле, имеют противоречия с идеями формального правового равенства. В экономической литературе о налогах и государственных финансах отмечается, что введение налоговых льгот одним категориям налогоплательщикам обусловливает увеличение налогового бремени для других категорий. В данном случае, нам хотелось бы подчеркнуь, что с юридической точки зрения абсолютного равенства нельзя достичь ни в одной сферах правового регулирования. Так как, субъекты, которые находятся в сфере правового регулирования, не могут быть объективно (независящим от них причинам) в абсолютно равных условиях. В связи с этим под равенством налогообложения следует понимать не фактическое равенство в уплате суммы налогов стороны налогоплательщиков, а равенство ИХ налоговых обязанностей. На суть равенство указывал российский ученный И. Янжул следующим образом: «Истинное реальное равенство заключается в том, чтобы самое лишнее, сопряженное с отправлением податной обязанности для всех лиц, платящих подати, было одинаково; оно требует не только объективного, но и субъективного равенства, которое математическое равенство не доставляет»¹¹¹.

Налоги могут дифференцироваться на основе принципов горизонтального и вертикального равенства.

¹¹¹ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.А.Янжул // М.: Статут, 2002. С. 253.

Горизонтальное равенство касается группы налогоплательщиков, находящихся в равных имущественных условиях, и, следовательно, имеющих одинаковые налоговые обязательства. Соблюдение этого принципа способствует предотвращению дискриминации в сфере налогообложения. При введении налоговых льгот этот принцип обеспечивает:

- запрет дискриминации при предоставлении налоговых льгот, что означает, что налоговые льготы не могут предоставляться в зависимости от формы собственности, национальности физического лица или места возникновения капитала.
- запрет на персональные налоговые льготы, которые предоставляются только отдельным хозяйствующим субъектам.

Вертикальное равенство относится к налогоплательщикам, находящимся в объективно неравных имущественных условиях. В этом случае налоговые обязательства устанавливаются с учетом их имущественного состояния или иных факторов, которые приводят к неравноправным условиям. В данном контексте налоговые льготы становятся мощным инструментом для обеспечения вертикального равенства, так как они могут предоставляться хозяйствующим субъектам, находящимся в более сложных условиях по сравнению с другими.

Соблюдение принципов горизонтального и вертикального равенства в налогообложении играет важную роль в обеспечении справедливости и равенства перед законом для всех налогоплательщиков. Принцип горизонтального равенства гарантирует, что налоговые обязательства одинаковы для всех налогоплательщиков, находящихся в равных экономических условиях. Это означает, что лица или организации с одинаковыми экономическими результатами деятельности должны нести одинаковое налоговое бремя. При наличии существенных различий между субъектами-налогоплательщиками, которые не обоснованы, нарушается этот принцип.

Принцип вертикального равенства направлен на учет различий в имущественном положении различных налогоплательщиков. Это означает, что лица или организации, находящиеся в разных экономических условиях, могут

иметь разные налоговые обязательства, чтобы учесть их реальную способность к уплате налогов. Принцип вертикального равенства помогает учесть социальные и экономические различия между налогоплательщиками и обеспечить более справедливое налогообложение.

Таким образом, соблюдение принципов равенства в налогообложении важно для обеспечения справедливости и равенства перед законом в системе налоговых отношений. Принцип учета реальной способности налогоплательщиков к уплате налогов является важным аспектом этой справедливости и помогает достичь более сбалансированного налогообложения.

В законодательстве о налогообложении развитых стран принцип учета способности налогоплательщиков уплатить налоги занимает центральное место в системе принципов налогообложения. Для многих зарубежных стран этот принцип имеет статус конституционного ранга. Например, в Испании в своей Конституции (статья 31) четко указано, что все обязаны активно участвовать в формировании государственных или публичных финансов в рамках своих экономических возможностей. В статье 53 Конституции Италии также установлено, что все в соответствии со своими возможностями обязаны принимать участие в государственных расходах. В Конституциях Франции и Греции, также отмечен принцип учета способности налогоплательщика, платить Принцип способности налоги. налогоплательщика уплатить налог Конституционном суде Германии рассматривается как главный стандарт, который в законодательстве о налогообложении способствует реализации принципа равенства 112.

Часто налоговое равенство трактуется как налогообложение, осуществляемое в зависимости от индивидуальной способности уплатить налог. Следовательно, когда в процессе налогообложения не учитывается реальная способность лиц к уплате налога, тогда нарушается принцип равенства. Отсюда, реализация принципа учета фактической способности налогоплательщика к

¹¹² Bourgeois M. Constitutional Framework of the Different Types of Income / The Concept of Tax. Edited by B. Peeters. Naples, 2005. P. 97.

уплате налога обеспечивает активный процесс проявления принципа равенства налогообложения, тем самым способствуя реализации принципа равенства в отношении каждого вида взимаемых налогов.

В принципе фактической способности налогоплательщика к уплате налога следует выделить объективные и субъективные аспекты или стороны. Определение или установление налоговой базы на основе объективных критерий отражает объективные способности налогоплательщиков. Что касается, субъективной способности, то она означает, что налогообложение производится путем установления вычетов и освобождений в зависимости от индивидуальных и семейных обстоятельств 113. Объективную и субъективную стороны исследуемого принципа можно рассматривать как «проекцию» горизонтального и вертикального равенства.

Налоговые льготы, можно считать инструментом или механизмом реализации вертикального равенства, которые позволяют воплощать в жизнь субъективные способности налогоплательщика к уплате налога. Как было неоднократно отмечено в основе введения налоговых льгот лежат различные объекты налогообложения (доход, имущество, потребление), приоритеты и финансово-экономические возможности правительства. В рамках учета субъективной способности налогоплательщиков к уплате налога, введение налоговых льгот должно быть едиными и обоснованно объективным для устанавливаемых его для определенных категорий налогоплательщиков. В случае нарушения этого положения возникают угрозы горизонтальному равенству, так как неоправданные налоговые льготы обуславливают появление неравных налоговых обязательств налогоплательщиков, которые находятся в сравнимо равном положении. Исходя из вышеуказанного, можно утверждать, что введение налоговых льгот не может вступить в противоречие с принципом справедливости налогообложения. Наоборот, налоговые льготы выступают необходимым и обоснованным механизмом осуществления на практике

-

¹¹³ International Tax Law / edited by A. Amatecci. Amsterdam, 2006. P. 257-258.

принципов равенства налогообложения и учета фактической способности налогоплательшиков.

Теперь сосредоточимся на взаимосвязи налоговых льгот и принципа эффективности. Использование налоговых льгот в контексте реализации принципа эффективности налогообложения следует оценивать в двух аспектах:

- первое, эффективность налоговых льгот является автономным факультативным элементом системы налогообложения, которое устанавливается с целью снижения налогового бремени для конкретных категорий налогоплательщиков;
- второе, значение налоговых льгот в повышении уровня эффективности системы налогообложения.

Введение налоговых льгот направлено, прежде всего, на осуществление компенсационной или стимулирующей функции налоговой системы, или на выполнение обеих функций, с преобладанием одной из отмеченных функций. Установление налоговых льгот естественно обуславливает сокращение суммы поступления налога в бюджет, или выпадению определенной суммы доходов из государственного бюджета. Компенсация выпавшей суммы налога из бюджета происходит в результате социальных и экономических эффектов за счет работы стимулирующего механизма налога. Следует отметить, что вопрос обеспечения эффективности введенных льгот занмает центральное место, т.е. является базовым для оценки роли и значения льгот в обеспечении эффективности налогообложения в целом. В налоговом законодательстве недостаточно получил отражение принцип эффективности налогообложения, который, по сути, выступает как экономический принцип.

Необходимо подчеркнуть, что принцип эффективности в экономической литературе трактуется неоднозначно. Ряд авторов определяют принцип эффективности налогообложения через раскрытие его составляющих элементов. Например, российский ученный В. Пансков отмечает, что этот принцип делится на два автономных принципа:

- первое, налоги не должны оказывать воздействие на принятие решений экономического характера, или уровень влияния должен быть минимальным;
- второе, максимальный уровень эффективности каждого вида налога отражается в меньших объемах расходов государства и общества в ходе сбора налогов и содержании налоговых органов 114.

Другие авторы, такие как И. Майбуров и А. Соколовская, связывают проявление принципа эффективности налогообложения с несколькими направлениями. Одним из них является сведение к минимуму искажающего влияния налогов на выбор между различными видами производства, текущим и будущим потреблением, трудом и досугом, направлениями инвестирования и другими аспектами. По их мнению, минимизация уровня затрат налогового администрирования, наряду с обеспечением максимальных налоговых поступлений, определяет фискальную эффективность налогообложения. 115

Отмечая несостоятельность отождествления экономической и фискальной эффективности, подчеркнуть, эффективность следует что налогового администрирования оценивается не только с позиций фискальной, но и с экономической точки зрения. Даже при незначительном искажающем воздействии на поведение хозяйствующих субъектов - налогоплательщиков, низкий уровень эффективности налогового администрирования не способствует достижению положительных экономических результатов такого налогообложения.

Если говорить в общем, о роли налоговых льгот в обеспечении эффективности налогообложения (фискальной и экономической), то оценить уровень оказания влияния на эффективность налогового администрирования возможно только в отношении конкретно введенных налоговых льгот. От выбора формы хозяйствующих субъектов-налогоплательщиков, для которых введена налоговая льгота, зависит эффективность налогового администрирования, то

¹¹⁵ Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник для магистрантов / И.А. Майбуров., А.М. Соколовская М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 227, 232-234.

 $^{^{114}}$ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник. / В.Г.Пансков М.: Юрайт,2010. С. 58.

есть уровень положительного и негативного влияния льгот на эффективность налогового администрирования.

Например, установление стандартных налоговых вычетов по налогу на требует больших физических лиц не затрат И усложнения лохолы вида налога. Однако, администрирования ЭТОГО когда речь налогообложении НДС, продажа многих потребительских товаров относительно низким ставкам налога усложняет администрирование данного вида налога.

Имеется связь между налоговыми льготами и функциями налогов. Налоговые льготы, прежде всего, являются механизмом осуществления на практике, регулирующей и социальной функций налогов. В обоих случаях, путем снижения уровня налогового бремени определенных хозяйствующих субъектов-категорий налогоплательщиков или изменения режима выполнения их налоговых обязанностей, льготы создают экономические выгоды для налогоплательщиков, которые имеют право использовать льготы. Следовательно, использование налоговых льгот уравновесить может искажающее влияние налогов на поведение тех категорий налогоплательщиков, для которых предусмотрена государственная поддержка как приоритетная. как механизм и инструмент, Поэтому налоговые льготы выступают способствующие повышению экономической эффективности определенных категорий налогообложения. Условием для становления налоговых льгот как действенного стимулирования инструмента экономического хозяйствующих субъектов является соблюдение критериев экономической и социальной эффективности.

Наличие в законодательстве о налогообложении налоговых льгот противоречит реализации фискальной функции налогов. Однако, избежать установления льгот в законодательстве невозможно, поскольку в силу их значимости как инструмента реализации регулирующей, стимулирующей и социальной функций налогов, соответственно, реализации налоговой и социальной политики государства.

В целом для реализации функции налогов и обеспечении их эффективности следует упорядочить систему мониторинга результативности и эффективности налоговых льгот. На основе рассмотренных выше подоходов к оценке результативности и эффективности налоговых льгот дана классификация критериев и показателей оценки, которые представлены в таблице 4.3.1.

Таблица 4.3.1. – Классификация критериев и показателей оценки результативности и эффективности налоговых льгот

Группировка налоговых	Критерии и показатели результативности	Критерии и показатели эффективности				
льгот	результативности	эффективности				
Социальные налоговые льготы по налогам с физических лиц	Критерия - потребность в льготах и их существенность для налогоплательщиков Показатели: - доля населения, денежные доходы которого не превышают 2-3 МРОТ без учета и с учетом льгот, в общей численности населения, % - годовая и (или) среднемесячная сумма экономии на налогах (налоговой выгоды)	Критерия — уровень влияния налоговых расходов (потерь бюджета) от применения льгот на бюджетные доходы и дефицит бюджета Показатели: - отношение (в %) потерь (налоговых расходов) к общей сумме доходов бюджета - отношение (в %) потерь (налоговых расходов) к общей сумме налоговых расходов) к общей сумме налоговых расходов) бюджета				
Социальные налоговые льготы по налогам с организаций и другим фискальным платежам	Критерия - не снижающаяся динамика роста определенных социальных расходов организаций и сегментов социальной сферы Показатели: - индексы роста фактических натуральных и стоимостных показателей, характеризующих социальные расходы организаций и развитие социальной сферы; - процент фактического выполнения соответствующих плановых (прогнозных) значений социальных показателей	Критерия - экономическая целесообразность льгот для государства (бюджета) Показатели: - коэффициент соотношения темпов анализируемых социальных расходов (сегментов социальной сферы) и темпов потерь (налоговых расходов) от льгот; - отношение темпов роста (снижения) суммы льгот к темпам роста (снижения) социальных расходов организаций в целом и (или) по отдельным видам этих расходов				

Продолжение таблицы 4.3.1.

Группировка	Критерии и показатели	Прооолжение таолицы 4.5.1. Критерии и показатели			
налоговых	результативности	эффективности			
льгот	pesyubiumbuoem	эффективности			
Инвестиционные	Критерия - существенность	Критерия - экономическая			
налоговые	льгот для налогоплательщиков	эффективность льгот как источника			
льготы	(их значимость как источника	косвенного бюджетного			
(преференции)	финансирования капитальных	финансирования инвестиций.			
(iib a d a b airright)	вложений) и повышение	Показатели:			
	инвестиционной активности	- отношение (в %) объема прироста			
	Показатели:	капитальных вложений к сумме			
	- отношение (в %) сумм льгот	потерь бюджета (налоговых			
	(налоговых расходов) к сумме	расходов), вызванных применением			
	собственных источников	льгот (к разнице между общей			
	финансирования капитальных	суммой этих льгот (потерь) и суммой			
	вложений (амортизации и	прироста налоговых поступлений в			
	прибыли)	бюджет от результативного			
	- отношение (в процентах) сумм	применения льгот и преференций)			
	льгот (налоговых расходов) к	- коэффициент льготоёмкости			
	сумме капитальных вложений	инвестиций как отношение темпов			
	- прирост (снижение)	роста (снижения) суммы льгот к			
	фактических объемов	темпам роста (снижения)			
	капитальных вложений и темпы	инвестиций в основной капитал в			
	их роста (снижения) за	целом и по видам льгот и налогов			
	анализируемый период				
	- прирост (снижение)				
	фактических объемов				
	капитальных вложений и темпы				
	их роста (снижения) по				
	сравнению с плановыми				
	(прогнозными) значениями				
Общие	Критерия - положительная	Критерия - затратоёмкость льгот			
(общести-	динамика объемов и темпов роста	для бюджетной системы в сомони и			
мулирующие)	стимулируемых видов	(или) индексах.			
налоговые	деятельности, производств,	Показатели:			
льготы	товаропроизводителей	- отношение прироста показателя			
	Показатели:	натурального результата к сумме			
	- прирост (снижение)	потерь (налоговых расходов)			
	фактических натуральных и	бюджета (затратоёмкость льгот и			
	стоимостных объемов и темпов роста (снижения)	преференций в сомони на единицу			
	роста (снижения) стимулируемых объектов за	прироста натурального показателя) - отношение прироста			
	анализируемый период	- отношение прироста результирующего показателя в			
	- изменение (прирост, снижение)	стоимостном выражении к сумме			
	фактических натуральных и	соответствующих потерь			
	стоимостных объемов и темпов	(налоговых расходов) бюджета			
	роста (снижения)	(коэффициент затратоёмкости льгот			
	стимулируемых объектов по	и преференций в индексах)			
	сравнению с их плановыми	ппреференции в индексия)			
	(прогнозными) значениями				
17	\ 1	ГВ Напогорый мониторинг М 2012			

Источник: составлено автором по: Барулин С.В. Налоговый мониторинг, М.2012, ttps://bstudy.net/616132/pravo/nalogoviy_monitoring; Ануфриева, Е. М. Проблемы мониторинга налоговых льгот для оценки эффективности их использования / Е. М. Ануфриева // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Экономические науки. – 2014. –№ 1. – С. 35–44.

В заключение данного параграфа отметим, что введение налоговых льгот не нарушает принцип справедливости налогообложения. Наоборот, льготы выступают обоснованным и необходимым инструментом реализации принципа равенства и учета фактической способности налогоплательщика к уплате налогов.

Если устанавливаемые налоговые льготы соответствуют критерию бюджетной эффективности, тогда они могут обуславливать повышение уровня собираемости налогов, не сопровождая снижения фискальной эффективности. В данном случае, по нашему мнению, льготы, имеющие черты стимулирующего характера должны отвечать данному критерию, а, что касается льгот, имеющие черты компенсационного характера, в некоторых случаях могут ему не соответствовать. В первом случае правительство разрешает сокращение поступлений в бюджет лишь при условии, что развитие экономических результатов хозяйствующих субъектов - налогоплательщиков способствует увеличению доходов бюджета в результате расширения налоговой базы или возникновения новых субъектов экономики–налогоплательщиков, или к уменьшению расходов государственного бюджета, вследствие снижения объемов бюджетного финансирования организаций ИЛИ направлений деятельности.

В случае установления налоговых льгот, имеющих компенсационное направление, они не могут устанавливатся в зависимости от соблюдения критериев бюджетной эффективности. Так как, социальные функции и обязательства государства, которые лежат в основе установления такими льготами, реализуются за счет бюджетной системы. Отсюда, ясно, что компенсационные налоговые льготы, которые не соответствуют критерию бюджетной эффективности, становятся фактором, снижающим фискальную эффективность. Однако в социальных государствах, такое направление становится неизбежным.

Выводы по четвертой главе:

1. Несмотря на все противоречивые мнения исследователей и экспертов,

практическое использование налоговых льгот как инструмента стимулирования развития экономики и как фактора повышения ее конкурентоспособности наблюдается во всех странах. В странах, имеющих развитую экономику, налоговые льготы вводятся в основном для активизации спроса (физических лиц) И инвестиционно-инновационной деятельности (налоговые кредиты инвестиционного характера, ускоренная амортизация и другие меры). В странах, которые находятся в переходной экономике, применяются налоговые льготы с целью активизации предложения (юридических лиц), и они часто привязываются к видам экономической деятельности, территориям, а также к определенным предприятиям. Налоговые льготы также используются для привлечения иностранных инвестиций. В этих странах ограничены налоговые льготы, направленные на стимулирование спроса. Таким образом, правомерности использования налоговых льгот в мировой практике закрыты, и только вопросы способов и механизмов введения налоговых льгот, их элементного состава и особенностей их правового урегулирования остаются на данный момент открытыми.

2. На наш взгляд, принципиально и исключительно важным моментом является обоснованное и корректное законодательное урегулирование структуры (дизайна) налоговых льгот. В этом случае определение норм законодательства, направленных на регулирование налоговых льгот, должно соответствовать следующим требованиям:

Первое. Законодательная идентификация (узнаваемость) льгот, имеющих важное практическое значение. В связи с этим возможны два варианта законодательной идентификации льгот: а) непосредственное или прямое введение специальных статей в налоговом кодексе для каждого налога; б) определение термина "налоговая льгота" и ее видов в законодательном акте без введения систематизированных видов льгот для каждого налога.

Второе. Отсутствие норм косвенного (непрямого) действия. Законодательные нормы, регулирующие налоговые льготы, должны быть установлены без отсылок к каким-либо иным нормативно-правовым актам, принятие которых относится к полномочиям органов государственной исполнительной власти (правительство, министерство, налоговый комитет и т. д.).

Третье. Условия и ограничения использования льгот не должны быть неясными и не должны оставлять место для произвольной интерпретации. Законодательный акт должен содержать ясные и конкретные описания условий, при которых льготы предоставляются, и не должен допускать их произвольное применение. Это условие ограничивает коррупционные риски. Конструкция или дизайн льгот тесно связан с методом их предоставления, который может быть автоматическим или дискреционным.

- 3. Проблемы администрирования и контроля использования налоговых льгот, на наш взгляд, можно представить следующим образом:
- налоговые льготы представляют собой изменяющуюся и не постоянную величину, направленную на уменьшение размера налоговых поступлений, что оказывает воздействие на состояние сбалансированности бюджета;
- они имеют приоритетный характер по сравнению с прямыми расходами бюджета государства;
- существует изменчивость в целевом использовании налоговых льгот, их переход из одного списка учета в другой, что вызывает вопросы идентификации;
- налоговые льготы имеют низкий уровень интегрированности в стандартный процесс бюджетирования, что может снизить уровень прозрачности их учета;
- существует нескоординированность различных видов налоговых льгот, что может привести к негативным воздействиям на эффективность распределения бюджетных ресурсов;
- предоставленные ранее льготы могут терять свою актуальность в результате изменений налоговой системы и не соответствовать текущей социально-экономической ситуации;
- налоговые льготы создают дополнительную нагрузку на налоговую систему и могут способствовать уклонению от налогов.

- они снижают уровень реализации принципа справедливости налогообложения.
- могут оказать отрицательное влияние на налоговую дисциплину налогоплательщиков;
- формируют условия для возникновения злоупотреблений властью и лоббирования корыстных интересов госслужащих;
- существуют трудности и сложности в проведении оценки конечной результативности введения налоговых льгот.
- 4. В налоговых отношениях в республике существуют определенные проблемы с администрированием налоговых льгот, которые снижают эффективность налогового контроля и эффективность введения и использования налоговых льгот в целом. На наш взгляд, для дальнейшего повышения эффективности налогового контроля и администрирования налоговых льгот следует обратить внимание на следующие действия:
- установление рационального уровня предоставления налоговых льгот в отношении ВВП в конкретный период (в %);
- вовлечение налоговых льгот в бюджетный процесс с проведением анализа и контроля их перечня каждый год;
- проведение регулярного жесткого контроля результативности тех налоговых льгот, которые дублируют целевые государственные программы поддержки приоритетных отраслей экономики (недопущение таких случаев);
- создание системы стимулов и мотиваций для различных ветвей государственной власти с целью усиления мониторинга над налоговыми льготами;
- создание единой информационной базы, которая накапливает прозрачную информацию о введении и использовании налоговых льгот, и ежегодное их обнародование;
- осуществление научно обоснованных закреплений в законодательных актах о налогообложении критериев классификации налоговых льгот и установление запрета на их изменение в определенный срок;

- совершенствование методических подходов к оценке конечной результативности налоговых льгот и установление ответственных и полномочных органов за их применение в социально-экономических сферах и т.д.
- 5. Исходя из вышеуказанного, можно утверждать, что введение налоговых льгот не могут вступить в противоречие с принципом справедливости налогообложения. Наоборот, налоговые льготы выступают как необходимым и обоснованным механизмом осуществление на практике принципов равенства налогообложения и учета фактической способности налогоплательщиков. Имеется налоговых взаимосвязь ЛЬГОТ принципом эффективности. c Использование налоговых льгот В контексте реализации принципа эффективности налогообложения следует оценивать в двух аспектах: первое, льгот является автономным эффективность налоговых факультативным элементом системы налогообложения, которое устанавливается с целью снижения налогового бремени для конкретных категорий налогоплательщиков; второе, значение налоговых льгот в повышении уровня эффективности системы налогообложения.

ГЛАВА 5. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ, СТИМУЛИРУЮЩИХ ИНВЕСТИЦИОННО-ИННОВАЦИОННОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ

5.1. Верификация приоритетных направлений государственной поддержки инновационной деятельности

соответствие с Национальной стратегией развития Республики Таджикистан на период до 2030 года года одним из базовых принципов будущего развития является индустриально-инновационный сценарий развития, который «...предполагает создание основ инновационного развития экономики страны, прежде всего, на базе проведения реформ в системе образования и подготовке современных кадров для отраслей экономики. Данный сценарий возможен при формировании инновационных подходов при решение экономических и социальных усиления институциональной базы вопросов, развития, совершенствования правовой системы и усиления защиты прав собственности, интеллектуальную, что будет благоприятствовать внутренних частных, так и прямых иностранных инвестиций» ¹¹⁶. Поэтому в настоящее время в экономической политике Республики Таджикистан принята система мер по реализации инновационного сценария развития, которое является ключевым направлением. В действительности в современном мире инновация выступает как главный фактор устойчивого развития национальной экономики и её конкурентноспособности. Инновационные блага отличаются качественным свойством и ростом, созданием новых товаров и услуг, имеющих новые потребительские свойства. Инновация всегда «выигрывает» не только в условиях обострения конкуренции, но и даже в условиях кризиса, тем самым определяет качественный поворот в социально-экономическом развитии страны. Республика Таджикистан так же, как и другие страны мира подвергается оценке её места в мировой инновационной системе. В мировом пространстве для оценки инновационной деятельности стран мира обычно используется показатель

 $^{^{116}}$ Национальная стратегия развития Республики Таджикистан на период до 2030 г. С.13- <u>HCP</u> 2030 (medt.tj)

Глобальный индекс инноваций. По последним данным Таджикистан по глобальному индексу инновации находится на 108 месте, по НИОКР - на 115 месте. Среди 12 «слагаемых конкурентоспособности», проводимых Всемирным экономическим форумом оценки глобальной конкурентоспособности, с точки зрения инноваций важным индикатром выступает технологическая сложность предпримательской деятельности, прежде всего, потенциал инновационной деятельности и технологическая готовность страны.



Диаграмма 5.1.1. - Рейтинг Республики Таджикистан по данным Всемирного экономического форума

Источник: Обзор инновационного развития Республики Таджикистан//Организация Объединенных Наций. - Нью-Йорк и Женева, 2015. – С.11.

Как видно из диаграммы 5.1.1., в период с 2008/2009 по 2014/2015 годы, наблюдаются заметные изменения в контексте технологической сложности бизнеса в Республике Таджикистан. По данному показателю страна поднялась с 116-го на 82-ое место. Также отмечается улучшение в рейтинге технологической готовности страны с 128-го на 116-ое место. Однако, инновационный потенциал страны практически не изменился, лишь незначительно улучшившись с 61-ой на 62-ую позицию.

С учетом перехода страны на новый этап развития, становятся более актуальными вопросы создания благоприятных условий и среды для индустриально-инновационного развития экономики. Направления и механизмы

стимулирования инновационной деятельности хозяйствующих субъектов, в первую очередь, государственной поддержки инновационного развития, определяются в рамках различных программ и стратегий инновационного развития Республики Таджикистан на среднесрочный период. Эти государственные программы и стратегии разрабатываются на основе Закон Республики Таджикистан «Об инновационной деятельности», принятого 16 апреля 2012 года, под № 822. Данный закон устанавливает организационноправовые и экономические основы формирования и реализации государственной инновационной политики.

В стратегических государственных программах основной акцент делается на финансовой поддержке инновационной деятельности и развитии инновационного производства. Следует подчеркнуть, что в мировой практике, хотя отсутствуют единые или универсальные модели государственной поддержки национальной инновационной системы, можно выделить следующие основные направления, которые поддерживаются государством для развития инновационной деятельности:

- прямая финансовая поддержка, основанная на применении института и механизмов государственных субсидий, грантов, кредитов, государственных заказов, а также внесения в уставный капитал. Эти меры практикуются во многих странах, таких как Франция, Швеция, Великобритания, Дания, Германия, США, Китай, Норвегия и Индия;
- косвенная поддержка, которая осуществляется через механизмы налоговых стимулов для инноваций. Эти механизмы используются в странах, таких как Польша, Великобритания, США, Испания, Франция, Индия, Китай и Греция;
- создание инновационной инфраструктуры, такой как технологические парки и инкубаторы, что практикуется в Германии, Дании, Индии, Китае, и Швеции;
- разработка и предоставление информационных продуктов, программ и методических услуг, как в Великобритании, Германии, США и Швеции.

Эти перечисленные меры еще не могут самодостаточно стимулировать активизацию инновационной деятельности. В республике в определенной мере

применяются все вышеперечисленные виды поддержки. Например, среди основных задач государственной налоговой политики любых стран поддержка в модернизации экономики и инновационной деятельности занимает важное место. В налоговой системе налоговые льготы выступают фактором обеспечения инновационного развития и модернизации отраслей экономики. Например, во Франции объем налоговых расходов с целью повышения стимулов для активизации научных исследований и разработок, способствует увелечению размера или объема прямой господдержки научно-исследовательских субъектов или организаций. В Израиле, наоборот, размер государственной субсидии на инновациии превышает объем налоговых расходов, тем самым налоговые льготы выполняют второстепенную функцию поддержки инновационного развития. Такой механизм поддержки решает проблемы трудности оценки зависимости или корреляции налоговых льгот с приростом наукоемкого производства.

Стимулирование научных исследований и разработок, укрепление инновационного потенциал и научно-технической базы в приоритетных отраслях экономики является главной задачей ввода и предоставления налоговых льгот. Хотя льготы являются не единственным инструментом, но практика их использования доказала их действенность. Налоговые послабления направлены, прежде всего, на стимулирование важнейшей области инновационной деятельности - научные исследования и разработки.

Во многих индустриально-развитых стран мира в основе определений содержание НИОКР принят международный стандарт ОЭСР «Руководство Фраскати» (1993), где НИОКР представляет собой термин, охватывающие три вида деятельности: фундаментальные, прикладные исследования, а также экспериментальные разработки. Отсюда видно, что НИОКР является главным видом инновационной деятельности и охватывает в себе деятельность, связанную с фундаментальными исследованиями до стадий экспериментальных разработок инновационных благ (продуктов, услуг).

На практике, во многих странах мира широко применяются, также определения, данные американским Бюро стандартов финансовой отчетности.

Согласно их определению «...научные исследования (research) рассматриваются как запланированные научные исследования, которые формирует новые знания, являющиеся полезными при разработке и производстве продукта, услуг и процесса (метода) или способствуют усовершенствованию существующего продукта или технологичского процесса. Опытно-конструкторские разработки (development) определяются как процесс перевода научных открытий или знаний в проект создания нового продукта или процесса, улучшения качества и свойства существующего продукта или технологичского процесса, которые в дальнейшем выходят на рынок» 117.

Как известно в сфере НИОКР привлекаются кадры высокой квалификации, и требуются большие денежно-материальные затраты. Поэтому возможности достижения большого масштаба НИОКР существует только в наиболее развитых странах мира. По уровню финансирования НИОКР Республика Таджикистан отстает от развитых стран мира в разы. Во всех странах мира государство, стимулируя расходы на НИОКР, преследует следующие основные цели:

Первое, создание системы стимулов для всех субъектов экономики (независимо от размера деятельности и отраслевой принадлежности) в осуществлении НИОКР;

Второе, формирование среды, создающей стимулы развития научных исследований, в первую очередь, в высокотехнологичных отраслях экономики. Например, в Англии получил распространение институт научно-исследовательского кредита, финансирующего 50% затрат на исследования и разработку лекарств (вакцин) для предотвращения болезней, таких как СПИД, малярия, туберкулез;

Третье, повышение уровня заинтресованности малых предпринимателей в осуществлении НИОКР. Малый бизнес в развитых стран мира обеспечивает 40-45% производства ВВП и является локомотивом роста. Так как они, создавая новые идеи, воплощают их в инновационные продукты. Именно, поэтому им оказывается приоритетная государственная поддержка. Так, например, в Англии

-

¹¹⁷ Индикаторы науки:2007. Статистический сборник. -М.: ГУ-ВШЭ,2007

и Норвегии право на приобретение специального исследовательского налогового кредита, в первую очередь, имеют малые предприятия, а потом данная льгота предоставляется крупному бизнесу. Малым инновационным предприятиям отводится особая роль в государственной поддержке. В Европейском союзе введено специальное правило статуса молодой инновационной фирмы и регистрации (Young Innovation Company - YIC). Правило статуса молодой инновационной фирмы было принято на семинаре, посвященному налоговому стимулированию развития высокотехнологичных отраслей. В данном правиле установлены некоторые ограничения: например, организация должно быть не старше 6 лет, численность работников не должня превышать 50 человек. Оценку инновационной направленности молодых компаний проводит внешний Разработка независимый эксперт. выпуск продукта, имеющего технологическую новизну, должна отражат деятельность организации. Размеры расходов молодой инновационной фирмы на научно-исследовательскую деятельность должны охватывать более 15% от годового оборота. Для этих малых фирм введены налоговые льготы, которые позволяют сократить размер операционных затрат, тем самым направить сэкономленные средства на дальнейшую реализацию инновационных инвестиционных проектов, приобретение требуемого оборудования для целей научных исследований;

Четвертое, повышение квалификации кадрового состава фирмы, стимулирование работников частного бизнеса и научных учреждений в проведении фундаментальных исследований.

Реализация стимулирующей функции налоговых льгот для развития НИОКР в основном осуществляется путем изменения налогообложения капитала компаний. Так, налоговые льготы на прибыль предприятий можно реализовать по следующим направлениям:

Первое направление - специальные механизмы амортизации. В этом контексте особое значение имеют льготы, такие как амортизационные премии, которые способствуют увеличению капитальных вложений в определенные виды материальных активов, такие как оборудование. Кроме того, в процессе

амортизации основных средств, используемых для проведения научнотехнических работ, могут вводиться специальные коэффициенты. В Республике Таджикистан, амортизационная премия предоставляет возможность направлять до 30% капитальных вложений на расходы (вычеты) при расчете налога на прибыль организаций.

Второе направление - сокрашение размеров налоговой базы. Согласно оценкам международных экспертов, до 90% всех расходов, связанных НИОКР, приходится на текущие расходы. В связи с этим в развитых странах часто применяется практика списания этих текущих расходов в определенном периоде или году. Оставшиеся 10% расходов относятся к капитальным затратам, связанным с приобретением оборудования и помещений, используемых для проведения научных исследований и разработок. В Республике Таджикистан также предусмотрено списание части затрат, связанных с проведением НИОКР (согласно перечню, определенных видов установленному правительством республики для перспективных научных исследований) при расчете налога на прибыль. Коэффициент 1,5 можно рассматривать как налоговый стимул для проведения исследований с большим риском. В отношении налоговой базы для сверхвычетов устанавливаются не только объемные показатели (как, например, в Великобритании, Бельгии и Дании), но и приростные показатели расходов на НИОКР. Также используются смешанные или комбинированные льготы, которые получили распространение в Австралии: базовый уровень скидки на расходы на НИОКР устанавливается на уровне 125% от их объема, а дополнительная скидка - 175% от их прироста по сравнению с предыдущим годом.

Третье. Вычет из суммы налога (налоговый исследовательский кредит). При использовании налогового исследовательского кредита происходит вычет части расходов на НИОКР из суммы налога на прибыль. Этот кредит имеет дифференцированную ставку, зависящую от размера и масштаба предприятия. Например, в Норвегии ставки для крупных предприятий установлены на уровне 18%, в то время как для малых предприятий - 20%. В случае использования

налоговых льгот, связанных со списанием расходов на НИОКР из налогооблагаемой базы, применяются объемная и приростная формы налогового кредита.

Приростная форма, по сути, стимулирует прирост расходов на НИОКР. Поэтому для налогоплательщиков – хозяйствующих субъектов и для налоговых органов возникают проблемы, связанные с установлением базового уровня для оценки прироста. Эта форма, имеет и недостатки, поскольку в нем не отражаются этапы или циклы научных исследований, например, фазы перехода от фундаментальных к прикладным исследованиям. В ситуации, когда расходы на НИОКР стабильны, налоговые значительны, НО льготы, использованием налогового исследовательского кредита, не применяются для таких предприятий. В этом случае предпочтительной является первая форма налогового кредита. Эта форма становится более затратной для государства, так как на нее подают заявки множество предприятий, занимающихся научными исследованиями. Зарубежные страны широко используют смешанные формы кредита. Например, применяется метод, включающий 30% от базового размера расходов на НИОКР, дополненных 50% приростом по отношению к базовому среднему за периодом уровню расходов на НИОКР. Эта практика нашла применение в различных странах, таких как Испания и Франция. Базовый полнообъемный кредит (R&D Volume-based Tax Credit) активно используется в таких странах, как Норвегия, Италия и Канада. В то время как смешанная форма кредита применяется в Испании и Франции. Приростной налоговый кредит (R&D Tax Incremental Credit) наиболее распространен в США, Мексике, Южной Корее и Японии.

В США, как федеративном государстве, кроме федерального налогового кредита, широко используется региональный налоговый кредит. Например, в штате Калифорния предоставляются более привлекательные налоговые кредиты по сравнению с другими штатами. Это способствует активации научно-исследовательского потенциала и привлечению всех составляющих частей научной деятельности. В результате в данном штате сосредоточены

высокоприоритетные научно-исследовательские компании.

В указанных государствах налоговый кредит предоставляется компаниям при предоставлении ими заявки и подтверждении своей исследовательской деятельности. Для разработки процедур предоставления налоговых льгот и контроля за их выполнением правительства затрачивают ресурсы, включая административные расходы на создание специальных структур в налоговых органах, подготовку и переподготовку налоговых инспекторов, разработку методических инструкций для хозяйствующих субъектов и консультантов по оформлению заявок на получение кредитов и так далее. Например, в Англии проводятся широкие общественные консультации по квалификации деятельности для исследований и уточнению налоговых процедур. В Канаде для оценки исследовательской деятельности привлекают экспертов по науке и технике, а в сложных случаях создается отдельная независимая комиссия, которая определяет соответствие организации исследовательской деятельности.

В Норвегии, в отличие от других стран, предприятие подает заявку на налоговый кредит до начала разработки инновационного проекта (до того, как оно осуществляет расходы на НИОКР). Заявка должна быть одобрена Научным Советом Норвегии. Оценка проекта проводится с учетом его соответствия критериям расходов на НИОКР, а также его актуальности и значимости для обеспечения инновационного развития страны.

Инновационные налоговые льготы, стимулирующие НИОКР, в первую очередь, направлены на сферу малого предпринимательства, при этом более 80% одобренных проектов выполняются малыми предприятиями. То есть, в Норвегии оценка заявок от компаний на реализацию инновационных проектов проводится в одном центре. При реализации такого подхода существуют риски коррупционного давления на комиссию и членов Совета, и для снижения таких рисков для отбора заявок привлекают независимых экспертов.

В зарубежных странах накоплен определенный опыт и процедуры относительно определения квалифицированных/соответствующих

исследований для получения налоговых льгот. Несмотря на это, существуют проблемы и трудности в установлении права на получение и использование налогового кредита для субъектов экономики в научной сфере. Многие организации имеют возможность получать кредиты незаслуженно, потому что, высококвалифицированных налоговых специалистов при помощи консультантов, они оформляют качественные и грамотные заявки на получение кредитов. У инспекторов налоговых органов ограничены возможности для изучения объективности и достоверности представленной в заявке информации. В налоговом законодательстве республики расходами на НИОКР в налоговых c производством новой целях считаются затраты, связанные или усовершенствованием продукции (товаров, работ, услуг), a также усовершенствованием применяемых технологий, методов организации производства и управления (статья 162 НК РТ).

Инновационное/патентное окно («innovation/patent box») Четвертое. представляет собой налоговую льготу, согласно которой предприятия имеют возможность уплачивать налог на прибыль по сниженным ставкам за доходы, полученные от продажи продукции, производство которой потребовало НИОКР. проведения Эта направлена на стимулирование льгота коммерциализации результатов научных исследований и разработок. налоговом законодательстве Республики Таджикистан данный вид налоговых льгот в практике не применяется.

Кроме льгот по налогу на доход (прибыль) предприятий существуют и другие льготы, направленные на стимулирование НИОКР:

- оплата НДС по пониженной ставке в отношении НИОКР. Например, в Республике Таджикистан процессы, связанные с выполнением НИОКР, которые соответствуют критериям новизны, освобождаются от НДС (статья 149 НК РТ);
- применение инвестиционного налогового кредита, предоставляющего несколько лет отсрочки по уплате налога на прибыль предприятий, а также налогов на имущество в отношении сумм, используемых для осуществления инновационной деятельности. Однако при этом соблюдается принцип возвратности и платности. Этот вид льгот используется, например, во Франции

- Испании. В Республике Таджикистан предусмотрено И также законодательством, НО ОН используется не часто из-за излишней так разработки дополнительных бюрократизации процедур И нормативных требований;
- предоставляемые «налоговые каникулы» представляет собой меру, при которой хозяйствующие субъекты, осуществляющие инновационную деятельность в определенный период, освобождаются от уплаты определенных видов налогов в течение этого срока. Например, во Франции предприятиям, которые направляют финансирование на НИОКР в объеме более 15% от своего оборота, предоставляются «налоговые каникулы» на 8 лет;
- налоговые льготы для «бизнес-ангелов» включают установление относительно низких ставок подоходных налогов, которые могут быть до двух раз ниже стандартных ставок. Эти льготы применяются к физическим и юридическим лицам, инвестирующим собственные ресурсы в инновационные проекты предприятий на ранних стадиях научных исследований. Такие меры направлены на стимулирование инвестиций в инновационные проекты, особенно на ранних этапах исследований, и содействие предпринимательской активности в области инноваций.

Таким образом, в мировой практике используются множество механизмов и инструментов господдержки инновационной деятельности. Сфера НИОКР выступает ключевым звеном в инновационной деятельности. Поскольку оно состоит деятельности, связанной только исследованиями разработкой фундаментального характера, НО И c экспериментальных инновационных продуктов. Во многих зарубежных странах налоговые льготы налогового являются основным фактором стимулирования научных исследований и разработок. Введение для предприятий налоговых льгот НИОКР, обуславливает сокращение расходов на поскольку льготы способствуют появлению дополнительных источников инвестиций в разработку технологий более высокого уровня и производства инновационной продукции. Таким образом, налоговые льготы выступают главным механизмом инноваций действенным государственной поддержки И инструментом повышения заинтересованности предприятий в осуществлении НИОКР и

активизации инновационной деятельности.

Следует отметить, что в технико-технологической модернизации играет важную роль амортизационная экономики страны политика. Предприятиям предоставляются налоговые льготы с целью осуществления технико-технологической модернизации и внедрения инноваций, поскольку технологической базы определяет направление и производства инновационных продуктов. Для расширения инновационного производства необходимо постоянное обновление технико-технологической базы производства. В данном процессе важную роль играет научно обоснованная амортизационная политика и механизмы её реализации. В Республике Таджикистан, хотя в инновационно-ориентированных сферах экономической деятельности наблюдается тенденция к улучшению состояния технико-технологического потенциала, одновременно отмечается показателей износа, что негативно сказывается на выпуске инновационных продуктов.

Технико-технологическая модернизация отраслей экономики требует не частных, но и государственных инвестиций. Государственные ΜΟΓΥΤ быть инвестиции осуществлены путем прямых предоставления субсидий, а также косвенно через налоговые механизмы и налоговые льготы. Во всех странах мира амортизация является основным налоговым механизмом стимулирования технико-технологической модернизации. Как известно, амортизационные отчисления предназначены для замены основных средств, которые физически изношены и морально устарели.

В результате активизации налоговой поддержки государства, посредством института налоговых льгот, можно наблюдать тенденцию снижения доли собственных финансовых ресурсов предприятий, которые выделялись для инвестирования в основные средства. Может произойти и наоборот: по мере роста уровня финансовой устойчивости экономических субъектов увеличивается доля собственных средств, тем самым превышая долю привлеченных средств.

Таблица 5.1.1. - Доля собственных средств промышленных предприятий в структуре финансирования капитальных вложений в Республике Таджикистан, %

Период											
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Удельный вес собственных средств промышленных предприятий в структуре финансирования инвестиций, %	30,1	32,4	34,9	38,3	40,2	41,0	41,7	43,9	45,6	47,3	50,2

Источник: составлено автором по данным Министерства промышленности и новых технологий Республики Таджикистан за соответствующие годы

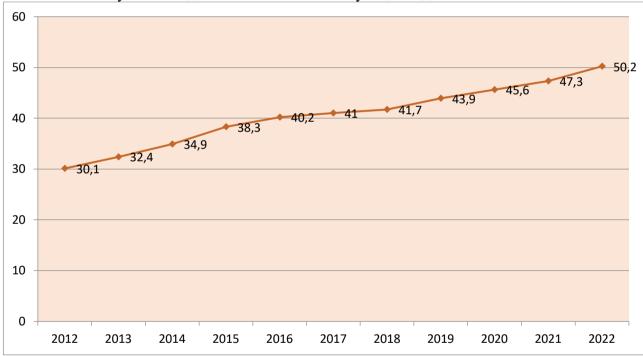


Диаграмма 5.1.1. - Доля собственных средств промышленных предприятий в структуре финансирования капитальных вложений в Республике Таджикистан, %

Источник: расчеты автора на основе таблицы 5.1.1.

Например, как свидетельствуют данные таблицы 5.1.1. и диаграммы 5.1.1. за период 2012-2022 гг., удельный вес собственных средств промышленных предприятий в структуре финансирования инвестиций увеличился с 30,1% до 50,2%. Это положительное явление. Однако дополнительные средства,

полученные предприятиями благодаря предоставлению налоговых льгот, часто используются не для развития и совершенствования технико-технологической базы производства, а, в большинстве случаев, направляются на другие вложения, не связанные с прямыми инвестициями в основной капитал. Анализ многих предприятий показывает, что амортизационные отчисления используются в прямом назначении лишь около 60% средств амортизации, а остальные средства используются в других целях. Таким образом, введение принципа ускоренной амортизации и использование повышающих коэффициентов в стимулирования механизмов инвестиционно-инновационной деятельности воздействие оказывает ограниченное на технико-технологическую модернизацию предприятий. В промышленно развитых странах удельный вес амортизации в источниках инвестирования в основной капитал в среднем составляет до 65%, в то время как в республике этот удельный вес составляет всего лишь до 20%. Несоблюдение целевой направленности амортизационных фондов является причиной низкой доли амортизации в инвестировании в основные фонды И, следовательно, причиной низкой эффективности стимулирующих амортизационных механизмов. Существует слабый контроль со стороны ответственных органов государственной власти за ходом целевого использования ресурсов, начисленных в амортизационный фонд, а также за финансовой ответственностью предприятий за их нецелевое расходование. Другими словами, реализуемая государственная амортизационная политика не обязывание субъектов направлена на экономики, амортизационный фонд по его прямому назначению - восстановление основных фондов.

Исходя из этого обязательное целевое использование амортизационных отчислений предприятий (налогоплательщиками) должно быть введено в систему налогообложения, и необходимо запретить вложение сумм отчислений в другие цели, например, в ценные бумаги и другие финансовые активы. Предприятия (налогоплательщиков) должны быть обязаны вести соответствующий налоговый учет и контроль за целевым использованием

ресурсов амортизационных фондов, что должно стать одной из важных функций налоговых органов. В структуре расходов предприятий при начислении налога на прибыль (доход) должны выделяться суммы, направленные финансирование инвестиций, а не просто сумма начисленной амортизации. С учетом этого предложение о введении финансовых санкций в НК РТ должно быть внесено использование фонда за нецелевое амортизации или амортизационных отчислений. Предлагаемый методический подход к целевому использованию предприятиями начисленных сумм амортизационного фонда используется во всех промышленно-развитых странах мира. Следует подчеркнуть, что при введении налоговых льгот в отношении амортизационных отчислений и условий целевого использования средств амортизационного фонда следует создать систему стимулов для хозяйствующих субъектов, чтобы они использовали эти средства на внедрение новых и более современных основных производственных средств, а также на организацию НИОКР.

Прямая инвестиционная льгота является еще одним важным инструментом стимулирования инвестиций в модернизацию технико-технологической базы производства. В Республике Таджикистан, в рамках нового налогового кодекса, этот вид льготы реализуется через стимулирование налогообложения прибыли юридических лиц. Эта налоговая льгота позволяет предприятиям направлять значительную часть прибыли на расширение основных фондов. Сумма, которая используется для развития собственного производства на основе инновационных технологий, освобождается от уплаты налога на прибыль (доход). Прямая инвестиционная льгота имеет следующее преимущество: она стимулирует систему создания инноваций, включающую стадии разработки, процесс внедрения и получение качественных улучшений.

Однако следует отметить, что в последние годы одним из направлений налоговой реформы в республике было прекращение предоставления налоговых льгот из-за постепенного снижения налоговых ставок на прибыль (доход) предприятий. Наблюдается, что данная льгота (инвестиционная льгота) заменяется снижением ставки налога и новой амортизационной политикой в

следующих направлениях:

- внесены изменения в порядок амортизации основных средств;
- место дифференцированной системы норм амортизационных отчислений была введена практика применения укрупненных амортизационных групп;
- разработан механизм ускоренной амортизации, который позволяет предприятиям на начальных этапах использования основных фондов относить значительную часть их стоимости на расходы при расчете налога на прибыль (доход).

В этих условиях может сработать негативный механизм государственного воздействия: «наказание» тех предприятий, которые активно инвестируют прибыль в обновление основных средств и расширение новых мощностей.

Существуют объективные и устойчивые связи между инвестициями и инновациями. Вложение капитала в инновационную деятельность направлено на внедрение новых технико-технологических решений на предприятиях. В этом процессе амортизационный механизм становится эффективным инструментом, при условии, что организуется целевое использование средств амортизационного фонда. Реализация инвестиционно-инновационной сценарии развития в республике требует улучшения механизма амортизации. В процессе использования амортизационных льгот ресурсы амортизационного фонда предприятий должны обязательно направляться на инвестиции в основной капитал. Это становится предпосылкой для инвестирования во внедрение новых технологий, покупку современного оборудования, что, в свою очередь, способствует технико-технологической модернизации предприятий расширению их инновационной деятельности.

Таким образом, применение амортизационных льгот, которое создает дополнительные финансовые ресурсы и увеличивает объем инвестиций в основной капитал, становится базовым условием для внедрения инноваций. В условиях ускоренной индустриализации страны осуществление реальных капитальных вложений является главным направлением модернизации отраслей экономики, что создает условия для инвестиций в новые технологии.

5.2. Разработка методики мониторинга и оценки налоговых льгот, стимулирующих инвестиционно-инновационную деятельность субъектов экономики

Обеспечение индустриально-инновационного развития отраслей нашиональной экономики страны зависит ОТ создания государством способствующих привлечению и благоприятных условий, размещению инновационных инвестиций. Так как технико-технологическая модернизация отраслей экономики и внедрение новых инновационных технологий требуют значительных инвестиций и финансовых затрат. Ограниченность этих ресурсов выступает как существенное препятствие для разработки и реализации инновационных инвестиционных проектов, направленных на внедрение новых технологий и модернизацию производства 118. Следовательно, создание стимулов для активизации инновационной деятельности, разработки и реализации инновационных инвестиционных проектов путем совершенствования налоговой политики и налоговых механизмов в контексте реализации инновационнопромышленной политики государства является главной задачей современного этапа развития страны.

Таблица 5.2.1. - Динамика роста налоговых льгот по налогу на прибыль и НДС в Республике Таджикистан, млн. сомони

Годы	Налог на приб	ЫЛЬ	НДС			
	Налогооблогаемая	Льготы	Налогооблогаемая	Льготы		
	база		база			
2011	147,1	10,1	8987,4	870,3		
2012	187,4	12,9	9034,9	1023,1		
2013	201,3	21,4	10123,4	1098,2		
2014	210,9	26,3	10233,3	1670,3		
2015	225.5	30.9	11 744.9	2 104.6		
2016	736.1	82.6	11 831.5	2 129.7		
2017	1 249.7	162.5	15 566.7	2 611.2		
2018	3 887.6	542.4	20 660.3	3 261.3		
2019	3 153.1	519.2	21 533.7	3 876.1		
2020	5 622.5	730.9	21 646.2	3 896.3		
2021	6023,6	810,1	22102,4	4001,2		

Источник: расчеты автора на основе данных Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан за соотвествующие годы

 $^{^{118}}$ Мирсаидов А.Б. Роль инновационного инвестирования в индустриальное развитие регионов страны/ А.Б. Мирсаидов., М. Тохирзода // Экономика Таджикистан, № 3. 2019 С.51-56.

В связи с этим правительство республики с целью активизации стимулирующей функции налоговой системы применяет налоговые льготы, как один из методов стимулирования. В последние годы в республике увеличивается объем предоставленных налоговых льгот, в частности, по налогу на прибыль и НДС. Как видно из данных таблицы 5.2.1., в период 2011-2021 годы объем льгот по налогу на прибыль увеличился с 10,1 до 810,1 млн. сомони, или более чем в 80 раз. Доля льгот в налогооблагаемом базе за анализируемый период в среднем составила 13%. Объем льгот по НДС увеличился с 870,3 до 4001,2 млн. сомони, или на 4,5 раза. Его доля в налогооблагаемом базе также в среднем составила 18%. Таким образом, эти налоговые льготы являются дополнительными источниками для инвестиций. Кроме того, в цене создаваемой продукции хозяйствующих субъектов – налогоплательщиков занимает большой удельный вес налоговая составляющая. Следовательно, введение налоговых льгот уменьшает налоговую нагрузку на производителей, например, научнотехнической продукции, что позволяет снизить себестоимость продукции и повысить ее конкурентоспособность. Плюс к этому, в результате введения льгот способности происходит повышение покупательной покупателей, содействует развитию рынка инновационных продуктов. Таким образом, налоговые льготы стимулируют не только производителей, но и потребителей, что способствует экономическому росту и переориентации экономической деятельности на инновационно-индустриальное развитие.

Как известно, налоговые льготы выступают как одной из форм косвенных инвестиций государства в конкретные секторы или субъекты экономики. Другими словами, налоговые льготы являются налоговыми или бюджетными расходами. Поэтому принятие решений о введении налоговых льгот для активизации индустриально-инновационной деятельности должно базироваться на результатах мониторинга данных видов льгот. В данном процессе важным этапом оценки эффективности применения налоговых льгот является их инвентаризация, а затем сбор, обработка и анализ информации.

Как отметили выше в современных условиях, когда переход на индустриально-инновационное развитие экономики выступает стратегической целью Правительства республики, становится актуальным осуществление инвентаризации налоговых стимулирующих механизмов в области индустриально-инновационного развития. В экономике страны хоть и наблюдаются активные, позитивные структурные сдвиги, например, рост доли промышленности в создании ВВП, однако из-за сырьевой и импортной зависимости, все еще существуют барьеры в инновационном развитии (таблица 5.2.2., диаграмма 5.2.1.).

Таблица 5.2.2. - Динамика роста ВВП и доля промышленности в Республике Таджикистан

Показатели	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2021 B % K 2015
Валовый внутренний продукт, млн. сомони (в текущих ценах	50977,8	54790,3	64434,3	71059,2	79109,8	83958,3	98910,7	194,3
Доля промышленности в валовом внутреннем продукте, в %	15,1	16,9	19,9	21,2	21,2	23,1	18,2	2,9

Источник: Промышленность Республики Таджикистан Агентство по статистике при Президенте РеспубликиТаджикистан, 2022, С 23.

Существующие механизмы государственной политики, в первую очередь, бюджетно-налоговые инструменты, до сих пор не могут на должном уровне стимулировать инновационное развитие субъектов экономики страны. Это вызывает необходимость в упорядочении и оценке существующих налоговых льгот, а также их инвентаризации, направленной на модернизацию техникотехнологической базы производства и внедрение инноваций.

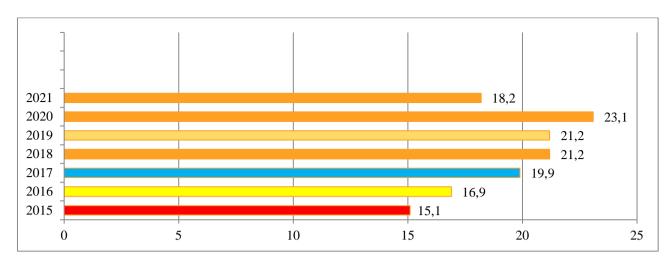


Диаграмма 5.2.1. - Доля промышленности в ВВП Республики Таджикистан, %

Источник: составлено автором на основе данных таблицы 5.2.2.

В соответствии со статьей 189 НК РТ, для ряда видов доходов не предусмотрено налогообложение, что способствует инвестиционнодеятельности¹¹⁹. Эти меры стимулировали активизацию инновационной субъектов деятельности хозяйствующих инвестипионной экономики способствовали увеличению объема капитальных вложений, что означает затраты ресурсов на строительство новых объектов, расширение действующих, реконструкцию, техническую модернизацию производственных мощностей, покупку оборудования, проведение проектно-изыскательских работ и другие виды инвестиций. Предоставление налоговых преимуществ создает систему стимула к расширению и модернизации технико-технологической базы производства на основе увеличения объема инновационных капитальных вложений.

¹¹⁹ Налоговой кодекс Республики Таджикистан, Душанбе. 2022г.-С.204. <u>tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj)</u> (дата обращение 20.01.23г).

Таблица 5.2.3. - Динамика капитальных вложений по отраслям экономики Республики Таджикистан, млн. сомони

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2021 κ 2012,%
Капитальные вложения по отраслям экономики всего	4540,2	5796,8	7492,7	9749,9	11179,7	11371,6	13361,0	12517,8	11755,6	15124,9	328,2
в том числе:											
промышленность	1645,2	1751,0	2226,6	4482,0	5673,1	5991,6	7974,2	6119,7	5683,5	5649,5	350,0
транспорт и связь	639,8	829,1	1176,0	1019,1	1507,3	1202,7	1152,1	1049,3	1084,9	1612,2	251,9
строительство и промышленность строительных конструкций и деталей	61,4	339,4	946,7	106,0	713,8	957,5	1906,7	2031,4	1804,4	1464,8	23,8 раз
торговля и общественное питание	34,2	229,0	308,9	266,6	195,3	136,7	110,5	347,5	157,1	351,4	38
жилищное строительство (включая индивидуальное)	682,6	1295,3	1266,0	2472,6	1435,3	1106,7	488,0	1754,5	2378,7	4261,7	624,3
коммунальное хозяйство	99,0	274,3	243,2	130,7	506,8	44,9	15,7	175,0	105,1	1130,9	419,0
образование	267,5	339,6	285,3	326,2	678,4	719,7	500,8	659,8	386,0	469,2	175,4
здравохранение	111,9	274,5	502,7	448,8	134,1	220,0	323,2	347,4	163,2	169,9	151,8

Источник: Статистический ежегоджник Республики Таджикистан, 2018, С. 321; Статистический ежегоджник Республики Таджикистан, 2022, С.309-310

Как видно из данных таблицы 5.2.3., в период с 2012 по 2021 год объем капитальных вложений в республике увеличился с 4,5 до 15,1 миллиарда сомони, что составило рост в 328,2%. В этот период объем капитальных вложений увеличился следующим образом: в промышленности в 3,6 раза, в сфере транспорта и связи на 61,9%, в строительстве и производстве строительных конструкций и деталей в 13,8 раза, в сфере торговли и общественного питания на 31,6%, в жилищном строительстве (включая индивидуальное) в 23,8 раза, в сфере коммунального хозяйства в 4,2 раза, и в образовании на 75,4%. Эти большие суммы капитальных вложений были направлены на создание новых объектов и модернизацию существующих основных фондов предприятий в указанных отраслях экономики.

Инновационную направленность инвестиций или капитальных вложений можно наблюдать, анализируя структуру воспроизводства инвестиций в основной капитал, которая включает в себя новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующего оборудования. Как видно из данных таблицы 5.2.4., в 2021 году в Республике Таджикистан из общего объема инвестиций в производственные объекты в размере 1745,3 миллиона сомони более 22,9% были направлены на техническое перевооружение и реконструкцию существующих предприятий. За анализируемый период объем инвестиций на расширение действующих предприятий вырос на более чем 89,6%. В 2021 году более 68% всех инвестиций, что составило 5234,9 миллиона сомони, были направлены в основные производственные фонды. Объем инвестиций в новое строительство в 2021 году увеличился более чем на 40,3% по сравнению с 2015 годом. За период с 2015 по 2021 год объем инвестиций в отдельные объекты действующих предприятий увеличился в 2,7 раза.

Техническое перевооружение и реконструкцию действующих предприятий, которые направлены на переустройство существующих цехов и объектов, способствуют повышению его технико-экономического уровня, самым обеспечивает производственной рост мощности предприятия, повышение производительности материалоемкости труда, снижение энергоемкости производства и т.д. 120. Предоставление налоговых льгот, содействующих активизации в экономике республики вышеназванные процессы.

Таблица 5.2.4. - Воспроизводственная структура капитальных вложений по объектам производственного назначения Республики Таджикистан, млн.сомони

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2021 к 2012,%
Всего капитальные вложения	2485,1	2813,7	3726,9	5760,0	7458,2	7560,4	9259,9	7549,7	6938,3	7628,4	3042
В том числе направленно:											
на техническое перевооружение и реконструкцию действующих предприятий	369,4	489,8	1091,4	1722,5	1829,3	1874,7	587,0	791,8	1036,5	1745,3	473,3
на расширение действующих предприятий	10,8	5,0	57,2	67,7	95,7	97,9	6,1	76,7	228,2	128,4	90,6
на новое строительство	1371,0	2274,4	2406,8	3731,0	4761,7	4804,7	7548,5	5871,1	5191,6	5234,9	454,7
на отдельные объекты действующих предприятий	733,9	44,5	171,5	238,8	771,5	783,1	1118,3	810,1	482,0	519,8	-15,5

Источник: Статистический ежегодник Республики Таджикистан, 2018, С. 320; Статистический ежегодник Республики Таджикистан, 2022, С.308-310.

Следует подчеркнуть, что в республике налоговые льготы также представлены для субъектов свободных экономических зон (СЭЗ). СЭЗ выступают одним из действенных и эффективных институтов, способствующих деловой активности и ускорению индустриальнно-инновационного развития регионов страны¹²¹.

Таблица 5.2.5. - Субъекты СЭЗ, которым предоставляются налоговые льготы в Республике Таджикистан

Налоги/Льготы	Налоговая ставка					
Transfer My 21B1 01B1	В условиях СЭЗ	На остальной территории Республики Таджикистан				
Налог на доход (юридических лиц), %	0	15-18				
НДС, %	0	15				
Налог на объекты недвижимости, %	0	3-15				
Земельный налог, \$/га 0	0	0,1-1,0				
Налог на транспортные средства, \$/л.с.	0	0,6-14,5				
Налог с продажи первичного алюминия, %		10,0				
Налог, уплачиваемый по упрощенному режиму, %		5-6				

Источник: обращение министра экономического развития и торговли Республики Таджикистан chrome- xtension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://akitrf.ru/upload/iblock/3cc/1lpxppg384qth5kmibk3zi9hlrlygv8l.pdf

Развитие СЭЗ является одним из наиболее эффективных институциональных нововведений для решения приоритетных задач и реализации стратегических программ. Это связано с появлением инновационных инфраструктурных элементов, таких как наукограды, бизнес-инкубаторы, технопарки, особые финансовые зоны и другие, которые создают стимулы для инноваций и увеличивают инвестиционную привлекательность конкретных регионов республики. В этой связи предпринимательская деятельность субъектов СЭЗ на территории Республики Таджикистан, независимо от формы

 $^{^{121}}$ Шмонов Н.Н. Историческое исследование проблем развития особых экономических зон. – Казань: Изд-во КГУКИ, 2010. – 158 с.

собственности, освобождается от уплаты налогов, предусмотренные НК РТ (таблица 5.2.5).

Благодаря этому, деятельность субъектов СЭЗ способствует привлечению иностранных инновационных прямых инвестиций, что проявляется в создании новых предприятий, основанных на современном оборудовании и новых технологиях. Однако анализ эффективности результатов, деятельности субъектов свободных экономических зон, учитывая применение налоговых и других льгот, показывает, что рост социально-экономических показателей многих субъектов **СЭ**3 не превышает уровень роста субъектов, Ha функционирующих вне вышеуказанных 30H. наш взгляд, предоставления таких льгот была направлена на реализацию национальных программ развития СЭЗ, а не на обеспечение эффективности налоговых льгот.

вышеизложенного, постоянный эффективности учетом анализ применяемых мер налогового стимулирования является важной задачей налоговых органов и других заинтересованных ведомств. Без проведения оценки результативности введенных налоговых льгот, основных направлений налоговой политики государства, а также расширения перечня предоставляемых льгот, идея их введения может быть подвергнута сомнению и критике. Следует отметить, что в республике установлен «Порядок предоставления налоговых и таможенных льгот», утвержденный Постановлением Правительства РТ (от 31 декабря 2020 года, под № 670), который «определяет и регулирует предмет, цель и требования предоставления льгот, а также оценку и контроль эффективности предоставляемых и (или) предоставляемых льгот» 122. Однако, существует ряд проблем в сфере введения и использования налоговых льгот, связанных с повышением их эффективности. Введение налоговых льгот хотя и создает благоприятные и конкурентоспособные условия для отдельных субъектов предпринимательского сектора, однако при этом могут подавлять ряд субъектов,

-

¹²² Постановление Правительства Республики Таджикистан о «Порядки предоставление налоговых и таможенных льгот» (от 31 декабря 2020 г. № 670), С. 3.

деятельность которых формируют условия для инновационного развития общества.

С учетом вышесказанного, для предотвращения нарушения принципов свободной конкуренции и справедливости, политика введения налоговых льгот должна быть ориентирована на достижение приоритетных целей, таких как инновационная и инвестиционная деятельность, основываясь на научно обоснованных критериях предоставления льгот, исключающих влияние узких заинтересованных групп. Недостаточная ясность и недостаточно гибкая и целенаправленная политика в области введения налоговых льгот являются одной из основных проблем, связанных с их эффективностью и результативностью. В необходимость актуализируется ЭТОМ контексте улучшения методики особенно мониторинга налоговых льгот, условиях ускоренной индустриализации и инновационного развития экономики страны, и требует пересмотра пунктов мониторинга и оценки налоговых льгот

В время инвентаризацией И эффективности настоящее оценкой инновационных налоговых льгот в республике занимаются не только налоговые органы страны, но и МФ РТ и МЭР РТ. МФ РТ совместно с НК при Правительстве РТ проводят постоянный анализ результатов, предоставленных в рамках действующих законодательных актах налоговых освобождений. По специалистов ΜФ PT, мониторинг эффективности введенных мнению налоговых льгот возможен на базе налоговых отчетов, которые формируются на основе налоговых деклараций. Однако у них отсутствует системный подход к проведению мониторинга. Мониторинг налоговых льгот представляет собой совокупность приемов И способов определения результативности эффективности льгот в конкретные периоды времени.

Нами обоснованы предложение по совершенствованию методических подходов к осуществлению мониторинга и оценки налоговых льгот, стимулирующих инвестиционно-инновационную деятельность субъектов экономики, в связи с этим рекомендована структура методики формирования системы мониторинга налоговых льгот (рисунок 5.2.2.).

Это является научным способом познания сущности и направленности налоговых льгот на основе изучения многообразия связей и зависимостей. Прежде всего, необходимо различать результативность и эффективность налоговых льгот ¹²³. Результативность – это уровень применения налоговых льгот в разрезе отдельных видов льгот. Что касается эффективности налоговых льгот, то она отражает в себе соотношение полученных результатов от введённых налоговых льгот (экономического, социального или иного эффекта) и ресурсов, которые израсходованны на их достижение.

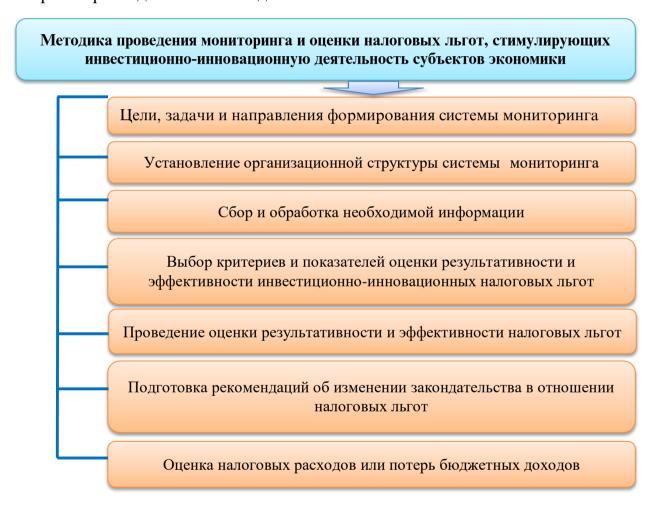


Рисунок **5.2.2.** – Структура методики формирования системы мониторинга налоговых льгот

Источник: разработано автором

1

¹²³ Ануфриева Е.М. Теоретические аспекты налогового льготирования / Е.М. Ануфриева // Известия Пензенского государственного педагогического университета им. В. Г. Белинского. -2012. -№ 28. - С. 191-194.

Таким образом, с целью реализации содержания и назначения налоговых льгот, выявления их потенциальных преимуществ, необходимо выполнить следующие шаги:

- ✓ четко разграничить понятия результативности и эффективности применения налоговых льгот;
- ✓ разработать критерии и показатели для оценки результативности и эффективности налоговых льгот;
- ✓ установить систему оценки результативности и эффективности налоговых льгот.

В рамках данного исследования мы предлагаем критерии и показатели для оценки результативности и эффективности инвестиционно-инновационных налоговых льгот, которые приведены в таблице 4.3.1.

Для организации мониторинга налоговых льгот необходимо разработать план-график его проведения, который включает в себя следующие основные мероприятия:

- 1. Определение перечня вопросов, подлежащих мониторингу в отношении действующих налоговых стимулирующих механизмов, включая те, которые способствуют развитию инновационной деятельности. Разработка предложений по включению этих вопросов в налоговые декларации на следующий год;
- 2. Разработка рекомендаций по внесению изменений в формы налоговых деклараций, обосновывающих необходимость проведения мониторинга уровня востребованности использования стимулирующей функции налогов;
- 3. Обоснование предложений по внесению изменений в формы налоговой отчетности, которые наилучшим образом отражают информацию (как по стоимостным, так и по количественным показателям) о действующих налоговых стимулирующих механизмах.

Таким образом, эти меры позволят более эффективно оценивать результаты налоговых льгот и использовать их в качестве инструмента стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности.

МФ РТ совместно с НК при Правительстве РТ должны систематизировать налоговые льготы, совершенствовать форму налоговых декларации по налогу на прибыль (доход) предприятий и статистическую налоговую отчетность, в которые должны быть включены индикаторы для осуществления мониторинга налоговых льгот. Все это позволит получить объективную и полную информацию о количестве налогоплательщиков, которым были даны те или иные налоговые льготы, а также получить полные данные по налоговым расходам, по объемам потерь бюджетных доходов из-за введения и использования налоговых льгот.

В целом можно утверждать, что перечень налоговых льгот, подлежащих мониторингу и ориентированных на стимулирование развития инноваций, представляется корректным. Однако стоит отметить, что некоторые налоговые льготы, хотя и не напрямую способствуют инновационной деятельности, но имеют инновационный характер. Структуру инновационных налоговых льгот следует совершенствовать, учитывая расширение инновационных отношений в процессе модернизации экономики. Например, на практике не налоговый инвестиционный кредит, который бы применяется МОГ способствовать технико-технологической хозяйствующих модернизации субъектов. Однако, в настоящее время проводится инвентаризация только тех налоговых льгот, для которых возможно осуществление мониторинга и оценка с использованием существующей статистической налоговой отчетности. Это означает, что льготы, которые не отражаются в налоговой отчетности, не подлежат мониторингу. В связи с этим возникают трудности в получении информации об инвестиционном налоговом кредите. Такую информацию можно получить лишь вручную, запросив данные на местном уровне или из отчетов Счетной палаты Республики Таджикистан.

В связи с этим необходимо совершенствовать содержание статистической налоговой отчетности, прежде всего, в направлении учета и анализа инновационных налоговых льгот. Внесение изменений в налоговую отчетность и совершенствование ее содержания должно зависеть от масштабов

предпринимательской деятельности и отраслевых особенностей или принадлежности. В настоящее время информация в налоговой отчетности о поступлениях и начислениях налогов отражается в укрупненном виде экономической деятельности. Поэтому необходимо внести информацию по налоговым льготам в разрезе отраслей и конкретных видов экономической деятельности. В зарубежной практике уже накоплен опыт составления аналитических справок по инновационным налоговым льготам, которым можно воспользоваться 124.

Для обоснования введения налоговых льгот фундаментальное значение имеет точная и прозрачная информация. В базе данных или информационном ресурсе налоговых органов собирается и обрабатывается информация об инновационной научно-исследовательской деятельности Ha основе этой информации экономики. анализа онжом определить востребованность инновационных льгот и объем доходов, утрачиваемых из государственного бюджета при их введении. Это позволяет выявить основные налоговые льготы, ориентированные на инновации, и облегчает проведение инвентаризации таких льгот, а также определение траектории изменений в налоговой отчетности и оценку их объема.

Однако, в конкретный проверяемый период возникают трудности проведения мониторинга эффективности инновационных налоговых льгот. Это связано с отсутствием конкретного определения сущности и структуры инновационной деятельности. Понятие инновации В стратегических государственных документах определяется по-разному. Например, в Законе РТ «Об инновациях» следующее определение: «...инновационная дано деятельность» определяется как «деятельность, связанная с разработкой и внедрением инноваций (новых или усовершенствованных результатов научных исследований, опытно-конструкторских работ, либо иных научно-технических достижений) и направленная на доведение ее до рынка в форме новой или

_

¹²⁴ Жердева А.И., Немирова А.С. Налоговые льготы: практика применения в России и за рубежом // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2015. № 12 [Электронный ресурс]. URL: http://ekonomika.snauka.ru/2015/12/10410 (дата обращения: 9.01.2023г).

усовершенствованной продукции, услуг, способа производства или иного общественно полезного результата» 125. Однако, здесь еще отсутствуют четкие критерии определения и оценки новых продуктов: он должен обладать принципиально новыми потребительскими свойствами, отличающих его от аналогов. Или каким образом должно быть улучшение, чтобы рассматривать продукт как инновационный. В результате отсутствия четких критериев определения инновации возрастает уровень влияния субъективных факторов оценки инновации. В законе установлено, что инновационная деятельность осуществляется на основе разработки и реализации комплекса мероприятий, в результатов научно-исследовательской TOM числе коммерциализации деятельности. Система мероприятий обязательно отражается в инвестиционноинновационном проекте. В данном законе, также предусмотрена необходимость создания инновационной инфраструктуры: «организации инновационной инфраструктуры - технопарки, технополисы, технологические инкубаторы, бизнес - инкубаторы, венчурные фонды, инновационные фонды и другие организации, признанные инновационной инфраструктурой в соответствии с Таджикистан» 126. В законодательством Республики действительности инфраструктура способствует развитию инновационная инновационной деятельности и реализации инновационных проектов экономических субъектов на основе оказания технических, информационных, кадровых финансовых и других услуг.

Следует подчеркнуть, что Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) предложена система понятий, которые определяют виды и процессы инноваций, инновационную деятельность, а также методологометодические аспекты их измерения и оценки. Информационное обеспечение реализации данных мер происходит в рамках Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям («Руководство Осло»). Данная рекомендация для стран-

.

 $^{^{125}}$ Закон Республики Таджикистан «Об инновационной деятельности от 16 апреля 2012 года № 822.

 $^{^{126}}$ Закон Республики Таджикистан «Об инновационной деятельности от 16 апреля 2012 года № 822.

членов ОЭСР, а также для стран Латинской Америки, Восточной Европы, Африки и Азии выступает основным методологическим документом.

Согласно «Руководство Осло» инновационная деятельность охватывает в себе «целый ряд видов деятельности, не входящих в понятия «исследования и разработки», таких, как подготовка к началу производства, само производство, распределение продукции, всевозможные разработки с меньшей степенью новизны, вспомогательная деятельность, такая, как обучение персонала и предпродажная подготовка в случае продуктовых инноваций, разработка и внедрение новых маркетинговых или организационных методов» 127.

В республике еще не сформирован четкий понятийный аппарат в сфере инновационной деятельности. Существующие определения в связи наигранности инновационных отношений и деятельности носят абстрактный характер. Поэтому, по нашему мнению, следует организовать совместное сотрудничество с зарубежными специалистами в направлении установления критериев и измерения инноваций, что позволит решить многие сложные методологические проблемы, которые встречаются в отечественной практике.

Для осуществления мониторинга инновационных налоговых льгот большое значение имеет выявление потенциальных источников информации. На международном уровне существует ряд мировых институтов и организаций, занимающихся разработкой методологии статистики науки и инноваций, таких как ОЭСР, ЮНЕСКО и Евростат. В данном направлении деятельности Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) более заметна, и она разработала следующие системы показателей, характеризующих эффективность развития инноваций:

Первое - динамика численности персонала, занимающегося НИОКР (научно-исследовательская и опытно-конструкторская работа), а также численности научных работников и исследователей. Этот индикатор в основном косвенно характеризует развитие направлений организации НИОКР. Китай

265

 $^{^{127}}$ «Руководство Осло: Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям». М.: ЦИСН, С.31

отличается заметным и стабильным динамичным ростом численности научных работников: ежегодно в среднем она возрастает на 13%, а численность персонала, занятого в НИОКР, - на 10%.

Второе - динамика количества тройственных патентов. Эти патенты регистрируются в Европейском патентном агентстве, Патентном агентстве Японии, а также Агентстве США по патентам и торговым маркам, поэтому они считаются наиболее ценными. По этому индикатору лидерами являются такие страны, как: Швейцария, Япония, Швеция, Германия, Израиль, Нидерланды, Финляндия, Дания, Австрия и США. В обзорах ОЭСР отмечено, что число патентов выступает как объективный индикатор изобретений, который характеризует и оценивает эффективность государственных и частных НИОКР, инвестиций включая инвестиции, получаемые благодаря предоставленным государством налоговым льготам.

Третье, число научных публикаций, характеризующих интенсивность научных исследований фундаментального характера, а также научных изобретений и открытий. Количество публикаций является индикатором, отражающим результаты научной продуктивности научных работников учреждений высшего образования, государственных и негосударственных научных учреждений.

В документах Организации экономического сотрудничества и развития также распространен показатель В-index, который отражает объем собственных ресурсов предприятий, направленных на НИОКР, и расходы, затраченные на инновационную деятельность. Например, если предприятие затратило 0,5 миллиона сомони на НИОКР, при этом доля собственных ресурсов составляет 70%, а остальные ресурсы (30%) инвестируются за счет налоговых льгот, то показатель В-index составляет 0,7, а индикатор налоговых расходов равен 0,3. Если эти значения являются отрицательными, то это означает, что организации несут дополнительное налоговое бремя, финансируя инновационную деятельность.

Следует отметить, что потенциальными источниками информации выступают нормативно-правовые акты, результаты арбитражной практики, статистические данные и результаты научных исследований, которые могут быть использованы для проведения мониторинга налоговых льгот и их оценки. Как было рассмотрено в первой главе НК РТ, в нем определено содержание налоговых льгот, источники их осуществления и идентификации налоговых льгот, и т. д. Для определения объема уменьшения доходов государственного бюджета в результате введения налоговых льгот также можно использовать формы статистической налоговой отчетности по каждому виду налогов.

Налоговые отчетности должны составляться как для всей республики в целом, так и для каждого региона страны, и важно, чтобы они были размещены на официальных порталах налоговых органов. На таком портале следует предусмотреть раздел «Статистика и аналитика», где можно было бы найти данные по формам статистической налоговой отчетности. В случае, если в официальных статистических налоговых отчетах сложно или невозможно найти необходимые индикаторы, соответствующую информацию можно запросить у соответствующих налоговых органов. Однако следует учитывать, действительность такой информации часто имеет вероятностный характер, поскольку налоговые инспекторы могут допускать ошибки при определении единиц измерения многих индикаторов. В связи с этим необходимо разработать масштаба предоставляемых алгоритм проверки данных, что повысит достоверность и чистоту информации.

Нормативные документы, письма МФ РТ, МЭР РТ, а также НК при Правительстве РТ также являются важными источниками информации для проведения мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот. Однако в вышеуказанных нормативных документах в основном не содержатся конкретные цели предоставления льгот, а также индикаторы для их оценки и измерения, за исключением некоторых сфер экономической деятельности. В этом отношении республиканская практика отличается от зарубежной законодательной практики.

Основные направления развития инновационной деятельности получили отражение в НСР-2030 года и Плане инновационного развития Республики Таджикистан на период 2022-2026 годов. Цели этих государственных стратегических документов достигаются за счет реализации государственных программ в области образования и науки. В соответствии с НСР-2030 года, при реализации индустриально-инновационного сценария развития, расходы на образование и науку должны составить 7% от ВВП, а на здравоохранение и социальную защиту - 10%. Для достижения этих фундаментальных задач и информационной обеспечения мониторинга И поддержки управления инновационной деятельностью, следует группировать индикаторы по целевым признакам, в первую очередь, по инновационному предпринимательству, эффективным научным исследованиям и разработкам, инфраструктуре инноваций, а также участию страны в глобальной инновационной системе и другим параметрам.

Финансирование государственных программ в области инновационной деятельности осуществляется из всех уровней бюджетов, а также за счет внебюджетных ресурсов. Например, объем расходов государственного бюджета в сфере образования с 2000 по 2021 год увеличился с 41,6 миллиона сомони до 5259,9 миллиона сомони ¹²⁸. Важно отметить, что прямые расходы в рамках реализации стратегических программ по инновационному развитию также предусмотрены для экономического развития в целом, что охватывает различные направления:

- создание благоприятной среды для инвестиционной деятельности, привлечение инвестиции;
- обеспечение субъектов сектора малого и среднего предпринимательства;
- формирование благоприятных условий, способствующие развитию рынка недвижимости;
- совершенствование механизмов государственного и местного управления;

_

¹²⁸ Статистический сборник Республики Таджикистан, 2021, С. 665; Статистический сборник Республики Таджикистан, 2022, С. 406.

- создание действенных систем стимулов развитие инноваций;
- принятие мер по повышению эффективности деятельности естественных монополий и других организаций государственного сектора в направление активизации инновационной деятельности хозяйствующих субъектов;
- подготовка и переподготовка кадрового потенциала для инновационной экономики;
- совершенствование механизмов государственного стратегического управления и регулирование;
- создание банка информации и совершенствование структуры официальной статистической информации;
- создание инновационных центров во всех областях и районов республики и обеспечение его развитие.

Каждое указанное направление развития должно иметь собственные целевые показатели. Например, для оценки эффективности стимулирования инновационного развития онжом использовать следующие количество созданных новых малых инновационных предприятий, доля государственной регистрации интеллектуальной собственности, доля субъектов экономики региона, осуществляющих инновации, и так далее. Если у этих индикаторов отсутствует динамический процесс, то это может говорить о неэффективности налоговых расходов и расходов государственного бюджета. Однако следует учитывать, что данный аспект не выступает как ключевой в процессе анализа эффективности, поскольку прогноз этих индикаторов может быть некорректным. При определении индикаторов, прежде всего, следует воздействие учитывать возможность финансового обеспечения И финансирования на реализацию государственных программ.

В дальнейшем стратегические ориентиры инновационного развития должны составлять основу для показателей, которые ожидается достичь при использовании новых или существующих налоговых льгот. Это позволяет сопоставить фактические показатели в области инновационной деятельности с базовыми или планируемыми показателями, предусмотренными при

использовании налоговых льгот. Эти аналитические процессы требуют проведения эконометрических расчетов И сравнительного анализа эффективности, прямых и налоговых расходов бюджета с зарубежными странами, где проводится сравнение базовых показателей с фактическими. После проведения такого анализа и оценки возникает вопрос о сохранении или изменении стимулирующих механизмов с целью создания равновесного баланса между налоговыми и бюджетными расходами, которые являются источниками прямого финансирования инновационной деятельности. Однако в нашей республике отсутствуют такие целевые индикаторы, что создает трудности в процессе оценки результативности льгот.

Фактические данные Агентства по статистике при Президенте Республики Таджикистан, также могут быть использованы в качестве показателей для социально-экономической эффективности оценки налоговых льгот. Вышеуказанное агентство разработало ряд форм статистического наблюдения, которые отражают состояние инновационного сектора экономики. В разделе «Наука и инновации» можно приобрести информацию по состоянию инновационной деятельности организации, 0 выполнении научных исследований и разработок и т.д. Информация в статистическом ежегоднике представлена в ретроспективных периодах в целом по республике и по регионам, экономической деятельности, ПО видам ЧТО позволяет анализировать эффективность стимулирующих функций налоговой системы и, в том числе налоговых льгот. Требуемую информацию можно приобрести путем обращения к специалистам отдела образования, науки и инноваций Агентства по статистике Президенте Республики Таджикистан. Дополнительно официальную статистическую информацию можно получить из статистических отделов Таким образом, соответствующих министерств. формы статистической налоговой отчетности, а также статистическая информация Агентства по статистике при Президенте Республики Таджикистан являются основными источниками для анализа и оценки инновационных налоговых льгот.

5.3. Совершенствование методических подходов по обоснованию использования амортизационных налоговых льгот и оценка их эффективности

Как было отмечено в предыдущем параграфе, налоговые льготы в сфере амортизационных отчислений способствуют модернизации технико-технологической базы производства и его инновационному развитию. Поэтому давайте более подробно рассмотрим проблемы расчета и оценки эффективности таких амортизационных налоговых льгот. В данной области, прежде всего, необходимо уточнить ряд методологических положений.

Во-первых, для обеспечения объективности оценки эффективности налоговых льгот следует провести расчеты и анализ соответствующих коэффициентов социально-экономической эффективности бюджетных расходов. Кроме того, можно привлечь экспертные методы для оценки механизмов налогового стимулирования. Совместное применение балльного и экспертного подходов широко известно и распространено в международной практике. Однако в республике мало случаев, когда в процессе оценки эффективности налоговых льгот привлекаются эксперты. Привлечение экспертов необходимо не только для оценки налоговых льгот в целом, но и для проведения детального анализа и оценки отдельных или частных показателей. Это связано с тем, что внутренние оценщики могут иметь субъективные мотивы влиять на результаты оценки. Для этого они могут использовать второстепенные показатели или выбирать такие показатели, которые можно легко «подогнать» под желаемый результат эффективности налоговых льгот в зависимости от их субъективных предпочтений.

Во-вторых, определить чистое влияние налоговых льгот на конечный результат очень трудно. Например, в ходе анализа и оценки бюджетной эффективности следует иметь в виду, что повышение или снижение уровня налоговых поступлений зависит не только от эффектов, приобретаемых в результате использования налоговых льгот, но и таких факторов, как изменение в законодательных актах, эконмические кризисы и т.д. Очищение результатов

анализа от воздействия других факторов в теоретическом аспекте возможно. Этого можно осуществить на основе использования эконометрических методов анализа различной информации, многочисленных показателей. Однако использование принципов или способов эконометрики такого уровня вызывает необходимость привлечения специалистов данной области. Или применение следующих программных продуктов: «Gretl. GNU Regression, Econometrics and Time-series Library» (Библиотека для регрессий, эконометрики и временных рядов).

В-третьих, следует подчеркнуть, что самостоятельное установление значимости или весов коэффициентов может привести к увеличению степени субъективизма оценки. Различные комбинации весов также могут порождать противоречивые результаты. Следовательно, для достижения реальной оценки эффективности налоговых льгот требуется соответствующий организационный механизм, в частности, формирование специализированных структур или комиссий. В этом процессе ключевую роль играет экспертная оценка, которая дополняет расчётные коэффициенты социально-экономической эффективности бюджетных расходов. Результаты экспертных оценок должны быть общедоступными и понятными.

По нашему мнению, в случае, когда экспертная "очистка" показателей от влияния других факторов осуществляется с использованием эконометрических методов, то результаты расчетов должны быть четкими и относительно простыми. В противном случае, их дальнейшая апробация и использование пользователями (заинтересованными агентами экономики, научными центрами, институтами и т. д.) могут вызывать сомнения.

Далее выберем налоговые льготы для оценки и анализа в рамках одной из задач диссертационного исследования, а именно инновационных льгот. Мы рассматриваем и оцениваем налоговые льготы по группам, в зависимости от следующих направлений инновационной деятельности:

- модернизации технологического характера;
- получении патентов и лицензий;
- НИОКР;

- подготовки, перподготовки кадров;
- создании инновационных центров, СЭЗ, регионы или зоны опережающего социально-экономического развития;
 - инновационная деятельность в целом.

Один из налоговых механизмов для стимулирования инвестиционноинновационной деятельности - это вычеты по основным и нематериальным активам. Согласно статье 198 НК РТ «...под амортизируемыми активами понимаются основные средства и нематериальные активы, используемые в предпринимательской деятельности. Налогоплательщик вправе вычесть из налогооблагаемой прибыли за отчетный период долю износа основных средств и нематериальных активов по ставкам, установленным настоящей статьей» 129. Согласно статье 203 НК РТ, «...вычет амортизационных отчислений по нематериальным активам в стоимость нематериальных активов относится расходы на нематериальные объекты (объекты нематериальной собственности, лицензии, патенты на изобретения, товарные обслуживания, авторские права, договоры на использование фирменного наименования, программное обеспечение и другие объекты интеллектуальной собственности) с ограниченным сроком использования и которые используются месяцев» 130 . двенадцати Хозяйствующие субъекты не менее определяют «амортизационный налогоплательщики вычет»: «...ДЛЯ нематериального актива, с учетом того, что норма амортизации составляет:

для нематериального актива со сроком полезного использования более 10 лет, или для которого невозможно определение срока полезного использования
 10 процентов;

- для любого другого нематериального актива - процент, рассчитанный путем деления 100 процентов на количество лет полезного использования нематериального актива» ¹³¹.

¹²⁹ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе.2022, С.212. tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

¹³⁰ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе.2022, C.213, tax_code_RT_18.03.2022_ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе, 2022 С. 217

Важность данного механизма заключается в том, что он стимулирует производство и предложение таких инновационных продуктов, что и создает стимулы формирования и развитие спроса на эту продукцию. С учетом такого колоссального эффекта, в зарубежных странах, также введено «патентное/инновационное окно», в рамках которого устанавливаются низкие ставки налога на прибыль.

В НК РТ определены вычеты расходов, связанные с получением доходов (статья 190). Статья 196 НК РТ посвящена, именно вопросам вычетов в отношении расходов на научные исследования, проектные разработки и опытноконструкторские работы. «...Налогоплательщику разрешается вычет расходов, осуществленных на научные исследования, проектные разработки и опытноконструкторские работы, связанные с получением валового дохода, кроме расходов на приобретение основных средств, их установку и других затрат капитального характера. Основанием для вычета таких расходов являются техническое задание, проектно-сметная документация, акт выполненных работ и акты приёмки завершенных этапов таких работ» 132. Как известно НИОКР являются важными направлениями инновационной деятельности. Установлены также, довольно значимые льготы по НДС, прежде всего, в части освобождения от налогообложения, тех направлений НИОКР, которые выполняются за счёт бюджетных ресурсов. Например, оказание следующих услуг, финансируемых за счёт бюджета государственными учреждениями, освобождается от НДС в сфере образования: высшее профессиональное образование; профессиональное образование после высшего образовательного учреждения; дополнительное и специальное образование. (статья 251 НК РТ). Таким образом, организация сферы наук и образования как фундаментальная сфера инновационной деятельности является стратегическим направлением в системе налогового стимулирования.

Вступление Республики Таджикистан в новый этап развития, предполагающее усиление процесса реализации индустриально-

_

tax_code_RT_18.03.2022_ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

¹³² Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе, 2022 С. 217 tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

инновационного сценария развития, ставит перед каждым хозяйствующим субъектом экономики новые задачи и, соответственно, новые проблемы. Усложнение технологических процессов производства и ускорение процесса физического и даже морального устаревания основных средств производства требуют немедленного их обновления.

В этих условиях необходимо изменить и совершенствовать существующие государственного регулирования регулятивные нормы и механизмы поддержки индустриально-инновационного развития экономики страны. Необходимо предоставлять различные льготы предприятиям, применяют новую технику и технологии производства. В данном процессе особо важную роль играет амортизационная премия или амортизационные льготы. представляет собой Амортизационная премия введение льгот налогоплательщиков на прибыль, суть которой состоит в том, чтобы единовременно учесть (списать) в структуре налоговых расходов определенную часть затрат на приобретение основных средств, а также затрат, связанных с реконструкцией, модернизацией и техническим переоснащением оборудования.

В этом аспекте следует использовать опыт зарубежных стран. Например, еще в конце 70-х г. прошлого столетия в Японии были сокращены срок амортизации многих производственных оборудований с 10 до 5 лет, чтобы стимулировать компании приобретать более дорогие модели, которые имеют огромный потенциал и возможности. По нашему мнению, подобные меры необходимо использовать в республике, путем реализации курса ускоренной индустриализации страны. Поскольку амортизационные льготы выступают как инструменты и элементы воспроизводственных циклов предприятий.

Как было выше отмечено, в настоящее время один из важных механизмов Республики реализации амортизационной политики Таджикистан осуществляется в рамках Главы 29. - вычеты по основным и нематериальным активам, конкретно по статье 198. - вычет амортизационных отчислений и прочие вычеты по амортизируемым основным средствам НК РТ. В нем только одна схема начисления амортизации: (равномерная) и отсуствует другой метод - нелинейная (ускоренная). Линейный способ – это списание равными долями в течение всего срока полезного использования основных средств, отчисление осуществляется ежемесячно, начиная после введения основных средств в эксплуатацию и, продолжается до восстановления первоначальной стоимости фондов. Амортизируемые группы основных средств и нормы амортизации приведены в таблице 5.3.1.

Воздействие на «амортизационный узел» воспроизводственного процесса путем изменения норм амортизации может вызвать качественные изменения в режиме воспроизводства предприятий. Упомянутые логические связи между воспроизводственным процессом и амортизацией определяют методологию и инструментарий анализа и оценки влияния амортизационной политики на динамику предприятий.

Таблица 5.3.1. - Амортизируемые группы основных средств и нормы амортизации

по оду
•

Источник: Налоговой кодекс Республика Таджиткистан. - Душанбе, 2022, С. 212. tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

В условиях индустриально-инновационного развития производственные фонды могут использоваться по срокам отличным

от установленных нормативных сроков эксплуатации. Другими словами, наблюдается преждевременное выбывание основных фондов, что влияет на темпы накопления мощностей предприятий и их экономическое развитие. Существуют положительные сценарии, при которых фактический срок эксплуатации производственных фондов превышает период амортизации. Это может быть достигнуто путем снижения нормативных сроков службы конкретных производственных фондов по сравнению с их реальными сроками. В таком случае предприятие получает своего рода амортизационные льготы.

Исходя из вышеприведенных положений, можно утверждать, что важной является роль государства в механизме предоставления амортизационных льгот. В соответствии с законодательством срок основных полезной эксплуатации средств предприятиях на определяется бухгалтерами основе технических на паспортов конкретного оборудования. Однако в реальной практике бухгалтерия ограничивается действующей «Классификацией основных средств», установлены нормативные сроки использования различных категорий фондов И основных соответствующие ИМ нормы амортизации. Следовательно, компетентные государственные органы могут оказывать влияние на амортизационную политику путем пересмотра установленных нормативов использования основных средств.

Стоит отметить, что методология анализа и оценки амортизационных льгот требует упрощения воспроизводственных процессов. Поскольку производственные мощности предприятий являются неоднородными, в рамках производственного процесса используется разнообразное оборудование с различными сроками службы, не совпадающими друг с другом. В связи с этим фактом, средние фактические нормы выбытия (средние сроки эксплуатации или службы) являются расчетными величинами.

Как было отмечено выше, формирование прибыли является блоком воспроизводственного ключевым В системе предприятий. Поэтому в соответствии с пунктом 2. статьи 198 НК РТ «налогоплательщик вправе вычесть из налогооблагаемой прибыли за отчётный период долю износа основных средств и нематериальных активов по ставкам, установленным настоящей статьей» 133. Вместе с тем, следует отметить, что в блоке формирования прибыли весьма проблематично отражение всех аспектов и нюансов налогообложения. В связи с этим ограничимся следующими видами соответствующими фискальными регуляторами¹³⁴: α – ставка налога на прибыль; β – ставка налога на добавленную стоимость; γ – ставка единого социального налога; μ – ставка налога на имущество. Внесем следующие индикаторы:

- оплату труда W,
- объем добавленной стоимости, производящее предприятие Y,
- используемый объем основных фондов K, имеющийся на балансе предприятий,
- норму амортизации δ ,

тогда прибыль π можно рассчитивать по следующей формуле:

$$\pi_t = (1 - \alpha) \cdot [(1 - \beta) \cdot Y_t - (1 + \gamma) \cdot W_t - (\delta + \mu) \cdot K_t]$$
 (5.3.1) где t – индекс времени (года).

Следует подчеркнуть, что амортизационная политика должна опираться на реализацию принципа положительной разницы между нормой амортизации и нормой выбытия производственных фондов: $\Delta = \delta - \varepsilon$. Это требует обоснованного предоставления амортизационных льгот на основе инвентаризации и экспертизы оборудований

¹³³ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душаебе,2022г, С.172tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23).

Aмортизационные льготы и их влияние на воспроизводственный цикл предприятия//https://kapital-us.ru/articles/article/amortizacionnye_lgoty_i_ih_vliyanie_na_vospro-izvodstvennyj_cikl_predpriyati/

предприятий, что позволяет определить нормативные сроки эксплуатации. Формирование и реализация амортизационной политики на базе реализации указанных принципов позволит предприятиям улучшить инвестиционный климат, тем самым обеспечить ускорение экономического роста. Принцип амортизационных льгот, в первую очередь, необходимо применить для производственных фондов, особенно для тех фондов, срок службы которых выше 5 лет. Кроме того, амортизационную льготу должны предоставить ДЛЯ производственных фондов, эффективность которых является выше критической величины (критерием могут служить коэффициент капиталоотдачи).

Наряду с амортизационной льготой следует использовать другие виды налоговых льгот, что позволит ускорить процесс формирования новых отраслевых рынков, осуществить государственную поддержку относительно стартовым условиям новых инновационных предприятий. Таким образом, амортизационные налоговые льготы технико-технологическую модернизацию стимулируют отраслей экономики и его субъектов. Как было отмечено, производство, и предложение инновационных продуктов во многом определяются технико-технологического предприятий. качеством потенциала Инвестиции В укрепление И повышение качества техникотехнологического развития в индустриально-развитых странах (США, государств - членов Европейского союза, Японией, Индией, Китаем и Бразилией) считаются ключевыми антикризисным мерам и фактором внедрения инноваций ¹³⁵.

-

 $^{^{135}}$ Самарский М.А. Оценка эффективности налогового регулирования инновационной деятельности/ М.А. Самарский // Финансы и кредит. 2014. №10. С. 43.

Таблица 5.3.2. - Динамика ввода в действие основных фондов по отраслям экономики Республики Таджикистан (млн. сомони)

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Всего по отраслям экономики	3842,0	4019,0	7615,9	4129,5	5406,6	6678,5	4859,3	7033,3	7266,8	5561.3
в том числе:										
промышленность	1760,0	1296,7	4008,4	825,0	1212,5	1649,4	1410,1	1685,7	1278,9	599,0
сельское хозяйство	14,9	4,3	0,4	34,3	32,0	88,6	52,4	13,4	11,7	8,4
траспорт	9,4	205,5	1209,7	244,6	460,1	1336,0	350,1	1134,7	1319,8	268,5
строительство и промышленность строительных конструкций и деталей	1003,3	950,5	1210,7	434,4	1218,1	1399,5	2128,2	1975,3	173,3	74,6
торговля и общественное питания	32,6	252,7	204,0	284,7	194,8	132,6	109,1	328,2	584,2	502,4
жилищное строительство	643,6	891,9	774,4	1655,0	1133,3	656,2	182,1	1092,7	1761,7	3068,3
Коммунальное хозяйство	65,2	-	-	141,9	3,0	6,6	22,7	40,9	135,8	407,5
образование	225,1	275,0	166,6	286,5	455,5	1231,1	337,2	421,0	317,0	162,7
здравохранение	87,9	105,2	41,7	223,1	697,3	178,5	267,4	341,4	53,9	52,4

Источник: Статистический сборник Республики Таджикистан 2018.С. 313; Статистический сборник Республики Таджикистан 2022. С. 304-305. В Таджикистане, также наблюдается тенденция внедрения зарубежного опыта в использовании амортизационных и других льгот для обеспечения индустриально-инновационного развития экономики страны. В результате чего обеспечивается развитие процессов ввода в действие основных фондов по отраслям экономики (таблица 5.3.2 и диаграмма 5.3.1.).

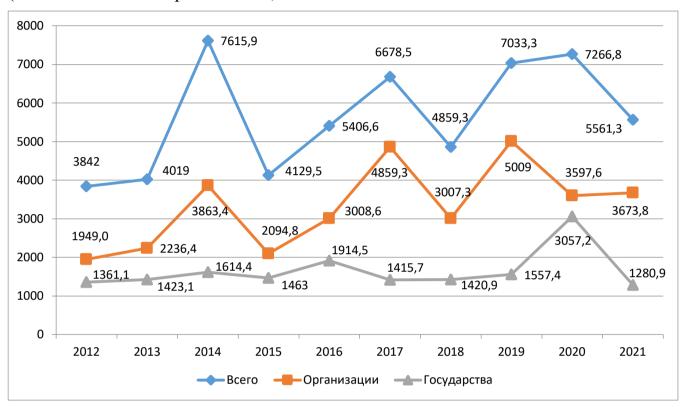


Диаграмма 5.3.1. - Динамика ввода в действие основных фондов по отраслям экономики Республики Таджикистан (млн. сомони)

Источник: расчеты автора на основе таблицы 5.3.2.

Например, как показывают данные таблицы 5.3.2. и диаграммы 5.3.1, в период с 2012 по 2021 год общий объем ввода в действие основных фондов по отраслям экономики республики вырос на 52,7%. Доля и темпы роста объема ввода в действие основных фондов различны в разных секторах экономики. Доля организаций в общем объеме ввода основных фондов по отраслям экономики республики в 2021 году составила 68,5%, что по сравнению с 2015 годом, которое составляло 50,7%, то есть увеличилось на 17,8% процентных пунктов. Такая высокая тенденция роста может быть связана с введением амортизационных премий или льгот, а также инвестиционных вычетов. Что касается относительного снижения объема ввода основных фондов в период с 2020 по 2021 годы, то оно связано с воздействием

эпидемии COVID-19.

Следует ометить, что в рамках статьи 201. - Инвестиционные вычеты НК РТ: «...Налогоплательщик, вводящий в эксплуатацию основные средства, указанные в части 2 настоящей статьи, в течение отчётного периода имеет право на дополнительный вычет за этот период, по следующим нормам:

1) 10 процентов от стоимости:

- нового технологического оборудования оборудования, устройств, частей и механизмов, используемых налогоплательщиком в процессе производства товаров (работ, услуг), не превышающие трех лет со дня их производства;
- переоборудования (модернизации) работ, связанных с изменением технологического или служебного назначения основных средств, направленных на повышение производительности или улучшение других их качественных характеристик;
- технического и (или) технологического перевооружения комплекса мероприятий по улучшению технико-экономических показателей основных средств или отдельных частей за счёт внедрения современной техники и (или) передовой технологии, механизации и автоматизации производства, замены устаревшего и (или) изношенного оборудования на новое более производительное оборудование, а также организации и расширения существующего производства;
- средств на представление программного обеспечения отечественного производства в рамках инвестиционных проектов по созданию информационных систем» ¹³⁶.

Введение амортизационной премии выступает как механизм законной налоговой оптимизации. Например, ООО «Тарз» г. Вахдат приобрел новое технологического оборудования, стоимость которого составила 230.000 тыс. сомони и, ввел в эксплуатацию в апреле, следовательно, амортизация начисляется, начиная с апреля месяца. ООО «Тарз» использует линейный метод начисления амортизации. Срок полезного использования равно 72 мес. Норма амортизации –

¹³⁶ Налоговой кодекса Республики Таджикистан, Душанбе. 2022 г С. 217. tax code RT 18.03.2022 ru.pdf (andoz.tj) (дата обращение 20.01.23г).

1,3888 % (1/72 месяц 100%.). Для выявления эффекта от приминения амортизационной премии сравниваем два варианта:

А.) неприменение амортизационной премии; Б) ООО «Тарз» использует амортизационную премию, т.е. включит в расходы амортизационной премии в размере 10 % от первоначальной стоимости. Результаты амортизационных премий приведены в таблице 5.3.2.

Таблица 5.3.2. - Результаты приминения амортизационных премий (льгот) в ООО «Тарз» г. Вахдат

№	Показатели	Вариант А	Вариант Б
1	Первоначальная стоимость технологического оборудования, сомони	230 000	230 000
2	Амортизационная премия основных средств (230000. x 10 %)	_	23000
3	Сумма, с которой исчисляется амортизация (п. 1 - п. 2)	230 000	207 000
4	Сумма амортизации, начисленной за месяц (п. 3 х 1,3888 %)	3194	2875
5	Сумма амортизации, начисленной с апреля по июнь (п. 4 х 3 мес.)	9582	8625
6	Итого расходы по данному ОФ, которые будут отражены в налоговй декларации за год, в котором ОФ было введены в эксплуатацию (п. 2 + п. 5)	9582	31625

Источник: расчеты автора

В нашем расчете экономия по налогу на прибыль по введению нового технологического оборудования в три месяца его эксплуатации составило 22.043 тыс. сомони (31.625-9.582), что является дополнительном источником инновационного инвестирования и обеспечения индустриального развития.

Как неоднократно было отмечено, ускоренная индустриализация является приоритетной стратегической задачей республики. С целью достижения этой цели Правительством республики введены особые льготы, отдельным отраслям: они распространяются на налаживание полного цикла переработки хлопка-волокна, создание современных предприятий промышленного птицеводства и рыбоводства, туристической инфраструктуры. Многие предприятия этих отраслей получают налоговые послабления. В результате чего активизировался процесс привлечения инвестиций. Например, в отрасли птицеводства только в 2022 году были введены в

эксплуатацию 45 птицефабрик, а их общее число достигло 222 и в совокупности они производят до 1,2 млрд. яиц и более 48,4 тыс. тонн куриного мяса в год¹³⁷. Однако, не все налоговые льготы приносят ожидаемые результаты, например, в республике ежегодно производится 300-400 тыс. тонн хлопок, (120 тыс. волокна) но лишь 15-20% от этого объема перерабатывается предприятиями легкой промышленности, а остальная продукция уходит на экспорт в виде сырья. Поэтому многие эксперты подчеркивают о необходимости обеспечения прозрачности в предоставлении налоговых льгот.

В связи с этим следует совершенствовать методические подходы к оценке экономической эффективности инвестиционных налоговых льгот по налогу на прибыль (доход). На наш взгляд, здесь необходимо опираться на концепцию эластичности. Как известно экономическая эффективность определяется как соотношение выгод и издержек 138. Налоговые льготы выступают в качестве основных стимулов, обуславливающих рост уровня такого относительного показателя как рентабельность деятельности субъектов. Именно эффект или отдача вложенных инвестиций становятся ключевым индикатором эффективности. В результате налоговых вычетов, льгот по налогу на доход, происходит увеличение чистой прибыли, выступающей как источник собственных средств и, которая направляется на расширение или обновление основных фондов. Следовательно, мы разделяем точку зрения отдельных авторов, которые считают целесообразным в качестве результата введения льгот, инвестиционных вычетов использовать прирост рентабельности инвестиций ¹³⁹. Прирост рентабельности инвестиций определяется, как разница между уровнем общей рентабельности инвестиций и рентабельности при льготном налоговом режиме.

$$P_{\mathcal{U}} = \Pi \cdot (\mathcal{U} - \mathcal{T}) / \mathcal{U}$$
 (5.3.1)

 Γ де: Ри — рентабельность инвестиций; Π — прибыль до налогообложения; T —

_

¹³⁷ https://ispace.news/economics/nalogovye-preferenczii/ (дата обращение 10.01.2023г).

¹³⁸ Ковалевская Н.Ю. Экономическая эффективность инвестиционных проектов / Н.Ю. Ковалевская // Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2015. С.43.

¹³⁹ Попова Е.М. Оценка экономической эффективности инвестиционных налоговых льгот, предоставляемых региональным законодательством / Е.М. Попова // Налоги и налогообложение. -2019. № 4. С. 37-52.

уровень вычета или ставка налога на прибыль, который установлен законодательно; И - фактический объем инвестиций.

$$\Delta P_{\mu} = \Delta P_{\mu \eta} - \Delta P_{\mu \rho}$$
 (5.3.2)

Коэффициент экономической эффективности налоговых льгот должен отражать с одной стороны, уровень государственной поддержки инвестиционной деятельности, с другой стороны не должен искажать содержание экономической эффективности (выгоды и издержки, результат и затрат). Налоговые льготы снижают налоговую нагрузку для субъектов экономики, способствуют высвобождению дополнительных средств и отдаче вложенных ресурсов. Таким образом, снижение налогового бремени является одним из факторов, обеспечивающим повышение уровня рентабельности инвестиций. Следовательно, можно применить индикатор процентного снижения налоговой нагрузки как знаменателя коэффициента экономической эффективности. Налоговую нагрузку обычно определяют, как отношение суммы размера уплаченного налога к выручке.

$$HH = \Pi x T/Bx 100\% (5.3.3)$$

 Γ де: HH — налоговая нагрузка по налогу на прибыль предприятий; Π — прибыль до налогообложения; Γ — законодательно установленная ставка налога на прибыль предприятий; Γ — выручка организации без Γ

$$HH = HH_{\mathcal{O}} - HH_{\mathcal{I}} \tag{5.3.4}$$

Где: НН – снижение налоговой нагрузки по налогу на прибыль;

ННо – налоговая нагрузка при действии общего налогового режима.

ННл – налоговая нагрузка при действии льготного налогового режима.

В хозяйственно-экономической деятельности часто в качестве коэффициентов экономической эффективности налоговых льгот применяются абсолютные показатели. Однако мы рассчитываем этот показатель на базе относительных показателей - прироста рентабельности инвестиций и процентного снижения налоговой нагрузки.

$$K \ni \phi_{\mathcal{I}} = \mathcal{I} P u / \mathcal{I} H H$$
 (5.3.5)

Где: $K \ni \phi \pi$ - коэффициент экономической эффективности налоговых льгот по налогу на прибыль; $\mathcal{D}Pu$ — прирост рентабельности инвестиций; $\mathcal{D}Hu$ — снижение налоговой нагрузки по налогу на прибыль. В данном подходе можно выявить особенности налоговых льгот как инструмента государственного стимулирования инвестиций. Кроме того, данный коэффициент имеет сходства с коэффициентом эластичности, получивший распространение за рубежом¹⁴⁰. Оценка изменения одного показателя при изменении другого на один процент отражается в коэффициенте эластичности, следовательно, можно выявить, насколько процентов повысится рентабельность инвестиций при снижении налоговой нагрузки на один процент. В случае, когда коэффициент больше 1, то это означает, что снижение на один процент налоговой нагрузки способствует росту рентабельности инвестиций больше, чем на один процент. Это свидительствует об эффективности льгот по критерию экономической эффективности.

Таблица 5.3.3. - Расчет прироста рентабельности инвестиций, связанные с налоговыми льготами в ООО «Тарз» г. Вахдат

№	Показатели	2021	2022
1.	Прибыль в целях налогообложения, тыс.	75,4	95,3
	сомони		
2	Общая налоговая ставка, %	13	13
3.	Льготная налоговая ставка (вычет), %	8	7
4.	Чистая прибыль (общая налоговая	65,6	82,9
	ставка), тыс. сомони. (стр. $1 \times (100\% - \text{стр. 2}))$		
5.	Чистая прибыль (льготная налоговая ставка), тыс. сомони	69,4	88,6
	$(\text{стр. } 1 \times (100\% - \text{стр.3}))$		
6	Фактический объем инвестиций, тыс. сомони.	354,2	434,2
7.	Рентабельность инвестиций (общий	18,5	19,0
	налоговый режим), % (стр. 4 ÷ стр. 6)		
8.	Рентабельность инвестиций (льготный налоговый режим),	19,6	20,4
	% (стр. 5 ÷ стр. 6)		
9.	Прирост рентабельности инвестиций, % (стр. 8 – тр. 7)	1,1	1,4

Источник: расчеты автора на основе годовых отчетов ООО «Тарз» г. Вахдат

Проведем расчет коэффициентов экономической эффективности инвестиционного вычета или налоговой льготы на примере птицефабрики ООО

Liu. L. Do taxes distort corporations' investment choices? Evidence from industry-level data / L. Liu.
 Centre for Business Taxation, University of Oxford, 2011. – 42 p.

«Тарз» г. Вахдат.

Теперь определим коэффициенты экономической эффективности налоговых льгот за соответствующие годы (2021, 2022 гг.).

Кэфл (2020 г.) = ДРи/ДНн =
$$1,1\%/0,59\% = 1,86$$

Кэфл (2021 г.) = ДРи/ДНн =
$$1.4\%/0.98\% = 1.43$$

Коэффициент экономической эффективности налоговых льгот по налогу на прибыль в 2020 году составил 1,86, а в 2021 году - 1,43. Это означает, что при снижении налоговой нагрузки на 1% достигается рост уровня рентабельности инвестиций на 1,43%. Таким образом, темп роста рентабельности инвестиций опережает темпы снижения налоговой нагрузки. Наши расчеты показали, что чем больше объем инвестиций, выручка и прибыль, тем больше прирост рентабельности инвестиций, а также снижение налоговой нагрузки. Увеличение прироста рентабельности инвестиций в 1,27 раза в 2021 году по сравнению с 2020 годом связано с опережением темпа роста прибыли по сравнению с темпом роста инвестиций.

Таблица 5.3.4. - Снижение налоговой нагрузки в результате предоставления налоговых льгот в ООО «Тарз» г. Вахдат

№	Показатели	2021	2022
1.	Прибыль в целях налогообложения, тыс.	75,4	95,3
	сомони		
2	Общая налоговая ставка, %	13	13
3.	Льготная налоговая ставка (вычет), %	8	7
4.	Сумма налога (общая налоговая ставка),	9,8	12,3
	тыс. сомони (стр. 1 × стр. 2)		
5.	Сумма налога (льготная налоговая ставка),	6,03	6,7
	тыс. сомони. (стр. 1 × стр. 3)		
6	Выручка от реализации, тыс. сомони	633	571,8
7.	Налоговая нагрузка (общий налоговый режим), % (стр. 4	1,54	2,15
	÷ стр. 6)		
8.	Налоговая нагрузка (льготный налоговый режим), % (стр.	0,95	1,17
	5 ÷ стр. 6)		
9.	Снижение налоговой нагрузки, %	0,59	0,98
	(стр. 7 – стр. 8)		

Источник: расчеты автора на основе таблицы 5.3.3.

С методической точки зрения для динамического анализа и оценки

эффективности налоговых льгот после выбора групп налоговых льгот нужно установить или конкретизировать точку отсчета и период проводимой оценки. Часто определение эффекта от использования льгот производится по итогам первого года. Но следует отметить, что в большинстве случаев эффекты от реализации инноваций проявляются на относительно длительном периоде, который превышает один год.

Как было отмечено выше, в зарубежных странах для проведения оценки результатов экономического развития, в законодательных актах фиксируются целевые показатели, в том числе для налоговых льгот. Эти индикаторы в дальнейшем служат основой (или базисом) для проведения расчетов. Для нашего исследования таким определяющим нормативным актом может стать «Программа среднесрочного развития Республики Таджикистан на 2021-2025 годы». ¹⁴¹. В этой связи целесообразно начать расчет с 2020 или 2021 годов. Однако статистическая информация за 2020 год может быть искажена, поскольку в республике был период нестабильности и кризисных явлений в связи с ограничениями, вызванными пандемией COVID-19. В целях нейтрализации искажения результатов кризисных явлений, дальнейшие расчеты могут исключить данные за 2020 год. Однако, относительно инновационных налоговых льгот этого делать нецелесообразно. Потому что теоретически инновации не должны подвергаться отрицательному кризисному влиянию, поскольку инновационные продукты призваны укреплять свои позиции в условиях усиления конкуренции и кризисных явлений. Именно инновационные предприятия и отрасли являются двигателем роста экономики и фактором повышения эффективности национального производства в целом.

По нашему мнению, оценку эффективности налоговых льгот можно провести как за конкретный год, с последующим вычислением среднего уровня для получения общих результатов, так и за определенный период, например, 3-5 лет, с сопоставлением конечных результатов с начальным этапом. В первом случае необходимо индексировать показатели отдельно для каждого года, а во втором случае все показатели следует привести к единому базису, например, к 2020 году, с

 $^{^{141}}$ Программа среднесрочного развития Республики Таджикистан на 2021-2025 годы» -\ https://medt.tj/ru/strategiy-i-programmi/psr-2025

использованием индекса-дефлятора. Индекс-дефлятор применяется, когда оцениваются показатели в стоимостном выражении. Для нестоимостных показателей (натуральные или процентные), индекс-дефлятор не используется.

Мы применим второй подоход при оценке групп налоговых льгот. При расчете эффективности за 2021 год требуется информация за 2020 или 2019 годы. Важно отметить, что с 2020 года начался активный процесс ускоренной индустриализации страны, и стала актуальной задача стимулирования инновационной деятельности, в том числе через введение налоговых льгот. Во втором подходе целесообразно использовать оценку отдельных налоговых льгот на длительный период, особенно при установлении их на определенный срок. В таком случае можно будет сопоставить конечные результаты с показателями начального периода действия льгот.

Для расчета коэффициента бюджетной эффективности можно применить следующую формулу 142 :

$$K_{69\phi} = \frac{H_t - H_{t-1} * \frac{I_t}{100}}{B I_t}$$
 (5.3.6)

где H_t – поступления от данного налога в исследуемом году;

 H_{t-1} – поступления от данного налога в предыдущем году;

 I_t – индекс-дефлятор ВВП в исследуемом году;

 $B\mathcal{I}_t$ – выпадающие доходы бюджета вследствие предоставления льготы в исследуемом году.

Когда значение коэффициента Кбэф равняется 1, то налоговую льготу можно считать бюджетно эффективной. В противном случае, когда данный коэффициент равен 0, то льгота является бюджетно неэффективной. Например, если значение коэффициента $K_{69\phi}$ равно 0,3, то налоговая льгота считается бюджетно малоэффективной. Использованная выше формула коэффициента бюджетной эффективности, определяется соотношением приращения поступление налога и суммы выпадающих налоговых поступлений в связи с использованием льгот.

¹⁴² Игонина Л.Л. Оценка эффективности стимулирующих налоговых льгот в системе управления региональными финансами / Л.Л. Игонина, И.В. Мамонова, М.М. Сулейманов // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. − 2016. − № 6. − С. 180-192.

Коэффициенты социальной и экономической эффективности, как было отмечено выше, определяются темповым методом, т.е., сравнивается прирост показателей до и после введения льготы:

$$T \pi A i_{t0+1} = \frac{A i_{t0+1} / \frac{I_{t0+1}}{100} - A i_{t0}}{A i_{t0}}$$
 (прирост после введения) (5.3.7)

гле:

 Ai_{t0+1} — величина показателя Ai на конец первого года, где используется налоговая льгота; Ai_{t0} — величина показателя Ai на начало первого года, где используется льгота (или на конец года накануне введения льготы); $I_{t0}+_{I}$ - индекс-дефлятор ВВП в первом году, в котором действует льгота.

$$\mathit{TпAi}_{t0} = \frac{\mathit{Ai}_{t0}/\frac{\mathit{I}_{t0}}{\mathit{100}} - \mathit{Ai}_{t0-1}}{\mathit{Ai}_{t0-1}}$$
 (прирост накануне введения) (5.3.8)

где:

 Ai_{t0-1} - значение показателя Ai на начало года накануне введения льготы (или на конец предыдущего года);

 I_{t0} - индекс-дефлятор ВВП в году, накануне введения льготы.

Сравнение проводится по отдельным показателям, и темпы роста могут показать положительную или отрицательную тенденцию. В зависимости от уровня этих показателей присваивается нулевой или единичный балл. Здесь целесообразно использовать не менее трех показателей (как положительных, так и отрицательных).

Коэффициенты социальной и экономической эффективности определяется как среднее арифметическое значение баллов. Далее можно рассчитать и коэффициент интегральной эффективности, характеризующий общую оценку. Для этого следует провести расчет весовых коэффициентов, сумма которых должна быть равна 1. По льготам, имеющим стимулирующее воздействи для коэффициентов бюджетной и социальной эффективности определяется вес 0.2. a ДЛЯ экономической эффективности - 0,6. Соотношение весов можно опредедить в зависимости от характеристики льгот, но это производится на основе экспертной оценки. В случае, когда значение интегрального коэффициента равно 1, то налоговая льгота считается высокоэффективной. Если равняется 0, то – это является неэффективным. Значение коэффициента, в интервале от 0 до 1, считается малоэффективной,

свидетельствует о необходимости доработки налоговых льгот. В данном случае интегральный коэффициент является необязательным при проведении оценки.

В связи с тем, что влияние амортизационных налоговых льгот имеют низкий уровень на социальные показатели в инновационной сфере, то нет необходимости в расчете коэффициента социальной эффективности. Этот показатель можно определить по льготам, которые направлены на стимулирование НИОКР. В качестве таких показателей можно выбрать:

- количество предприятий, осуществляющих научные исследования и разработки;
 - численность сотрудников, занятые в научных исследованиях и разработки;
 - численность исследователей по областям науки;
- среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций научных исследований и разработок.

В республике наблюдается низкий уровень бюджетной и экономической эффективности, что говорит о неэффективности амортизационных налоговых льгот. В рамках статьи 198. - Вычет амортизационных отчислений и прочие вычеты по амортизируемым основным средствам НК РТ «налогоплательщик вправе вычесть из налогооблагаемой прибыли за отчётный период долю износа основных средств и нематериальных активов по ставкам, установленным настоящей статьей». Однако, практика показывает, что это неэффективные меры поддержки и их следует заменить на другие меры поддержки технологической модернизации экономики республики. Несмотря на значение таких льгот, предприятия предпочитают использовать экономию от применения налоговых льгот, как временно свободные денежные средства и тратить их на другие цели, которые не связаны с воспроизводством основных средств. Отсутствие процедуры использования амортизационных фондов, а также недостаточное обеспечение высококачественной технико-технологической базы производства, которая требует импорта нового оборудования, оказывают негативное воздействие на развитие инновационной деятельности.

Выводы по пятой главе:

1. Связанный с переходом страны на новый этап развития, все более актуализируется вопрос о создании благоприятных условий и среды для индустриально-инновационного прорыва в экономике страны. Направления и механизмы стимулирования инновационной деятельности хозяйствующих субъектов, в первую очередь, государственной поддержки инновационного развития экономики, определяются рамках различных программ стратегий инновационного развития Республики Таджикистан на среднесрочные периоды. Эти государственные программы и стратегии разрабатываются на основе Закона Республики Таджикистан «Об инновационной деятельности» (от 16 апреля 2012) года № 822). В данном законе определены организационно-правовые и экономические основы формирования государственной И реализации инновационной политики.

В государственных программах и стратегиях главный акцент делается на поддержку инновационного производства, прежде всего финансовую поддержку, где налоговые льготы или инновационные льготы выступают важным механизмом. На наш взгляд, на современном этапе развития экономики республики необходимо направления государственной усилить следующие поддержки развития инновационной деятельности: прямую финансовую поддержку основе использования института субсидий, грантов, кредитов, государственного заказа, а также взносов в уставной капитал. Косвенная поддержка осуществляется, посредством использования механизмов налогового стимулирования инноваций; создания инновационной инфраструктуры, такой как технопарки, технологические инкубаторы; оказания методических услуг и предоставления информации.

2. Введение и использование инновационных налоговых льгот требует осуществления их мониторинга и выявления потенциальных источников информации. На международном уровне в настояшее время действуют несколько международных организаций, которые разрабатывают методологии статистики науки и инноваций. К ним относятся ОЭСР, ЮНЕСКО и Евростат. Особено в этом плане выделяется Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР),

которая предложила ряд показателей для оценки эффективности развития инноваций: динамика численности персонала, занимающегося НИОКР, а также численности научных работников и исследователей; динамика количества патентов. Количество патентов как показатель изобретений является наиболее объективным индикатором, характеризующим и оценивающим эффективность инвестиций государства и предпринимательства в НИОКР, в том числе и через предоставляемые государством налоговые льготы; количество научных публикаций, которое характеризует интенсивность исследований, как фундаментальных, так и научных открытий.

- 3. С целью обеспечения объективного уровня оценки эффективности налоговых льгот, первую очередь, следует провести расчеты и анализ соответствующих коэффициентов социально-экономической эффективности бюджетных расходов. Определить чистое влияние налоговой льготы на конечный результат весьма затруднительно.
- 4. С целью формирования полной информации о налоговых расходах и осуществления количественной оценки этих расходов, а также оформления и издания отчетности по ним, на наш взгляд, необходимо возложить на МФ РТ. Для сбора и приобретения полной информации о налоговых расходах государственного бюджета следует создать базу данных, которая будет содержать массив информации (с детализацией и классификацией) для осуществления их количественной оценки в рамках соответствующих положений и норм законодательства в сфере регулирования налоговых отношений.
- 5. Информационные ресурсы о налоговых льготах и, соответственно, налоговых расходах следует учитывать в процессе разработки проектов государственного бюджета, его утверждения и исполнения. В этом плане весьма актуальным вопросом на данном этапе становится разработка концеции бюджетных расходов на долгосрочный период. Для использования концепции налоговых расходов государственного бюджета не следует устанавливать жесткие требования к оформлению и изданию соответствующих информационных данных на уровне законодательного акта.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ: А) ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ВЫВОДЫ

- 1. С развитием налоговых отношений стимулирующая функция налога была выделена как особое направление регулирующей функции налога. Проявление и развитие этой подфункции получило импульс от финансовой концепции теории экономики предложения, которая утверждает, что экономический рост определяется объемом сбережений и накоплений. В рамках этой концепции налоговая система должна стать инструментом государства для создания условий, способствующих накоплению и увеличению объема сбережений, что, в свою очередь, способствует инвестициям в экономику путем активизации инвестиционной деятельности субъектов экономики. В современной теории финансов и налогов, несмотря на существующие противоречивые теоретические положения различных экономических школ, все они подчеркивают необходимость исследования инструментов налоговой системы для оказания воздействия на экономическую жизнь общества [1-А].
- 2. Посредством использования механизма налоговых льгот предоставляется возможность налогоплательщикам - хозяйствующим субъектам снизить уровень своих налоговых обязательств и получить дополнительные финансовые ресурсы в качестве источника инвестиций и расширения производства. Однако в республике не сформулирована теория налоговых льгот и механизмы контроля эффективности применения налоговых льгот. Среди практиков и ученых существуют ожесточенные дискуссии относительно роли и значения налоговых льгот в обеспечении развития конкретных отраслей национальной экономики и конкретных налогоплательщиков. Отсутствует единое мнение относительно предоставления предпочтений налоговым льготам или мымкап механизмам поддержки co стороны государства, хозяйствующим субъектам и так далее. Вышеуказанные проблемы, на наш взгляд, исходят из существующей неясности в трактовке сущности налоговых льгот, что вызывает необходимость уточнения понятия «налоговые льготы», которое позволит ответить многие вопросы, связанные с их применением на системе налогообложения [6-А, 14-А, 17-А].
 - 3 Для уточнения понятия «налоговая льгота» необходимо применить более

конкретный подход, чтобы удовлетворить определенные требования. Для этого следует установить соответствующие критерии, которые конкретизируют понятие «налоговая льгота». На наш взгляд, прежде всего, необходимо определить, какой налогоплательщиков или объекту налогообложения конкретной категории распространяется налоговое освобождение. Это является одним из критериев, характеризующих понятие налоговой льготы, поскольку льгота предоставляется конкретному субъекту или объекту. Следовательно, если отсутствует конкретный объект налогообложения, данное налоговое освобождение не может считаться налоговой льготой. Понятие «налоговая льгота» не применимо к налоговому освобождению от различных операций, таких как банковские операции, поскольку здесь отсутствует объект обложения, аналогичный НДС, где объектом является оборот, связанный с реализацией товаров, работ и услуг. Установление цели введения конкретного налогового освобождения является вторым критерием, а возможность установления эффективности налоговой льготы является третьим критерием, определяющим понятие налоговой льготы. Таким образом, при наличии всех перечисленных критериев, налоговое освобождение может считаться налоговой льготой [6-А, 16-А, 45-А].

4. Обобщение доступной научной литературы в области налога и налогообложения позволили нам выделить общепризнанные элементы нормативной структуры налога: Первое, исключение из базы налога на доходы с физических лиц вмененной ренты, которая извлекается в результате пользования собственным жильем и другими вещами, имеющими свойство длительного пользования, а также благ, которые произведены и потреблены в домашнем хозяйстве. Данное исключение вызвано наличием сложности в определении величины вмененной ренты. Второе, определение порогового значения или минимального значения объема годового оборота, ниже которого хозяйствующие субъекты не платят НДС. Это исходит из потребности налогового администрирования: снижение расходов на администрирование НДС, повышение его эффективности. Третье, освобождение от уплаты НДС при поставках зданий и земельных участков, на которых находятся здания, за исключением случаев первой продажи здания после его строительства.

Это обусловлено удобством и целесообразностью, поскольку НДС является налогом на потребление, а здания, как недвижимость (товар длительного пользования), соответствуют сущности этого налога. Следовательно, более приемлемым является взимание НДС при первой покупке здания в собственность, т.е. до момента его фактического использования. Четвертое, освобождение от уплаты НДС при финансовых операциях. На практике, хотя часть финансовых операций, конечно, создает добавленную стоимость, определить ее величину и распределить между участниками сделки технически очень сложно. Поэтому такое освобождение исходит из технических особенностей [1-А].

5. Формирование системы оценки налоговых льгот, несмотря на свою сложность, представляет собой эффективный механизм для отбора различных видов льгот, что в конечном итоге способствует усовершенствованию оптимизации налоговых издержек и выбору наилучшего варианта для различных налоговых льгот. Исследование данного вопроса позволяет учесть, что в контексте Республики Таджикистан оптимальным способом установления налоговых льгот является индивидуальный подход, основанный на сопоставлении конкретных условий хозяйствующих субъектов. Методологическую основу в этом направлении охватывают следующие этапы: установление целей и задач применения концепции для формирования налоговых льгот; принятие концептуальной основы для определения базовой структуры налога и его изменение под влиянием льготы, требующей оценки; разработка модели учета и оценки налоговых расходов, направленные на установление налоговых льгот; организация и установление порядка мониторинга бюджетного процесса в период действия налоговых льгот.

Вышеперечисленные методологические подходы направлены на достижение следующих целей: интеграция налоговых льгот с одновременным включением их в бюджетный мониторинг; прозрачное предоставление информации обществу; обоснованность выбора между различными вариантами распределения бюджетных средств в зависимости от изменения доходов и расходов государственного бюджета, и, на основе этого, разработка предложений по обоснованию налогово-бюджетной политики; повышение эффективности использования и совершенствование

механизмов пересмотра налоговых льгот [12-A, 44-A, 48-A].

- 6. Результаты исследования по вопросам изучения задач, критериев выбора, требующих поддержки с использованием налоговых льгот, сосредоточены в основном на уровне экономических субъектов и соблюдают принципы налогового стимулирования. Это способствует развитию различных секторов национальной экономики. Вышеперечисленные подходы, на наш взгляд, имеют огромное значение с точки зрения степени привязки к субъектам хозяйствования, включая: а) использование налоговых механизмов для льготирования деятельности и поддержки субъектов на разных уровнях управления экономикой; б) создание налоговых механизмов, способствующих развитию предпринимательства; в) предоставление поддержки определенным видам деятельности на уровне свободных экономических зон, что становится важным стимулом для развития отдельных отраслей национальной экономики [1-A, 41-A, 46-A, 47-A].
- 7. Современный этап развития налоговой системы Республики Таджикистан начался с введения в действие нового Налогового кодекса с 1 января 2022 года. Данный кодекс определяет организационно-правовые и экономические основы налогообложения, включая установление, изменение, отмену, исчисление и уплату налогов, а также соблюдение требований налоговых обязательств, а также устанавливает основные направления стимулирования хозяйственной деятельности на новом этапе развития Республики Таджикистан. С введением в действие нового кодекса произошла прозрачная регламентация вопросов, связанных с применением основополагающих налогов. Элементы, характеризующие современную налоговую систему республики, включают в себя следующее: налогоплательщики имеют право на получение бесплатной информации от налоговых органов о порядке и регламентах действующих налогов, порядке исчисления и уплаты налогов, а также на получение соответствующих форм налоговой отчетности. Они также при наличии установленных законом оснований имеют право использовать налоговые льготы и могут требовать возмещения ущерба, причиненного налоговыми органами в результате незаконных действий и т.д [2-А, 10-А, 42-А].

8. Налоговая реформа в республике, в условиях обеспечения ускоренной индустриализации страны, должна включать в себя, прежде всего, вопросы активизации стимулирующей функции налогов. Повышение уровня налоговой нагрузки на налогоплательщиков сдерживает деятельность субъектов экономики в организации расширенного воспроизводственного процесса. В данном случае можно говорить, что налоговая политика ориентирована не на обеспечение финансовых ресурсов для решения стратегических направлений экономического роста, а на удовлетворение текущих потребностей. Принятие мер по снижению налоговой нагрузки, которое должно быть основной целью налоговой реформы, способствует росту экономики и объему производства ВВП. Для оценки проявления стимулирующей функции налогов можно использовать показатель эластичности налогообложения, который отражает уровень изменения налоговых поступлений в изменения, например, объема роста ВВП. Эластичность зависимости OT налогообложения количественно можно характеризовать как изменение каждого процента или пункта налоговых поступлений при изменении ВВП на один процент в условиях устойчивости налоговой системы [10-А, 28-А, 29-А, 49-А].

Б) РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПРАКТИЧЕСКОМУ ИСПОЛЬЗОВАНИЮ РЕЗУЛЬТАТОВ

- 1. В статье 196 Налогового кодекса Республики Таджикистан предусмотрено, что налогоплательщикам разрешается вычет расходов, которые были направлены на осуществление научных исследований или опытно-конструкторских работ, что является необходимым условием для формирования благоприятной среды для перехода экономики страны на индустриально-аграрную стадию развития и реализации индустриально-инновационного сценария развития. Однако, расходы на НИОКР, для которых был применен налоговый вычет, необходимо исключить при расчетах налоговой базы [8-A, 9-A].
- 2. Результаты изучения налоговой отчетности налоговых органов страны показали, что информация, фиксируемая в ней, хотя и доступна, однако не предоставляет возможности количественно оценить множество статей налоговых

расходов. Кроме того, существующие формы отчетности не могут предоставить полную информацию о потерях государственного бюджета от предоставления налоговых льгот. В связи с этим следует совершенствовать формы учета и оформления отчетности по налоговым расходам. Для этого необходимо принять меры по информационному обеспечению налоговых расходов государственного бюджета, которое предоставит возможность выбрать самый эффективный вариант из среди альтернативных вариантов использования налоговых льгот. В налоговом законодательстве Республики Таджикистан содержится большое число положений во всех его разделах, которые предоставляют налоговые льготы почти по всем видам налогов, и в последние годы наблюдается тенденция к расширению их использования. Однако следует соблюдать принцип опережающего роста налоговых поступлений по сравнению с темпом роста использования льгот по основным налогам [1-А, 12-А].

- 3. Вышеуказанные проблемы вызывают необходимость разработки концепции отечественной расходов бюджета В практике принятия налоговых соответствующих действенных мер ПО повышению эффективности предоставляемых налоговых льгот. При ЭТОМ ДЛЯ эффективности роста использования этого концептуального подхода к расходованию государственного бюджета важно провести ряд мероприятий, включая: детальную ревизию и формирование базовой структуры основных налогов; вычленение основных статей налоговых расходов из базовой структуры, а также смешанных статей, которые содержат одновременно элементы базовой структуры и льготы; проведение анализа оценки потерь, от налоговых льгот, доходов государственного бюджета по и качественной параметрам; предоставление по налоговым количественных расходам прозрачных отчетов и их публикация в открытом доступе; использование в бюджетном процессе информации о налоговых расходах [9-А, 12-А].
- 4. В действующем Налоговом кодексе Республики Таджикистан содержится большой перечень налоговых освобождений и льгот. Следует предоставить местным органам государственной власти право предоставлять бесплатное землепользование коренным жителям горных регионов своих территорий, чтобы создать систему

эффективного стимулов ДЛЯ рационального И использования земель сельскохозяйственного назначения c целью наращивания (инновационного) сельскохозяйственного производства. Местные налоги и льготы имеют свои общие особенности, которые наблюдаются во всех странах мира. Приняты меры по обеспечению финансовой устойчивости местных бюджетов путем увеличения числа налогоплательщиков, которые обязаны уплачивать местные налоги во всех хозяйствующих субъектах и сферах экономики региона; введения налоговой инициативы, предусмотренной законодательном акте налогообложении, которая дает органам местной государственной власти право устанавливать местные налоги, реализует интересы регионов в автономном обеспечении развитие стратегических отраслей и секторов экономики региона [1-А, 5-A, 42-A].

5. Принципиально И исключительно важным моментом является обоснованное и корректное законодательное урегулирование конструкции (дизайна) налоговых льгот. В этом случае определение норм законодательства, направленных на урегулирование налоговых льгот, должно отвечать следующим требованиям: Первое - это законодательная идентификация (узнаваемость) льготы, которая имеет важное практическое значение. В связи с этим возникает два возможных варианта законодательной идентификации льгот: а) непосредственное или прямое введение специальных статей в налоговом кодексе по каждому налогу; б) определение термина «налоговая льгота» и ее видов в законодательном акте без введения систематизированных видов льгот для каждого налога. Второе, отсутствие норм косвенного (непрямого) действия. Законодательные нормы, которые регламентируют налоговые льготы, должны быть установлены без отсылок к какимнормативно-правовым актам, принятие которых относится к полномочиям органов государственной исполнительной власти (правительство, министерство, налоговый комитет т.п.). Третье. Условия ограничения использования льгот открытых перечней, которые конкретно не отражаются в описании в законодательном акте, порождают коррупционные риски. Поэтому выполнение этих требований является обязательным и имеет антикоррупционную

направленность. Конструкция или дизайн льгот тесно связана с методом их предоставления, которое осуществляется автоматически или дискреционно [1-A, 11-A].

- 6. При администрировании и мониторинге использовании налоговых льгот следует учитывать следующие обстоятельства: налоговые льготы являются изменчивой, не постоянной величиной, направленной на уменьшение размера налоговых поступлений, что оказывает воздействие состояние на сбалансированности государственного бюджета; они имеют приоритетный характер по сравнению с прямыми расходами государственного бюджета; существует изменчивость в целевом использовании налоговых льгот, переход из одного списка учета в другой, что вызывает вопросы и трудности в их идентификации; предоставление разных налоговых льгот вследствие изменений в налоговой системе может потерять свое значимость и не соответствовать реальной социальноэкономической ситуации; по своей сути налоговые льготы могут оказывать давление на налоговую систему и способствовать уклонению от исполнения налоговых обязательств, что, в свою очередь, снижает уровень справедливости налогообложении и может оказать негативное воздействие на налоговую дисциплину налогоплательщиков. Возможно условий создание ДЛЯ злоупотреблений властью и лоббирования личных интересов государственных служащих. Оценка окончательной эффективности введения налоговых льгот также подвержена трудностям и сложностям [15-А, 16-А].
- 7. Для повышения эффективности налогового мониторинга и администрирования налоговых льгот требуется особое внимание к следующим аспектам: определение оптимального ежегодного уровня предоставления налоговых льгот в отношении ВВП (в %); интеграция налоговых льгот в бюджетный процесс, ежегодное наблюдение и составление его списка; проведение тщательного контроля за эффективностью налоговых льгот, которые дублируют государственные программы поддержки определенных отраслей экономики (предотвращение или сокращение таких случаев); формирование системы стимулов и мотивации для различных сфер власти с целью укрепления надзора над налоговыми льготами;

создание единой информационной базы; требуется особое внимание к следующим аспектам: определение оптимального ежегодного уровня предоставления налоговых льгот в отношении ВВП (в процентном соотношении); интеграция налоговых льгот в бюджетный процесс, ежегодное наблюдение и составление списка; проведение тщательного контроля за эффективностью налоговых льгот, которые дублируют государственные программы поддержки определенных отраслей экономики (предотвращение или сокращение таких случаев); формирование системы стимулов и мотивации для различных сфер власти с целью укрепления надзора над налоговыми льготами; создание единой информационной базы, которая накапливает прозрачную информацию о введении и использовании налоговых льгот, и их ежегодное обнародование; научно-обоснованное закрепление в законодательных актах о налогообложении критериев классификации налоговых льгот, установление запрета на их изменение в определенный срок; совершенствование методических подходов к оценке конечной результативности налоговых льгот, установление ответственных и полномочий органов для их применения в социальноэкономических сферах и т. д [16-A, 47-A, 48-A].

8. Направление и механизмы стимулирования инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов, в первую очередь, государственной поддержки инновационного развития экономики, определяются в рамках различных программ и стратегий инновационного развития Республики Таджикистан на среднесрочные периоды. В государственных программах и стратегиях главный акцент должен быть сосредоточен поддержке инновационного производства, прежде на финансовой, где налоговые льготы выступают важным механизмом. Введение и использование налоговых льгот, направленные на активизации инвестиционноинновационной деятельности, требует осуществления его мониторинга и выявления потенциальных источников информации. В связи с этим в диссертации предлагается алгоритм информационного обеспечения введения и использования вышеуказанных налоговых льгот [8-А, 12-А, 48-А].

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ: ЗАКОНЫ И НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ДОКУМЕНТЫ

- 1. Закон Республики Таджикистан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» 11 марта 2011 года №142.
- 2. Закон Республики Таджикистан «О государственном бюджете на 2018 финансовый год» от 15 ноября 2017 года №1656
- 3. Закон Республики Таджикистан «О государственном бюджете Республики Таджикистан на 2020 финансовый год» от 26 ноября 2019 года № 1650.
- 4. Закон Республики Таджикистан «О государственном бюджете Республики Таджикистан на 2021 финансовый год» от 20 ноября 2020 года №1724.
- 5. Закон Республики Таджикистан «О государственном бюджете Республики Таджикистан на 2022 финансовый год». от 30 ноября 2021 года №1804.
- 6. Закон Республики Таджикистан «О государственных налоговых органах» № 590 от 14 марта 1992 года.
- 7. Закон Республики Таджикистан «О Государственных финансах Республики Таджикистан» (в редакции Закона РТ от 9.06. 2011 г №178.
- 8. Закон Республики Таджикистан «О налоге на добавленную стоимость» № 498 от 06.01.1992 г.
- 9. Закон Республики Таджикистан «О плате за землю» № 547 от 06.03.1992 г.
- 10. Закон Республики Таджикистан «Об инвестиционном соглашении» (в редакции Закона РТ от 30.05.2017г.№1435)
- 11. Закон Республики Таджикистан «Об инвестициях» от 15.03 2016 г. № 1299.
- 12. Закон Республики Таджикистан «Об инновационной деятельности» № 822 от 16.04.2012 г.

- 13. Закон Республики Таджикистан «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в редакции Закона РТ от 02.01.2020г.№1681).
- 14. Закон Республики Таджикистан «О Государственном финансовом контроле в Республике Таджикистан» (в редакции Закона РТ от 12.01.2010 г.№583).
- 15. Закона Республики Таджикистан «Об основах налоговой системы» от 20.06.1994 г. № 977.
- 16. Инструкция по прогнозированию доходов государственного бюджета. Распоряжение министра финансов Республики Таджикистана от 8.04.2022 г, №63.
- 17. Налоговый кодекс Республики Таджикистан. Душанбе, 2012. 290 с.
- 18. Налоговый кодекс Республики Таджикистан. Душанбе, 2018. 320 с.
- 19. Налоговый кодекс Республики Таджикистан. Душанбе, 2022. 324 с.
- 20. Национальная стратегия развития Республики Таджикистан на период до 2030 года. Душанбе, 2016. 104 с.
- 21. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О перечне документов, предоставляемых таможенным органам для освобождения ввозимых товаров от уплаты НДС и таможенных пошлин» от 02.07.2013 г. №294.
- 22. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О перечне специализированной продукции индивидуального пользования для инвалидов, поставка и ввоз которых освобождены от уплаты НДС и таможенных пошлин» от 29.07.2022г., №363.
- 23. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О Перечне техники сельскохозяйственного назначения, производственно-технологического оборудования и комплектующих изделий, образующих

единый технологический комплект, ввозимых в РТ, которые освобождаются от уплаты НДС и таможенной пошлины» от 02.03.2013 г. №93.

- 24. Правительства Республики Постановление Таджикистан **((**) порядке освобождения от НДС и таможенных пошлин сырья, ввозимого для переработки и производства конечной продукции, И перечне сырья, 22.06.2019г., производимого внутри страны» **№**327 OT редакции постановления ПРТ от 03.02.2022г., №20).
- 25. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О порядке предоставления налоговых и таможенных льгот», от 31 декабря 2020 года под № 670,- Душанбе, 2020. С. 9-10.
- 26. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О порядке предоставления, оценки эффективности и целесообразности налоговых и таможенных льгот» от 31.12.2020г., №670.
- 27. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О постоянной комиссии по укреплению импортозамещающего производства и развитию экспорта» от 30.12.2015 г. №815.
- 28. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О списке туристических объектов, для создания которых ввоз оборудования, техники и строительных материалов освобождается от НДС и таможенных пошлин» от 12.04.2018г., №189.
- 29. Постановление Правительства Республики Таджикистан «Об утверждении правил налогообложения индивидуальных предпринимателей, действующих на основании патента или свидетельства» от 31.08.2012 г, №451
- 30. Постановление Правительства Республики Таджикистан «Программа развития налогового администрирования на 2011-2019 годы» от 3.12.2010 г. № 626.
- 31. Постановление Правительства Республики Таджикистан «Программа развития налогового администрирования на 2020-2025 годы» от 30.12.2019 г. №643

- 32. Постановление Правительства Республики Таджикистан «Среднесрочная программа развития Республики Таджикистан на 2021-2025 годы» от 30.04.2021 г, № 168.
- 33. Постановление Правительства Республики Таджикистан о «Порядки предоставление налоговых и таможенных льгот» (от 31 декабря 2020 г. № 670), С. 3
- 34. Постановление Правительства Республики Таджикистан О экспортном контроле» от 31.12.2014 г. №1168
- 35. Постановление Правительства Республики Таджикистан от 02.11.2007г., №544 «Об утверждении Правил перемещения товаров физическими лицами через таможенную границу Республики Таджикистан в льготном и упрощенном порядке».
- 36. Программа среднесрочного развития Республики Таджикистан на 2021-2025 годы. Постановление Маджлиси намояндагон Маджлиси Оли Республики Таджикистан от 28.12.2016 г. №678.
- 37. Распоряжение председателя Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан от «07» января 2022 года, №3-Р Инструкция по налогообложению деятельности по птицеводству, рыбоводству и производству комбинированных кормов для птиц и животных.
- 38. Руководство Осло: Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям. М.: ЦИСН, 2010. С.31.
- 39. Стратегия управления государственными финансами Республики Таджикистана до 2030 года Постановление Правительство Республики Таджикистан от 31 января 2020 года, № 1446.
- 40. Таможенный кодекс Республики Таджикистан (в редакции Закона РТ от 15.03.2016г.№1298).

ЭЛЕКТРОННЫЕ ИСТОЧНИКИ

41. Официальный сайт Агенство по статистике при Президенте Республики Таджикистан: https://stat.tj.

- 42. Официальный сайт Министерство финансов Республики Таджикистан: https://minfin.tj.
- 43. Официальный сайт Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан.: https://andoz.tj.
- 44. Официальный сайт Национального банка Республики Таджикистан: https://nbt.tj.
- 45. Официальный сайт Президента Республики Таджикистан: http://www.president.tj/ru/node/20109.
- 46. Официальный сайт Таможенной службы при Президенте Республики Таджикистан: https://.customs.tj
- 47. Публикация международной аудиторской компании PwC: https://www.pwchk.com/en/tax/paying-taxes-2018.pdf.
- 48. Распоряжение Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан «О средней границе налогового бремени» L: https://andoz.tj/docs/farmoishho/Tax-

Committee_order__%E2%84%96126_20.04.2016_RT_tj.pdf.

- 49.
 Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

 мвф,
 2007.
 URL:

 http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf. C. 46.
 - 50. Свободная экономическая зона «Дангара» www.fezdangara.tj.
 - 51. Свободная экономическая зона «Ишкошим» www.ifezt.com.
 - 52. Свободная экономическая зона «Пяндж» www.fezpanj.tj.
 - 53. Свободная экономическая зона «Сугд» www.fezsughd.tj.
 - 54. Свободные экономические зоны Таджикистана www.fez.tj.
- 55. Умаров, Х.У. Налоговая система: попирание классических принципов / Х.У. Умаров // Диалог «Таджикистан и мир». [электронный ресурс]. URL: https://www.dialog.tj/news/professor-kh-umarov-nalogovaya-sistema-popiranie-klassicheskikh-printsipov (дата обращение: 12.09.2019).
- 56. Eric J. Toder. Ettlinger In Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures / Eric J. Toder, Bernard

- Wasow, Michael P. New York: The Century Founda¬tion Press, 2002. URL: http://tcf.org/assets/downloads/20020901-bad-breaks-all-around.pdf. P. 159;
- 57. Eric J. Toder. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis / Presented at National Tax Association Meetings. Miami, Florida, November 19, 2005. URL: http://www.urban.org/UploadedPDF/411371_tax_expenditures.pdf. P. 10.
- 58. Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal years 2009-2013 / Prepared by the Staff of the Joint Committee on taxation. U.S. government printing office. Washington, 2010. URL: https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3642. P. 5.
- 59. Report to William J. Coyne: House of Representatives. Tax Policy: Tax Expenditures Deserve More Scrutiny. United States, General Accounting Office, Washington, 1994. URL: http://www.gao.gov/assets/160/154424.pdf;

МОНОГРАФИИ, УЧЕБНИКИ, УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ

- 60. «Руководство Осло: Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям». М.: ЦИСН, 2010 С.31
- 61. Азизов, Ф.Х. Региональные аспекты фискальной политики: монография // Ф.Х. Азизов, А.О. Орипов. М.: Спутник+, 2004. 132 с.
- 62. Ануфриева, Е. М. Особенности применения налоговых льгот для инновационно-инвестиционной деятельности / Е. М. Ануфриева // Экономика и общество: проблемы и перспективы модернизации в России: монография. // под общ. ред. В. В. Бондаренко, В. А. Дресвяникова, О. В. Лосевой. Пенза: Изд-во ПГУ, 2010. 652 с.
- 63. Аронов А.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие / А.В. Аронов, В.А. Кашин. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. 576 с.
- 64. Барулин С.В. Налоги и налогообложение: Учебник / С.В. Барулин, О.С. Кириллова, Т.В. Муравлева. М.: Экономиста, 2006. 327 с.
- 65. Белова, М.С. Налоговое право России в вопросах и ответах: учебное пособие / М.С. Белова, В.А. Кинсбурская, М.Ю. Орлов. Под ред. А.А. Ялбулганова. М.: Юстицинформ, 2007. 408 с.

- 66. Березин, М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры / М.Ю. Березин. М.: Волтерс Клувер, 2006. 640с.
- 67. Блауг М. Экономическая теория благосостояния Парето / М. Блауг. М.: Дело, 1994. 661 с.
- 68. Большая советская энциклопедия Т. 1. М.: Советская энциклопедия, 1972. С. 206.
- 69. Большая советская энциклопедия. Т.30. М.: Советская энциклопедия, 1978. 323 с.
- 70. Вылкова Е.С. Формирование налоговых льгот в субъектах Российской Федерации (на примере СЗФО) / Е.С. Вылкова, В.И. Красавин. СПб.: Центр подготовки персонала ФНС, 2011. С. 59-60.
- 71. Гафуров Б.Г. Таджики. Древнейшая, древняя и средневековая история. М.: Наука, 1972. 568 с.
- 72. Демин А.В. Налоговое право России / А.В.Демин. М.: Юрлитинформ, 2006. -186 с.
- 73. Джабаров, Р.Т. Направление налогового регулирования в Таджикистане / Р.Т. Джабаров. -Душанбе: Конуният, 2002. 143 с
- 74. Джураева Г.А. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Г.А.Джураева, А.Б.Руданец. Душанбе: РТСУ, 2019. 173 с.
- 75. Джураева Г.А. Налоговые системы Республики Таджикистан и Российской Федерации: учебное пособие / Г.А.Джураева, М.К.Файзуллоев, А.Б.Руданец. Душанбе: РТСУ, 2016. 160 с.
- 76. Ефремова Т.Ф. Толковый словарь русского языка / Т.Ф.Ефремова. М.: Русский язык, 2000. -845с
- 77. Иброхимов И.Р. Управление государственными финансами: учебник. / И.Р. Иброхимов, Р.М. Мирбобоев -Душанбе. 2014. 253 с.
- 78. Индикаторы науки:2007. Статистический сборник. -М.: ГУ-ВШЭ,2007
- 79. Исломов Т.С. Таърихи молия, андоз ва ташаккулёбии системаи андозбандӣ дар Точикистон: монография // Т.С. Исломов. Душанбе: «Ирфон», 2009. -320с.

- 80. Исломова 3.С. Бюджетно-налоговая политика: состояние, проблемы и перспективы развития: монография / 3.С. Исломова, 3.И. Юсупова, С.С. Мизробов. Душанбе: ДСХ, 2014. 124 с.
- 81. Каюмов Н. К. Современное состояние и тенденции формирование и развития денежно-кредитных и налоговых механизмов экономического роста. / Н.К.Каюмов Душанбе: «Дониш», 2018. С. 123.
- 82. Каюмов Н.К. Экономические механизмы ускорения темпов экономического роста / книга: Финансы, учет и аудит: проблемы и перспективы развития Республики Таджикистан. Душанбе: РТСУ, 2015. С.4-12.
- 83. Классики кейнсианства: в 2 т. // Э. Хансен. М.: Экономика, 1997. С. 204.
- 84. Ковалевская Н. Ю. Экономическая эффективность инвестиционных проектов / Н. Ю. Ковалевская. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2015. 115 с. С.43
- 85. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения. М.: Экономиста, 2006. С. 148.
- 86. Крохина Ю. А.Налоговая оптимизация: право, запрет или баланс интересов?
- 87. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Иоахим Ланг: Пер. с нем. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С. 5.
- 89. Чумъабоев Х.Қ. Таърих ва назарияи андозбандй: Китоби дарсй / Х.Қ Чумабоев, Т.С.Исломов, Ф.К. Убайдуллоев. Душанбе: ДМИТ, 234с.
- 91. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник для магистрантов / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 227, 232-234.\

- 92. Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения: учебное пособие / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. (2-е изд. перерад. и доп.). М.: ЮНИТИ ДАНА, 2011. 423 с.
- 93. Майбуров, И.А., Соколовская, А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. М.: ЮНИТИ-ДАНА,2011. 591 с. С 139
- 94. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. Малинина. М.: Институт Гайдара, 2010. -224 с.
- 95. Малько А.В. Льготы, привилегии и иммунитеты в праве / А.В.Малько, П.П.Матузов. Теория государства и права. М.: Юрист, 2006. 484 с.
 - 96. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. Т. 23. С. 157
- 97. Маъмуров А.М. Афзалиятхои низоми маъмурикунонии андоз дар иктисодиёти минтака: монография. // А.М. Маъмуров. -Хучанд: «Ношир», 2022. 160 с.
- 98. Налоги и налоговое право. / Под ред. А.В. Брызгалина. М. 1997. 600 с., С 243.
- 99. Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2010. С. 30.
- 100. Налоговая политика. Теория и практика: учебник / И. А. Майбуров, М. Д. Абрамов, Г. А. Агарков [и др.]; под ред. И. А. Майбурова. М.: «Юнити Дана», 2010. 519 с.
- 101. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография // под ред. И. А. Майбурова. М.: «Юнити-Дана», 2014. 487 с.
- 102. Налоговые системы. Методология развития: монография // под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. М.: «Юнити-Дана», 2012. 464 с.
- 103. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка (С-Я). /С.И.Ожегов, Н.Ю.Шведова. - М.: Азъ, 1992. -958 с.
 - 104. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика:

- Учебник М.: Юрайт, 2010. С. 58.
- 105. Пансков В.Г. Методологические проблемы оценки эффективности налоговых льгот / В.Г. Пансков, И.А. Майбуров / Налоговые льготы. Теория и практика применения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 487 с.
- 106. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учеб, и практ. для акад. бакал. / В.Г. Пансков. 5-е изд., пере-раб. и доп. В 2-х т. М.: Юрайт, 2016. 734 с.
- 107. Пансков В.Г. Общий подход к определению сущности налоговых льгот / В. Г. Пансков, И.А. Майбуров / Налоговые льготы. Теория и практика применения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 487 с.
- 108. Перов А.В., Толокушкин А.В. «Налоги и налогообложение». М.: Юрайт-Издат, 2018. С. 243
- 109. Пети У. Трактат о налогах и сборах. / У.Пети., А.Смит., Д.Риккардо. Анталогия экономической классики. М: Эконо-ключ, 1993г.
- 110. Поляк, Г.Б., Романова, А.Н. Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов / Г.Б. Поляк, А.Н. Романова. М.: ЮНИТИ-ДИАНА, 2003. 451 с
- 111. Попова Л. В., Дрожжина И. А., Маслова И. А., Коростелкин М. М. Теория и история налогообложения. М.: Дело и Сервис, 2011. 323 с
- 112. Рахимов Р.К. Макроэкономические пропорции и механизмы экономического роста в Республике Таджикистан (проблемы и основные направления совершенствование: монография. Душанбе: «Дониш», 2016. 651с.
- 113. Рахимов Р.К. Теоретико-методологические вопросы инновационного развития экономики Республики Таджикистан. Книга 1. Исследование динамика и структуры добавленной стоимости в контексте инновационного развития. / Я.П. Довгляло., Р.К.Рахимов Душанбе: «Дониш», 2017. С. 123-126
- 114. Романовский, М.В. Налоги и налогообложение: учебник для академического бакалавриата / под ред. М. В. Романовского, Н. Г. Ивановой. М.: Юрайт, 2014. 441 с.

- 115. Саидмуродов Л.Х. Налоговый потенциал региона и региональная система налогового администрирования: механизмы и инструменты управления: монография. // Л.Х. Саидмуродов, В. Сабуров Душанбе: «матбуоти Уротеппа», 2020. 176 стр.
- 116. Сердюков, А.Э. Налоги и налогообложение: учебник для вузов / А.Э. Сердюков, Е.С. Вылкова. СПб., 2005. 234 с.
- 117. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. M.1962. -145c
- 118. Советский энциклопедический словарь / М.: С. Энциклопедия, 1990.741с
- 119. Соколов А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. М.: ООО «Юр Инфо Р-Пресс», 2003. 506 с.
- 120. Статистический сборник Республики Таджикистан. Душанбе. 2016 с.466.
- 121. Статистический сборник Республики Таджикистан. Душанбе. 2020, с.564.
- 122. Статистический сборник Республики Таджикистан. Душанбе. 2021, с 674.
- 123. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора: Пер. с англ. /Дж. Ю. Стиглиц. М.: ИНФРА-М, 1997. 256 с
- 124. Тошматов М.Н. Танзими андозбандии фаъолияти сармоягузор дар Чумхурии Точикистон: монография // М.Н. Тошматов, М.С. Якубзода. -Душанбе: ДТТ, 2022. – 220 с.
- 125. Улугходжаева Х. Р. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Х. Р. Улугходжаева. Душанбе: Ирфон, 2009. 272 с.
 - 126. Дастури таълимй/ Х.Қ Чумъабоев. -Душанбе: ДМИТ, 2017. 75 с.
- 127. Шмонов Н.Н. Историческое исследование проблем развития особых экономических зон. Казань: Изд-во КГУКИ, 2010. 158 с.
- 128. Шукуров И.Ш. Низоми андозбандй дар Чумхурии Точикистон: китоби дарсй. /И.Ш.Шукуров, Д.Ш.Пиров -Душанбе: Балоғат, 2013- 232 с.
 - 129. Экономика налоговых реформ / Под ред. И.А Майбурова, Ю.Б.

- Иванова, Л.Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013. С. 215
- 130. Экономика налоговых реформ / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К. Алерта, 2013. С. 215.
- 131. Юридический анализ создания Свободных экономических зон в Таджикистане. / Анализ Агентство США по международному развитию USAID. Проект USAID по улучшению бизнес-среды. 28 апрель 2008- 40с.
- 132. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. С. 253.

СТАТЬИ И ДОКЛАДЫ

- 133. Абдалимов. А. Механизмы экономического стимулирования сельскохозяйственного производства /А.Абдалимов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2015. -№ 2/8 (181). С. 225-23.
- 134. Абдурахмон.Х. Мушкилоти рушди минтақаҳои озоди иқтисодии «Ишкошим» / Х.Абдураҳмон // Паёми ДДТТ. -2022. №1(40). С.107-111.
- 135. Азизов Ф.Х. Фискальное стимулирование инноваций в экономике КНР / Ф.Х. Азизов, Ф.О. Орипов, Д.А. Абдугафоров //Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2013. -№2/3(111). С. 270-271.
- 136. Акилджанов. Ф.Ш. Особенности формирования механизмов стимулирования экономического роста в Республике Таджикистан /Ф.Ш. Акилджанов, Д.М.Бегов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических наук). -2015. №2/4 (169). С. 110-116
- 137. Алиев М.Б. Минтақаҳои озоди иқтисодӣ ва нақши онҳо дар рушди иқтисодиёти Ҷумҳурии Тоҷикистон / М.Б. Алиев, Ҷ.Ҳ. Шарипов, Х.Ҳабибова // Паёми ДДТТ. 2019. № 4(29). С. 216- 222.
- 138. Аминов И., Аминов Х.И. Причины, сдерживающие развитие малого и среднего бизнеса // Вестник ТГУПБП. 2014 № 2 (58). С. 54-63.
- 139. Ануфриева Е. М. Теоретические аспекты налогового льготирования / Е. М. Ануфриева // Известия Пензенского государственного педагогического университета им. В. Г. Белинского. 2012. № 28. С. 191–194.

- 140. Аристархова М.К. Роль налогового стимулирования в инновационном развитии предприятий / М.К. Аристархова, Д.А. Абзгильдин // Евразийское Научное Объединение. 2019.- №1(47). С. 237-243.
- 141. Аристова С.И. Инструменты налогового регулирования социальноэкономического развития региона / С.И. Аристова, И.В. Дмитриева. // Экономические науки. – М.: Роспечать, 2014. - № 7 (116). – С. 103-108
- 142. Афанасьев М.П., Афанасьев Я.М. Методологические и теоретические основы формулировки закона А.Вагнера. Подходы к его тестировнаию // Вопросы государственного и муниципального управления. 2009. № 3. C. 47—70.
- 143. Ашурова М.Т. Масъалаи табиати иқтисодии андозҳо дар Ҷумҳурии Тоҷикистон / М.Т.Ашурова // Паёми ДДТТ. -2022. №1(40). С.103-107.
- 144. Баатар, С. Основные налоговые теории и их современные интерпретации / С. Баатар // Финансы, налоги, страхование. М.: Финансы, 2003. №1 (34). С. 14-19.
- 145. Бабаев Х.С. О взаимосвязи инвестиционной привлекательности свободных экономических зон и фискальной политики государства//Вестник ТГУПБП. № 3 (59), 2014. С. 116-122.
- 146. Балаева Д.А. Анализ результативности применения налоговых льгот как элемента налогового механизма /Д.А. Балаева, А.К. Дзарасова // Налоги и налогообложение. 2015. № 9. С. 649 654.
- 147. Барулин, С. В. Организация системы мониторинга результативности налоговых льгот и преференций / С. В. Барулин // Финансы. 2013. № 4. С. 26–31.
- 148. Башкирова Н.Н. Амортизационная политика как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности / Н.Н.Башкирова// Финансы и кредит. 2008. № 39. С. 47-55.
- 149. Бегматов А.А. Масъалаҳои методологӣ ва амалии таъсири низоми андоз ба рушди иқтисодӣ / А.А.Бегматов, Э.С.Одинаев // Паёми ДМТ (бахши илмҳои ичтимоӣ-иқтисодӣ). -2020. -№2. С.116-121.

- 150. Бондаревский Б.Е Исследовательский потенциал понятия "финансовый капитал" // Экономические Науки,2010, № 11. C.46
- 151. Бушмин Е.В. Налоговые льготы: анализ практики применения и методика оценки эффективности действия // Налоги и налогообложение. 2011. № 7; Васильев Ю.А. Вектор налогового будущего // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 3; Пансков В.Г. О налоговом стимулировании модернизации российской экономики // Налоги и налогообложение. 2010. № 12.
- 152. В.Г.Пансков Налоговые льготы: сущность и определение // ж-л «Актуальные вопросы экономической теории и практики», 2018, С.32-44
- 153. Вазиров С.З. Налог на добавленную стоимость и его приминение в Республике Таджикистан / С.З. Вазиров, С.Ш.Каюмов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических наук). -2020. №10(2). С.163-170.
- 154. Виноградова Т.Н. Оценка эффективности применения налоговых льгот в Московской области / Т.Н.Виноградова // Налоги и налогообложение. 2019. № 12. С. 10 22.
- 155. Вохидов У.М. Методологические основы налогового бремени в современной экономике / У.М. Вохидов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических наук). -2012. -№2/7(98). -С.175-178.
- 156. Гафуров. Ф.Д. Особенности развития и функционирования налоговой системы Республики Таджикистан / Ф.Д. Гафуров // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических наук). -2014. -№ 2/7 (147). -С. 33-38.
- 157. Гереев Р.А. Моделирование объема динамики производства при применении налоговых льгот / Р.А. Гираев // Налоги и налогообложение. 2018. № 12. С.1- 9.
- 158. Гереев Р.А. Особенности налогового стимулирования промышленного производства / Р.А. Гереев // Налоги и налогообложение. 2018. № 3. С.1-10
- 159. Гираев В.К. Проблемы налогового регулирования и стимулирования экономики России / В.К.Гираев // Налоги и налогообложение. -2015. № 4. C.277 288.

- 160. Горский, И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях / И.В. Горский // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С.34-35
- 161. Гудков А.А. Налоговое стимулирование развития отрасли туризма: от реальности к перспективам / А.А. Гудков, Е.Г.Дедкова // Налоги и налогообложение. 2017. N = 6. C.14 32.
- 162. Гулов Ш.М. Современное состояние налоговой системы Республики Таджикистан / Ш.М. Гулов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). 2022. -№5. С.193-199.
- 163. Давлатов Д.С. Налоги как основной фактор обеспечения социальноэкономического развития региона / Д.С. Давлатов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). - 2020. -№10. - С.155-159.
- 164. Давлатов Д.С. Тачрибаи давлатҳои хорича оид ба танзими низоми андозбандӣ / Д.С.Давлатов // Паёми ДМТ (бахши илмҳои ичтимоӣ-иқтисодӣ ва чамъиятӣ). 2021. -№1. С.70-78.
- 165. Давлатшоев О.Х. Влияние налоговой политики государства на финансовое состояние предприятия / О.Х. Давлатшоев, Х.Р. Улугходжаева // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2017. №2/4 Часть II.-С. 10-13.
- 166. Давлатшоев О.Х. Совершенствование бюджетно-налоговой политики в условиях рыночной экономики / Д.С. Давлатшоев // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). 2/8 (215). 2016. С. 6-10
- 167. Дадоматов Д.Н. Факторы, влияющие на рост ивестиционной привлекательности в экономике страны / Д.Н. Дадоматов // Вестник-ТГУ. -2014. -№. 2/4 (138). С.291-294.
- 168. Джабборов Р.Т. Инвестиционные налоговые льготы: краткий обзор / Р.Т. Джабборов // Налоговый вестник (специальный выпуск). Душанбе: Издание Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан, 2018. С.15-20
- 169. Джабборов Ф.А. Приоритетные направления обеспечения экономического развития Республики Таджикистан / Ф.А. Джабборов, Г.С.

- Ширинова // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). 2019. №10. Часть II. С. 295-300.
- 170. Джаборов Р.Т. Социальные аспекты налоговой реформы в Республике Таджикистан / Р.Т.Джаборов // Материалы республиканской научной конфренции на тему «Налоговая система Республики Таджикистан: история, практика и его перспектива, Душанбе, 2011, С.57-60.
- 171. Джурабаев Г.Д. Некоторые приоритетные направления стратегии инновационного развития промышленности Республики Таджикистан / Г.Д. Джурабаев, Н.Р.Мукимова // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук) 2018. -№- С.104-110
- 172. Джурабаев Г.Д. Свободная экономическая зона как фактор привлечения инвестиций в развитие промышленного предпринимательства / Г.Д. Джурабаев, С.Х. Шамсиддинов, И.М. Гулов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). 2015. -№2/9 (190). -С. 284-288
- 173. Джураева Г.А. Налогообложение в Республике Таджикистан: проблемы и перспективы / Г.А. Джураева // Вестник РТСУ. -2018. -№2(62). С.160-166
- 174. Джураева Г.А. Роль налогов в регулировании экономики Республики Таджикистан / Г.А. Джураева// Вестник РТСУ. 2019. №1(65). С.120-128
- 175. Довгялло Я.П Инновационый тип экономического роста как условие индустрального развития экономики Таджикистана / Я.П.Довгялло // Вестник филилала МГУ имени М.В.Ломоносова в г.Душанбе (серия гуманитарных и экономических наук) -2020. № (16). 2020. С.15-22
- 176. Додоматов Д.Н. Имтиёзхои андозию ғайриандозй барои субъектҳои МОИ ҳамчун омили рушди соҳибкорй дар Ҷумҳурии Тоҷикистон / Д.Н. Додоматов, М.Н.Абдуллоев // Паёми ДДТТ. -2022. -№3(42). -С.54-62.
- 177. Жапаров Т.Т. Выбор источников финансирования инновационной деятельности на инновационных предприятиях Кыргыской Республики / Т.Т.Жапаров // Вестник ТТУ-№ 1(32). -2018. С. 85-91.

- 178. Жердева А.И. Налоговые льготы: практика применения в России и за рубежом / А.И. Жердева, А.С. Немирова // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2015. № 12. С. 67-68
- 179. Заяц Т. Е. Налоги и налогообложение / Т. Е. Заяц, И. Е. Бондарь; под ред. Т. Е. Заяц. 4-е изд. Минск: Высш. шк., 2007. 315 с.
- 180. Ибрагимов Х.А. Финасово-кредитное и налоговое воздействие на размеры и структуры доходов / Х.А.Ибрагимов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). 2016. -№2/6 (210). -С.12-14
- 181. Иванов В.В. Инструменты налогового стимулирования ресурсосберегающей модели развития национальной экономики // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. 2019. № 46. С. 45-57.
- 182. Игонина Л.Л. Оценка эффективности стимулирующих налоговых льгот в системе управления региональными финансами / Л.Л. Игонина, И.В. Мамонова, М.М. Сулейманов // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2016. № 6 С. 180-192
- 183. Ильина С.А. Налоговое стимулирование инновационной деятельности малых и средних предприятий в России / С.А.Ильина // Налоги и налогообложение. 2016- № 9. С.652-667.
- 184. Исломов Т.С. Налогообложение и предпосылки его появления в Таджикистане / Т.С.Исломов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). 2017. -№2/8- С.122-124
- 185. Исломов Т.С. Противоречие налогового законодательство в привлечении прямых инвестиций и пути его совершенствования в условиях рыночной экономики / Т.С.Исломов // Вестник -ТГФЭУ. 2018. -№ 4 (16). С.30-35
- 186. Исломов Т.С. Роль налогового законодательства в привлечении инвестиций в предпринимательскую деятельность. / Т.С. Исломов, С.М. Шукуров, А.С. Саидов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2018. -№ 4. -С.160-164.
- 187. Исматов X.X. Налоговые аспекты стимулирования инвестиционных процессов / X.X. Исматов // Материалы Международной конференции на тему

- Повышение конкурентоспособности национальной экономики Республики Таджикистан в условиях глобализации. 7-8 июня 2019 года. Худжанд: изд. ИЭТ ТГУК. 2019. С.219-223.
- 188. Қаюмов Н. К. Современное состояние и тенденции формирование и развития денежно-кредитных и налоговых механизмов экономического роста. Душанбе: «Дониш», 2018. С. 123.
- 189. Қаюмов Н. Проблемы формирования индустриальноинновационной экономики / Н. Қаюмов // Экономика Таджикистана. - 2014.-№2-3. - С.47-72.
- 190. Қаюмов Н.К. Экономические механизмы ускорения темпов экономического роста / Финансы, учет и аудит: проблемы и перспективы развития Республики Таджикистан. Душанбе: РТСУ, 2015. С.4-12.
- 191. Колесов, А. С. Об оценке эффективности финансовой политики / А. С. Колесов. (Вопросы теории финансов). Текст: непосредственный // Финансы. 2012. № 11. С. 43-48
- 192. Қосимова Д.И. К вопросу совершенствования механизмов налоговобюджетной политики в современных условиях Таджикистана / Д.И. Қосимова //Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2017. -№2/10. - С.79-83.
- 193. Косов М.Е. Разработка нового подхода к оценке эффективности налоговых льгот с учетом опыта их применения в субъектах Российской Федерации / М.Е. Косов // Налоги и налогообложение. 2017. № 11. С.1 8.
- 194. Краснов А.Ю. Основные направления совершенствования механизмов налогового стимулирования экономического роста Кыргызской Республики / А.Ю.Краснов // Налоги и налогообложение. 2017. № 11. -С.62-68.
- 195. Қурбонов А.Р. Мушкилоти андоз аз арзиши иловашуда дар Чумҳурии Тоҷикистон ва роҳҳои мукаммал гардонидани он /А.Р.Қурбонов // Паёми ДДТТ. 2020. -№4-(43) С.148-152.

- 196. Ланг И. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Иоахим Ланг// Пер. с нем. Бонн: Федеральное министерство финансов. 1993. С. 5-15
- 197. Лукпанова Ж.О. Налоговое регулирование и его роль в системе государственного воздействия на экономику / Ж.О. Лукпанова, Л. Канапиева // Вестник Международного института экономики и права. М.: МИЭП РФ, 2013. № 4(13). С. 56-62.
- 198. Лысунец М.В. Налоговое стимулирование инноваций в странах ЕС. Проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение. 2015. №10. С. 810-814.
- 199. Майбуров И.А Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи / И.А. Майбуров // Общество и экономика. 2013. № 4. С. 76-82.
- 200. Майбуров И.А. Теория и практика налоговых реформ: вехи развития симпозиума/ И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов // Инновационное развитие экономики. 2016. №3(33). С. 22-27.
- 201. Мандрощенко О.В. Основные подходы к оценке эффективности налоговых льгот / О.В.Мандрощенко // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2016.- №. 39 (321). С. 50-57.
- 202. Махмадуллоев Д. Налоги в системе факторов экономического роста / Д.Махмадуллоев // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2012. -№2.1. -С.80-84.
- 203. Махмадуллоев Д. О льготах и санкциях в налоговом механизме / Д.Махмадуллоев // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук) 2012. № 2/8 (100). Часть 2. С.93-97.
- 204. Мачонова М. М. Масъалаҳои татбиқи чорабиниҳои мушаххас чиҳати дастгирии давлатии бахши хусусӣ дар шароити буҳрони шадиди минтақавӣ / М.М. Мачонова // Паёми ДТТ. -2016. -№ 2(27). -С.89-102.
- 205. Маъмуров А.М. Маъмурикунонии андоз дар низоми муносибатҳои андозӣ / А.М. Маъмуров // Ахбори ДДҲБСТ. (силсилаи илмҳои гуманитарӣ). Хучанд, 2019. № 1 (78). С. 36 44.

- 206. Маъмуров А.М. Сочетание фискальных и стимулирующих функций налоговой системы в обеспечении финансово-экономической безопасности / А.М. Маъмуров, Т.М. Тухтаев // Вестник ТГУПБП. (серия гуманитарных наук) Худжанд, 2012. №3(51). С. 136 147.
- 207. Милоголов Н.С. Анализ эффективности налоговой льготы по НДС для ИТ-компаний / Н.С. Милоголов, А.Б. Берберов // Налоги и налогообложение. 2017. № 11. -С.18- 26.
- 208. Мирзоев А. Н. Учет региональных особенностей в налоговой системе Республики Таджикистан / А.Н.Мирзоев // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук. 2015. № 2/5(172). С.222-227
- 209. Мирзоева Е.Ш. Практика налогового стимулирования инновационной деятельности промышленных предприятий в зарубежных странах / Е.Ш. Мирзоева // Вестник-ТГФЭУ. 2021. № 2(26). С.88-94.
- 210. Мирпочоев Д.А. Налоговое стимулирование экономического роста в переходной экономике Таджикистана /Д.А. Мирпочоев // Экономика. Налоги. Право. -2016. № 5. С.122-129.
- 211. Мирсаидов А.Б. Аврорзода А.М. Институциональное обеспечение процесса воспроизводства в аграрном секторе экономики Республики Таджикистан // Экономика Таджикистан. Душанбе, 2018. №4. С. 23-33
- 212. Мирсаидов А.Б. Налоговые механизмы стимулирования как фактор развития малого предпринимательства / А.Б. Мирсаидов //Материалы международная конференция на тему «Проблемы развитие предпринимательства в условиях глобализации» ТНУ, 2015, С.56-63;
- 213. Мирсаидов А.Б. Некоторые методологические подходы оценки инновационного развития общественного сектора экономики / А.Б. Мирсаидов, А.У.Хомидов // Вестник-ТГФЭУ. 2018. № 3(15). -С.7-12.
- 214. Мирсаидов А.Б. Совершенствование механизма привлечения иностранных инвестиций в экономику Республики Таджикистан / А.Б. Мирсаидов, Б.С.Музаффаров // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук. -2015. № 2/3(165). С.279-284.

- 215. Мирсаидов А.Б. Тохирзода М. Роль инновационного инвестирования в индустриальное развитие регионов страны А.Б. Мирсаидов // Экономика Таджикистан, 2019 № 3. С.51-56
- 216. Мирсаидов А.Б. Фискальная (налогов бюджетная) политика как система регулирования национальной экономики// Паёми ДДХБСТ Хучанд,2001 №-1, С 23-31
- 217. Мирсаидов А.Б., Аврорзода А.М. Институциональное обеспечение процесса воспроизводства в аграрном секторе экономики Республики Таджикистан // Экономика Таджикистан. Душанбе, 2018. №4. С. 23-33
- 218. Михайлишина Я. А. Теоретические основы системы налогового стимулирования /Я.А.Михайлишина // Налоги и налогообложение. 2012. № 4. С.44 -52.
- 219. Никиткова У.О. Об оптимизации предоставления налоговых льгот по имущественным налогам / У.О. Никитова // Налоги и налогообложение. 2013. № 11. C.825-833.
- 220. Никонов И.В. Влияние налоговых льгот на налоговую нагрузку в предпринимательском секторе /И.В.Никонов // Налоги и налогообложение. 2017. № 9. С.27 37.
- 221. Нурдинов Б.Х. Государственная поддержка инновационной деятельности как приоритетное направление инновационного развития страны. (зарубежный опыт) / Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2015. -№ 2/5 (172).- С.158-164
- 222. Хочиев Ф.Б.Мархилахои асосии инкишофи низоми андозӣ Чумхурии Точикистон дар даврони соҳибистиқлолии мамлакат / Ф.Б. Ҳочиев // Паёми ДДТТ. 2022. №1(40). С.295-303.
- 223. Одинаев Х.А. Развитие свободных экономических зон и проблемы расширения межрегиональной торговли / Х.А.Одинаев, У.М. Гулаков // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2018. №10. С.5-14.

- 224. Окунева С.Е. Мировая практика налогового стимулирования частных инвестиций: опыт Колумбии и Чили / С.Е.Окунева // Налоги и налогообложение. 2017. № 6. С.71- 92.
- 225. Орлова Е. Н. Налоговые льготы: отличительные признаки и принципы установления / Е. Н. Орлова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2013. № 6. С.34 44
- 226. Палагина Т.В. Налоговые меры стимулирования инвестиционной активности в промышленном секторе экономики Кыргызской Республики / Т.В.Палагина // Налоги и налогообложение. 2015. № 9. С.710 715.
- 227. Панкратова О.А. К вопросу о месте инструментов налогового стимулирования инвестиций в системе государственной поддержки бизнеса / О.А. Панкратова // Налоги и налогообложение. 2020. -№ 3. -С.1 16.
- 228. Пансков В.Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность / В.Г. Пансков // Налоги: теория и практика. 2012. № 10. С.35 41.
- 229. Песков. О.С. Этапы развития Теории общественного сектора / О.С. Песков // Вестник РУДН, серия Международные отношения, 2013, С. 121 128
- 230. Пинская, М. Р. Оценка эффективности налоговых льгот: анализ имеющихся подходов / М. Р. Пинская // Налоговая политика и практика. 2014. № 8 (140). С.24 28.
- 231. Попова Е.М. Оценка экономической эффективности инвестиционных налоговых льгот, предоставляемых региональным законодательством / Е.М. Попова // Налоги и налогообложение. 2019. № 4. C.37-52.
- 232. Пулатова И.Р. Инновационный потенциал налоговой системы национальной экономики / И.Р.Пулатова, С.А. Газибеков, Д.А. Абдугафаров // Вестник-ТГУ. -2013. № 2/3(111). С. 273-275.
- 233. Рауфй А. Иқтисодиёти индустралии инноватсионй асоси воридивазкунй / А. Рауфй // Паёми ДТТ. -2016. -№ 2(27). -C.52 57.

- 234. Рахимов А.М. Налоговое стимулирование инноваций в экономике России / А.М.Рахимов, А.А. Каюмов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2013. -№ 2/3 (111). С. 267-270.
- 235. Рахимов Р.К. Предпосылки инновационного развития экономики Республики Таджикистан / Р.К. Рахимов, Я.П. Довгялло // Известия АН РТ Инт экономки и демографии. –2018. -С.32-33.
- 236. Рахматзода С. Налогово бюджетное формирование: состояние и особенности / С. Рахматзода // Вестник Бохтарского государственного университета имени Носира Хусрава. 2018. №1/4 (57). С. 93-97.
- 237. Рахматзода С. Роль налогообложения в промышленной индустриализации / С.Рахматзода // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2020. -№8. С.74-81
- 238. Рахматзода С. Формирование налоговой системы в условиях рыночной экономики / С. Рахматзода // Вестник Б.Г.У имени Носира Хусрава. 2019. №1/4 (68). С. 200-203.
- 239. Рахматов С.М. Оценка налоговой нагрузки на микроуровне в ряде стран Центральной Азии и Европы / С.М.Рахматов // Вестник-ТГФЭУ. -2020. №2(31). С.117-124.
- 240. Ризокулов Т.Р. Налогообложение в условиях цифровой экономики: проблемы и перспективы / Т.Р. Ризокулов, О.М. Алиев // Вестник ТГУК. 2020. № 4(34). Т.2 С.243-250.
- 241. Саакян Р.А. Налоговые льготы только востребованные и эффективные / Р.А.Саакян, Н.А.Кузьмина, Е.А.Тоболева // Налоговая политика и практика. 2012. № 9. С.25-32.
- 242. Савина О.Н. \ Налоговое стимулирование импортозамещения в сельском хозяйстве / О.Н.Савина, А.Р. Сидельников // Налоги и налогообложение. 2016. № 6. С. 474 485
- 243. Савина О.Н. Инвентаризация налоговых льгот, оценки их эффективности / О.Н.Савина // Налоги и налогообложение. –2017. –№ 4. С. 1 19.

- 244. Савина О.Н. Мониторинг эффективности системы налоговых инструментов стимулирования развития инновационной экономики в условиях действующего законодательства и направления его совершенствования / О.Н. Савина, Ю.В. Малкова // Налоги и налогообложение. 2012. № 4. С. 24 34.
- 245. Садруиддини М. Усулхои хавасмандгардонии андозу фаъолияти сармоягузори / М. Садруиддин, Ш. Абдуғойибзода // Паёми ДТТ. -2017. №2(29). -C. 58-70.
- 246. Саидмуродов Л.Х. Возможности и направления, превентивных мер экономической политики в условиях трансформации и нестабильности / Л.Х.Саидмуродов // Региональные проблемы преобразования экономики. Ежемесячный научный журнал Махачкала, 2015 № 4(54), –С.4-10.
- 247. Сайдалиев У.О. возможностях применения опыта инновационного развития экономики Сингапура в условиях Республики Таджикистан / У. Сайдалиев // Вестник ТУТ. 2017. -№4(31). С.107-120.
- 248. Салиева Х.Ш. Развитие СЭЗ как условие привлечения прямых иностранных инвестиций в реальный сектор экономики Таджикистана / Х.Ш. Салиева // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2018. № 3. С.53-57
- 249. Салимова М.М. К вопросу об эффективности налоговых льгот: анализ современной практики / М.М. Салимова // Вестник ТГБПУ. Худжанд, 2021. №4.-С.7
- 250. Салимова М.М. Оид ба масоили самаранокии имтиёзҳои андоз: таҳлили таҷрибаи муосир / М.М. Салимова // Ахбори ДДҲБСТ (силсилаи илмҳои ҷомеашиносӣ). 2019. № 1 (78). С. 5-18.
- 251. Салимова М.М. Самтҳои афзалиятноки такмили сиёсати муосири андоз дар Ҷумҳурии Тоҷикистон дар дурнамои миёнамуҳлати муосир / М.М. Салимова, Ф.С. Ҳакимов // Аҳбори ДДҲБСТ (силсилаи илмҳои ҷомеашиносӣ). 2017. №2 (71). С. 5-15.
- 252. Самарский М.А. Оценка эффективности налогового регулирования инновационной деятельности. // Финансы и кредит. 2014. №10. С. 43

- 253. Самарский М.А. Оценка эффективности налогового регулирования инновационной деятельности / М.А. Самарский // Финансы и кредит. 2014. №10. С. 43-46.
- 254. Сафоев А.К. Инвестиционно-инновационные аспекты индустриализации экономики Республики Таджикистан в современных условиях. / А.К.Сафоев //Вестник-ТГУ (серия социально-экономических наук. 2019. №5. Часть I. С. 71-76
- 255. Семкина Т.И. Налоговые льготы: основы формирования и практика применения / Т.И. Семкина // Налоги и налогообложение. 2018. № 11. С. 16 22.
- 256. Соколовская А. Теоретические и практические аспекты предоставления налоговых льгот / А. Соколовская //Материалы третьего Украино-Российского налогового симпозиума. 2012 г. –С.67-74.
- 257. Соколовская Е. Особенности льготного налогообложения НДС субъектов малого и среднего бизнеса: теоретический аспект / Е. Соколовская // Налоги и налогообложение. $2017. \mathbb{N} 2. \mathbb{N} 2.$
- 258. Солехзода, А. М. Направления развития администрирования Республики Таджикистан в рамках интеграционного процесса СНГ / А.М. Солехзода // Сборник избранных статьей по материалам научных конференций ГНИИ «Нацразвитие». 2019. С.179-181.
- 259. Сохибназаров Г.Х. Свободная экономическая зона как фактор привлечения инвестиций в развитии промышленного предпринимательства / Г.Х. Сохибназаров, С.Х. Шамсиддинов // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2015. №2/4 (169). С. 280-283.
 - 260. Статистичский сборник Республики Таджикистан, 2021, С. 665;
 - 261. Статистичский сборник Республики Таджикистан, 2022, С. 406
- 262. Стешенко Ю.А. Ключевые направления реформирования налоговой системы для обеспечения экономического роста // Инновационное развитие экономики. 2018. № 3 С. 210-219.

- 263. Сулейманов М.М. Свободные экономические зоны как инструмент реализации эффективной налоговой политики / М.М. Сулейманова, Н.И. Кравцова // Налоги и налогообложение. 2017. № 7. С. 34 46.
- 264. Султанов З.С. Налоговые механизмы поддержки социальноэкономических систем в условиях перехода к цифровой экономике / З.С. Султанов, М.А. Махмадмуродова // Государственное управление. - 2020. - №4/1 (48). - С. 83-86.
- 265. Суфиев Ш.Х. Роль свободных экономических зон в формировании и развитии промышленного потенциала региона (на примере Республики Таджикистан) / Ш.Х. Суфиев // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук) 2016. № 2/9(218). С. 177-182.
- 266. Табаров Ш.С. Состояние и пути развития инновационного предпринимательства промышленности в Республике Таджикистан / Ш.С. Табаров // Вестник ТНУ (серия социально-экономических наук). -2015. № 2/5 (172). С. 144-149
- 267. Таджибаева Ф.Э. Специальный режим налогооблажения и вопросы их совершенствования / Ф.Э. Таджибаева, Х.Р. Улугходжаева // Материалы республиканской научно практической конференции. Душанбе, 2018. С.120-124.
- 268. Таджибаева, Ф.Э. Методы государственного налогового регулирования и стимулирования инвестиционно-инновационных процессов / Ф.Э. Таджибаева, Х.Р. Улугходжаева // Вестник ТНУ (серия социально-экономических наук). -2018. №8 С.60- 63.
- 269. Титов С. Переоценка льгот // Ведомости. 2013. №165 (3427). 10 сентября.
- 270. Тошматов М.Н. Особенности финансового обеспечения научноисследовательской деятельности Республики Таджикистан в условиях инновационного развития национальной экономики / М.Н. Тошматов, Н.Т.Мирзорахимов // Вестник ТТУ. - 2020. - №1(40). - С.120-128

- 271. Тошматов М.Н. Формирование и развитие инвестиционного потенциала национальной экономики страны в условиях рыночной экономики / М.Н. Тошматов, Н.Т.Дадажонова // Вестник ТУТ. 2016. -№1(26). С.188-192.
- 272. Троянская, М.А. Ключевые положения оценки налоговых льгот / М.А. Троянская // Известия Уральского государственного экономического университета. 2015. № 2. С. 21-26.
- 273. Тухтаев Т.М. Некоторые вопросы налогового регулирования процессов функционирования и развития СЭЗ в Таджикистане / Т.М.Тухтаев //Вестник ТГУПБП. 2009. № 2 (38). С. 107-116.
- 274. Улугходжаева X.P. Налоговое стимулирование предпринимательской деятельности / X.P. Улугходжаева, Д.Давлятов // Вестник ТНУ (серия социально-экономических наук). 2012. № 2/6 (95). С.3-6.
- 275. Улугходжаева Х.Р. Развитие налоговой системы Таджикистана за годы суверенитета и проблемы ее совершенствования /Х.Р.Улугходжаева //Вестник ТНУ (серия социально-экономических наук) 2021. №8. С. 5-12.
- 276. Улугходжаева Х.Р. Сущность налоговой политики, ее качественные характеристики, социально-экономическая значимость /Х.Р.Улугходжаева // Вестник ТНУ (серия социально-экономических наук). 2013. №2/5(117). С.156-160.
- 277. Файзуллоев М.К. Проблемы формирования и стимулирования малого инновационного предпринимательства в условиях становления инновационной экономики //Вестник ТНУ (серия социально-экономических и общественных наук). 2016. -№ 2/11(220). С.122 130.
- 278. Фишер О.В. Оценка эффективности налогового стимулирования инновационной деятельности в России / О.В.Фишер, Л.В.Перекрестова // Налоги и налогообложение. 2014. № 2. С. 156 173.
- 279. Фрумина С.В. Налоговые стимулы развития малого и среднего предпринимательства в РФ /С.В.Фрумина // Налоги и налогообложение. 2017. № 10. С. 67 75.

- 280. Фрумина С.В. Проблемы стимулирования инноваций: финансовый аспект /С.В.Фрумина, Т.А.Журавлева, Л.А.Шапчиц // Налоги и налогообложение. 2014. № 7. С. 709 717.
- 281. Фрумина С.В., Журавлева Т.А. Проблемы стимулирования инноваций: финансовый аспект / С.В. Фрумина, Т.А. Журавлева // Налоги и налогообложение- №7 (121), 2014. С.71
- 282. Хакими Ф. Основные подходы к стимулированию инвестиционной деятельности в регионах Ирана: налоговый аспект / Ф. Хакими // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общ. наук). 2015. № 2/9 (190). С. 198-204
- 283. Хамидова С.Х. Особенности и проблемы налогообложения и ее совершенствования в современных условиях /С.Х.Хамидова // Вестник-ТГУК. 2019. №1(26). С. 85-92.
- 284. Хамидова С.Х. Роль налоговой системы Республики Таджикистан в структуре национальной экономики /С.Х.Хамидова // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2019. №5. Часть II. С. 20-26
- 285. Хасси У.М. Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса / У.М. Хасси. Д.С.Любик// Пер. с англ. Кембридж: Гарвардский университет. 1992. С. 16.
- 286. Хидиралиев Р.З. Такмили низоми андозӣ Ҷумҳурии Тоҷикистон ҷиҳати рушди фаъолияти сармоягузорӣ / Р.З. Хидиралиева // Паёми ДДТТ. 2022. -№1(40). -C.281-288.
- 287. Ходжаева Д.Б. Теория государственного регулирования в функционировании и развитии налоговой системы Республики Таджикистан в условиях рыночной экономики / Д.Б. Ходжаева // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных наук). -2016. -№ 2/1(193). С. 140-146.
- 288. Худоиев Х.О Ҳадаф, асосҳо ва имкониятҳои ҳавасмандгардонии сектори содирот дар Чумҳурии Тоҷикистон /Х.О.Худоиев //Паёми ДМТ (бахши илмҳои ичтимой-иқтисодӣ ва ҷамъиятӣ). 2014. № 2/3 (135). С. 39-45.

- 289. Худоиев Х.О. Механизми амалигардонии содиротии Чумхурии Точикистон /Х.О.Худоиев // Паёми ДМТ (бахши илмхои ичтимой-иктисодй). 2015. 2/6(175). С. 76-83.
- 290. Хабибов С.Х. Низоми андозбандй ва таъмини рушди устувори саёҳй / С.Ҳ. Ҳабибов, М.Ч. Чамшедов // Паёми ДДТТ. 2022. №1(46). С. 32-38.
- 291. Хасанзода Я. Асосхои методологии танзими низоми андоз / Я. Хасанзода, Иброхимов И.Р // Ахбори АИЧТ (шуъбаи илмхои чамъиятшиносӣ). 2020. №2 С.120-124.
- 292. Хасанзода Я. Роххои такмили танзими низоми андоз (дар асоси тачрибаи кишвархои хоричӣ) /Я. Хасанзода // Паёми молия ва иктисод. 2020. №2(22) С.138-144.
- 293. Хасанзода Я. Самтхои мухими танзими низоми андоз ва рушди бахши реалии иктисод / Я. Хасанзода // Паёми ДОТ ба номи Садриддин Айнӣ. -2019. №3-4(3-4) С.112- 118.
- 294. Хомидова М.К. Рушди андоз ва андозбандй дар низоми иктисодиёти Чумхурии Точикистон. Паёми ДМТ (бахши илмхои ичтимой-иктисодй). - 2018. - №1. - С. 91-96.
- 295. Черышева, Э.А. Проблемы и перспективы совершенствования налогового регулирования / Э.А. Черышева // Научный вестник ЮИМ. Краснодар, 2016. №1. С. 33-39.
- 296. Шакирова Р.К. О соотношении понятий «налоговые льготы» и «налоговые расходы бюджета» и оценке их эффективности / Р.К.Шакирова // Налоги и налогообложение. 2015. № 2. С. 146 156.
- 297. Шарипов Б.М. Теоретические аспекты формирования финансового рынка в условиях трансформации экономики Таджикистана к новой модели развития // Экономика: вчера, сегодня, завтра. Москва,2017. Том 7, № 10 А.- С. 16-30.
- 298. Шарипов З.Т. Инвестиционный климат промышленных предприятий Республики Таджикистан: оценка, активизация и

- совершенствование // Вестник-ТГУ (серия социально-экономических и общественных. наук). -2017. №2/10. -С. 83-87.
- 299. Ширинов Р.К. Оптимизация налогообложения как фактор повышения экономической безопасности Республики Таджикистан / Р.К. Ширинов, Е.И. Одинаев // Налоги. 2008. № 10. С. 24-31.
- 300. Шохназар Х.Г. Налоговые и иные льготы для субъектов свободных экономических зон как фактор развития предпринимательство в Республике Таджикистан / Х.Г. Шохназар, Г.Х. Гуломов // Вестник-ТГУК.2022. -№ 3(42). С.101-109.
- 301. Якубзода М.С. Накши ислохоти низоми андоз дар рушди фаъолияти сохибкорй ва сармоягузории Чумхурии Точикистон / М.СЯкубзода // Паёми ДТТ. 2022. № 2 (49). С. 260-269.
- 302. Яник А.А. Новое в налоговом стимулировании инноваций: опыт ряда европейских стран А.А. Яник, С.М. Попова // Налоги и налогообложение. 2015. № 11. С. 908 919.
- 303. Bourgeois M. Constitutional Framework of the Different Types of Income / The Concept of Tax. Edited by B. Peeters. Naples, 2005. P. 97.
- 304. Chua D. Tax Incentives / Tax Policy Handbook. Tax Policy Division FAD IMF. Washington D.C., 1995. P. 166.
- 305. International Tax Law / edited by A. Amatecci. Amsterdam, 2006. P. 257-258.
- 306. Liu. L. Do taxes distort corporations' investment choices? Evidence from industry-level data / L. Liu. Centre for Business Taxation, University of Oxford, 2011. 42 p.
- 307. Schick Allen. Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework // OECD Journal on Budgeting. Vol. 7, No. 3, OECD, Paris, 2007. P. 15-17.

ДИССЕРТАЦИИ И АВТОРЕФЕРАТЫ

308. Беланенко Д. М. Влияние налоговой политики на процессы развития и стимулирования инновационной деятельности предпринимательского сектора экономики в современной России. 08.00.10- «Финансы, денежное

- обращение и кредит» автореф. дис... канд. экон. наук. /Д.М. Белаленко. Майкоп– 2012. -27 с.
- 309. Белов А.В. Инструменты и методы эффективной бюджетной политики: автореферат дис... д-ра экон. наук: 08.00.10 / А.В.Белов. СПб., 2010.-23 с.
- 310. Вохидов У.М. Совершенствование управления эффективными механизмами налогового бремени в малых предприятиях (на материалах Республики Таджикистан): автореф. дис... канд. экон. наук: 05.08.13 / У.М.Вохидов. Душанбе, 2018. 26 с.
- 311. Григорьева К. С. Развитие методических подходов к оценке эффективности налоговой системы Российской Федерации. 08.00.10 Финансы, денежное обращение и кредит. дис... канд. экон. наук. / К.С. Григорьева. Томск 2016. 219 с.
- 312. Давлатов Д.С. Такмили танзими андозии иқтисоди миллӣ (дар маводҳои ноҳияҳои тобеи ҷумҳурӣ). дис... номзади илм... иқти... аз рӯи ихтисоси 08.00.10 молия, муомилоти пул ва қарз. / Д.С. Давлатов. Душанбе 2021. -185 с.
- 313. Иброхимов, И.Р. Теоретические основы государственного регулирования рынков малой открытой периферийной экономики (на примере Таджикистана): дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.01 / И.Р. Иброхимов. –Душанбе 2019. 320 с.
- 314. Исломов Т.С. История становления и развития национальной налоговой системы Республики Таджикистан: дис. ... канд. экон. наук. / Т.С. Исломов. Душанбе. 2007. 155 с.
- 315. Исмаилова М.М. Социально-экономические основы рыночных преобразований в различных странах (на примере Республики Таджикистан): дис. ... д-ра экон. наук / М.М. Исмаилова. Душанбе, 2002. 256 с.
- 316. Каирова Ф.А. Налоговые льготы в налоговой системе Российской Федерации. специальность 08.00.10 финансы, денежное обращение и кредит. автореф. дис... канд. экон. наук. / Ф.А. Каирова Владикавказ. 2006. -28 с.

- 317. Мамадов С.В. Генезис налоговых теорий и история налогообложения в Таджикистане: дис. канд. экон. наук. / С.В. Мамадов.-Худжанд.-2010.-162 с.
- 318. Маъмуров А.М. Совершенствование налогового администрирования в системе мер регулирования развития экономики региона (на материалах Согдийской области Республики Таджикистан). автореф. дисс... канд. эконом. наук. / А.М.Маъмуров. Хучанд 2021. 64 с.
- 319. Мирпочоев, Д.А. Налоговая политика Республики Таджикистан в условиях перехода к рыночной экономике: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Д.А. Мирпочоев. М., 2007. 189 с.
- 320. Рахматзода С. Такмилдихии муносибатхои андозбандй дар шароити иқтисоди бозоргонй (дар асоси маводхои Чумхурии Точикистон) автореферати дис... ном. илм. иқт: 08.00.01/ С. Рахматзода. Душанбе 2020. 33 с.
- 321. Рахматов Б.Б. Фискальный характер налогов в национальной экономике Таджикистана. автореферат дисс... канд. эконом. наук. / Б.Б.Рахматов. Худжанд. 2011. 21 с.
- 322. Салимова М.М. Налоговое бремя в условиях переходной экономики (на примере Республики Таджикистан): автореф. дис. ... канд. экон. наук: 080001 / М.М. Салимова. Душанбе, 2009. 22 с.
- 323. Спиридониди Т. В. Налоговое стимулирование развития социальноэкономического потенциала. специальность 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит. автореферат дисс... канд. эконом. наук. / Т.В.Спиридониди. - Ставрополь- 2009. - 28 с
- 324. Тоджибоева Ф. Э. Влияние налогового механизма на развитие экономики Таджикистана. дис... канд. эконом. наук по специальности: 08.00.10 Финансы, денежное обращение и кредит. / Ф.Э. Тоджибоева. Душанбе-2020. -150 с
- 325. Тухтаев Т.М. Налоговое регулирование социально-экономического развития особых экономических зон России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Т.М. Тухтаев. М., 2006. 154 с.

- 326. Улугходжаева Х.Р. Основные тенденции формирования налоговой политики Таджикистана в переходный период: теория и практика: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.01 / Х.Р. Улугходжаева. Худжанд, 2014. 297 с.
- 327. Хушаев Ю.И. Налоговая система в условиях перехода к рыночным отношениям (на материалах Республики Таджикистан): дисс... канд. экон. наук. / Ю.И.Хушаев Душанбе. 2002. 150 с.
- 329. Шогунбеков М. В. Совершенствование механизма налоговобюджетной поддержки развития региона (на материалах Согдийской области РТ): дис. ... канд. экон. наук по спец.: 08.00.05 / М.В. Шогунбеков. – Худжанд, 2018. – 138 с.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ РАБОТ: 1. Монография

[1-A]. Джумабоев Х.К. Развитие механизма использование налоговых льгот в условиях трансформации экономики: теория, методология и практика: монография. – Душанбе, изд. «Дониш», 2023, – 297 с. ISSN 978-99975-74-95-4

2. Публикации в рецензируемых научных журналах и изданий Республики Талжикистан:

- [2-А]. Джумабоев Х.К. Некоторые аспекты совершенствование налоговой системы РТ в условиях рыночной экономики [Текст] / Х.К. Джумабоев // научный журнал // Вестник Таджикиского национального университета (серия социально-экономических и общественных наук). Душанбе, 2018. №6. Часть 2. С. 123-127. ISSN 2413-5151.
- [3-А]. Чумъабоев Х.Қ. Беҳтарнамоии низоми андозбандии миллӣ ва аҳамияти он дар ҷалби сармояи доҳилӣ ва ҳориҷӣ [Матн] / Х.Қ. Ҷумъабоев // маҷаллаи илмӣ // Паёми молия ва иҳтисод. Душанбе, 2021. №1 (25). С. 57-62. ISSN 2663-0389.
- [4-А]. Чумъабоев Х.Қ. Роҳҳои такмили имтиёзҳои андозию гумрукӣ ва аҳамияти он дар рушди соҳаи кишоварзӣ [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев // маҷаллаи илмӣ // Кишоварз. Душанбе, 2021 № 1 (90). C. 147-151. ISSN 2074-5435.
- [5-А]. Чумъабоев Х.Қ. Таҳ лили қ онунгузории андозу гумрукии Чумҳ урии Тоҷикистон ва роҳҳ ои такмили он дар ш ароити имруза [М атн] /Х.Қ. Чумъабоев // маҷ аллаи илмӣ // Гузоришҳ ои А кадемияи миллии илмҳ ои Тоҷикистон (шуъбаи илмҳ ои ҷ аъмиятшиноӣ) Душанбе, 2021. №2 (14). С.196-201. ISSN 2076-2569.
- **[6-А]**. Джумабоев Х.К. Теоретические подходы к определению сущности налоговых льгот [Текст] /Х.К. Джумабоев // научный журнал // Вестник Таджикского государственного финансово-экономического университета Душанбе, 2022. №4/1 (33). С. 83-91. ISSN 2663-0389.
- [7-A]. Джумабоев Х.К. Механизмы формирование оценки бюджетной эффективности в Республике Таджикистан [Текст] / Х.К. Джумабоев // научный журнал // Вестник Технологического университета Таджикистана. Душанбе,

- 2022. № 4/II (51). C. 158-165. ISSN 2707-8000.
- [8-А]. Джумабоев Х.К. Совершенствование методических подходов к обоснованию введения амортизационных налоговых льгот и оценки их эффективности [Текст] / Х.К. Джумабоев, А.Б. Мирсаидов // научный журнал // Экономика Таджикистана. Институт экономики и демографии Академии наук Республики Таджикистан. Душанбе, 2023. №1. С.51-60. ISSN: 2310-3957
- [9-А]. Джумабоев Х.К Практика предоставление налоговых льгот и его результативность [Текст] / Х.К. Джумабоев // научный журнал // Вестник Таджикского государственного финансово-экономического университета. Душанбе, 2023. №1 (35). С.121-132. ISSN 2663-0389.
- [10-A]. Джумабоев Х.К. Эволюция налоговой системы Республики Таджикистан [Текст] / Х.К. Джумабоев, А.Б. Мирсаидов // научный журнал // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. Душанбе, 2023. №1 (45). С. 57-67. ISSN 2308-054X.
- [11-А]. Джумабоев Х.К Вопросы совершенствование механизма законодательной конструкции налоговых льгот в Республике Таджикистан [Текст] / Х.К. Джумабоев // научный журнал // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. Душанбе, 2023. №1 (45). С.139-148.ISSN 2308-054X.
- [12-А]. Чумъабоев Х.Қ. М авқ еъ ва ақ амияти мониторинги самаранокии имтиёзҳ ои андоэ даршароити имруза[М атн]/Х.Қ. Чумъабоев// мацаллаи илми // Идоракунии давлати. Душанбе 2023. №1 (60). С. 72-81. ISSN 2664-0651
 - [13-А]. Чумъабоев Х.Қ. Масъалаҳои самаранокии имтиёзҳои андозй дар корхонаҳои коркарди пахта [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев., А.М. Маъмуров., Б.М. Кузибаева // мачаллаи илмй // Номаи донишгох (силсилаи илмҳои табиатшиносй ва иқтисодй). Хучанд, 2023. №1 (64). С.130-138. ISSN 2077-4974.
- [14-A]. Джумабоев Х.К. Анализ эффективности налоговых льгот в отрасли птицеводства [Текст] /Х.К. Джумабоев // научный журнал // Кишоварз. Душанбе, 2023. №1 (98). С. 205-208. ISSN 2074-5435.
 - [15-А]. Чумъабоев Х.Қ Зарурияти мониторинги арзёбии самаранокии

имтиёзҳои андоз дар шароити имруза [Матн] / Х.Қ. Ҷумъабоев // мачаллаи илмй // Паёми Донишгоҳи давлатии Бохтар ба номи Носири Хусрав.(силсилаи илмҳои гуманитарӣ ва иқтисодӣ). Бохтар, 2023. – №1/1 (107). – С. 272-276. ISSN 2663-5534.

- [16-А]. Чумъабоев Х.Қ Усулҳои арзёбии самаранокии имтиёзҳои андозӣ: равиш ва мушкилот [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев, У. Воҳидов // мачаллаи илмӣ // Паёми Донишгоҳи технологии Тоҷикистон. Душанбе, 2023. №2 (53). С. 187-198. ISSN 2707-8000
- [17-А]. Чумъабоев Х.Қ. Масъалаҳои самаранокии иқтисодию молиявии имтиёзҳои андоз дар соҳаи саёҳии кишвар [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев // мачаллаи илм \bar{u} // Ахбори ДДҲБСТ (силсилаи илмҳои чомеашинос \bar{u}). Хучанд, 2023 №2 (95). С.123-130. ISSN 2411-1945.

3. В других изданиях:

- [18-А]. Чумъабоев Х.К. Накш ва ак амияти низоми андози миллі дар рушди фаъолияти сох ибкорі дар Чумк урии Тоц икистон [М атн] / Х.К. Чумъабоев // маводи конфронс // Маводх ои конфренсияи илмию амалии чумк урияві бахшида ба ифтихори 20 солагии таъсиси них оди президенті дар кишвар 25 ноябри соли 2010. Душанбе: матб. ДИТ, 2010. С. 131-136.
- [19-A]. Чумъабоев Х.Қ. Такмили механизми андоз дар рушди фаъолияти соҳибкорй [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев // маводи конфронс // Маводҳои конференсияи чумҳуриявии илмй-амалии Донишгоҳи миллии Тоҷикистон. Душанбе: матб. ДМТ, 2011. С. 67-71.
- [20-А]. Чумъабоев Х.К. Рохх ои такмили низоми андозя милля даршароити ик тисоди бозоря [Матн] / Х.К. Чумъабоев // маводи конфронс // Маводк ои конфронси илми- амаля дар мавзуй «Системай андози Чумх урий Точикистон: таърих, тачриба ва дурнамо». 18 июни соли 2011. Душанбе наш. «Ирфон». 2011. С. 57-61.
- [21-A]. Чумъабоев Х.Қ. Низоми андози давлатх ои хориңй ва имконияти истифодабарии он дар низоми андози Чумх урии Тоцикистон [М атн] / Х.Қ. Чумъабоев// маводи конфронс // Мачмуи осори илмии Дониш кадаи молия ва

- иқ тисоди T оң икистон қ исми2. Душ анбе матб ДМ И T, 2012. C. 208-210.
- [22-А]. Чумъабоев Х.К. Накш ва акамияти имтиёзкои андозя дар рушди фаъолияти сох ибкоря дар Чумк урии Тоц икистон [М атн] / Х.К. Чумъабоев, И. Ахадов // маводи конфронс // Мачмуи осори илмии Дониш кадаи молия ва ик тисоди Тоц икистонк исми1. Душанбе матб ДМ И Т, 2013. С. 63-66.
- [23-А]. Чумъабоев Х.Қ. Имтиёз ои андозі-омили мух ими ч алби сармояи хоричій ба ик тисодиёти Чумх урии Точ икистон [М атн] / Х.Қ. Чумъабоев // Мачмуи мақ олақ ои семинарии илмию назарияв дармавзуи «Накшич авонон дар ч омеаи навини Точ икистон Донишкадаи молия ва ик тисоди Точ икистон Душанбе: матб. «ЭР-граф», 2013. С. 48-52.
- [24-А]. Чумъабоев Х.К. Кодекси андози Чумх урии Точикистон ва такмили он [Матн] / Х.К. Чумъабоев // маводи конфронс // Мачмуи мак олах ои конференсияи илмй- назариявии чумх уриявй бахшида ба 20-умин солгарди ичлосияи 16 Шурои олй. Дониш кадаи молия ва их тисоди Точикистон Душанбе: матб. ДМИТ, 2013. С. 204-207.
- [25-А]. Чумъабоев Х.Қ. Масъалахои рақобатпазирии иқтисодиёти миллй дар шароити узвияти Чумхурии Точикистон ба Созмони умумичахонии савдо [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев., А.Саидов // материалы конференции // Материалы международной научно-практической конференции Таджикистан после вступления в ВТО: ожидания и перспективы. Душанбе: наш. «Ирфон», 2013. С. 184-187.
- [26-А]. Чумъабоев Х.Қ. Мавқеъ ва аҳамияти сиёсати андоз дар пешравии фаъолияти соҳибкории хурду миёна дар Чумҳурии Тоҷикистон [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев., С.М. Шукуров // маҷаллаи илмӣ // Паёми Донишкадаи молия ва иқтисоди Тоҷикистон. Душанбе: матб. ДМИТ, 2013. С. 61-68.
- [27-А]. Чумъабоев Х.Қ. Нақш ва мақоми сиёсати андоз дар пешравии фаъолияти соҳибкории хурд ва миёна дар Чумҳурии Тоҷикистон [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев., К.М. Муқимов // маводи конфронс // Маводҳои конференсияи имлй-амалии чумҳуриявй дар мавзуи «Мушкилоти рушди устувори иқтисодй ва инсонй». Донишкадаи молия ва иқтисоди Тоҷикистон. 28 октябри соли 2014.

Душанбе: матб. ДМИТ, 2014. - С. 176-184.

- [28-А]. Джумабоев Х.К. Налоговое стимулирование и его роль в развитие экономики Республики Таджикистан [Текст] / Х.К. Джумабоев, Т.С. Исломов, Ф.Т. Шодиев // Сборник докладов Республиканской научно-практической конференции на тему «Финансы, учет и аудит: Проблемы и перспективы развития в Республике Таджикистан». Российско-Таджикский (Славянский) Университет. 30 апреля 2015 г. Душанбе: изд. РТСУ, 2015. С. 73-79.
- [29-А]. Джумабоев Х.К. Анализ прогнозирование налогового стимулирования иностранных инвестиций на совместных предприятиях Республики Таджикистан [Текст] / Х.К. Джумабоев, У.М. Вохидов // материалы конференции // Материалы международной научно-практической конференции Таджикистан на тему «От исследования к политике и от политики к практике в количественных социально-экономических исследованиях в современной информационной эре». 22-23 октября 2015 года. Душанбе: изд Нашр, 2015. С. 127-134.
- [30-А]. Чумъабоев Х.Қ. Мавқеъ ва аҳамияти низоми андози миллй дар фаъолияти корхонаҳои саноатй [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев., Ш. Курбоналиев // маводи конфронс // Маҷмуи мақолаҳои конференсияи илмй-назариявии магистрантони Донишкадаи молия ва иқтисоди Тоҷикистон. 24-25 апрели соли 2016. Душанбе: матб. ДМИТ, 2016. С. 125-128.
- [31-A]. Чумъабоев Х.Қ. Такмили низоми андозбандй ва тамоюли он дар шароити иқтисоди бозорй [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев // мачаллаи илмй // Паёми Донишкадаи молия ва иқтисод № 2(4). Душанбе: матб. ДМИТ, 2015. С. 27- 32.
- [32-А] Джумабоев Х.К. Некоторые аспекты сравнительного анализа и дальнейшего совершенствования налоговой системы Республики Таджикистан [Текст] / Х.К. Джумабоев, Т.С. Исломов // материалы конференции // Материалы международной научно-практической конференции на тему «Эффективность управления государственными финансами и его значение в устойчивом развитии национальной экономики». 1-2 декабря 2016 года. Душанбе: изд. ФЭИТ, 2016. С. 48-53.
 - [33-А]. Джумабоев Х.К Этапы становления и развития налоговой системы

- Республики Таджикистан и пути ее совершенствования в условиях рыночной экономики [Текст] / Х.К. Джумабоев, Ф.Т. Шодиев // научный журнал // Вестник Кыргызского экономического Университета имени М.Р. Рыскулбекова №2(36). Бишкек: тип. КЭУ им. М.Рыскулбекова. 2016. С. 21-24.
- [34-А]. Чумъабоев Х.К. Низоми имтиёзноки андозбандй. [М атн] / Х.К. Чумъабоев// Мачаллаи Молия ва ҳисобдорй №.5. Душанбе: матб 2017. С. 41-42.
- [35-А]. Чумъабоев Х.Қ. Аҳмияти имтиёҳ ои андоӣ дар рушди сохтмони неругоҳҳ ои барҳӣ обӣ дар Чумҳ урии Т оҷикистон [М атн] / Х.Қ. Чумъабоев, Т.С. Исломов // маводи конфронс // Маводҳ ои конфренсияи илмӣ-амалии чумҳ уриявӣ дар мавзуи «Тоҷикистон ва бозори ч аҳ онии қ оғ аҳҳ ои қ иматнок замина ва имкониятҳ ои иш тирок». Душанбе матб ДМ И Т, 2017. С. 230-233.
- [36-А]. Чумъабоев Х.Қ. Бақ огузории низоми андол милл ва зарурияти он дар шароити ик тисоди бозор [М атн] / Х.Қ. Чумъабоев, М. Диловаров, С. Ахмадов // маводи конфрон // Маводх ои конфренсияи илми-амалии байналмиллал дар мавзуи «Ташакули модели инвеститсионии рушди Чумх урии Точ икистон 14 декабри соли 2018. Душанбе матб ДДМ ИТ, 2018. С. 287-294.
- [37-А]. Чумъабоев Х.Қ. Нақш ва ақ амияти имтиёзқ ои андоз дар рушди корхонах ои саноаті [М атн] / Х.Қ. Чумъабоев // маң аллаи илмі // П аёми молия ва иқ тисод № 4 (16) 2018 с Душанбе матб ДДМ И Т. С. 27-30.
- [38-A]. Чумъабоев Х.Қ. Таҳлили самароникии имтиёзҳои андоэй дар ЧумҳурииТоҷикистон[Матн] / Х.Қ. Чумъабоев, Ф. Бозор // маводи конфронс // Маҷмуи маҳолаҳои конференсияи чумҳуриявии илмй амалй дар мавзуи «Иқ тисодиёти раҳамӣ; муаммо, рушд ва механизмҳоиҳалли он (2020-2040)». Душанбе: матб. ДДМИТ, 2020. С. 55-58.
- [39-А]. Чумъабоев Х.Қ. Низоми андозбандии миллі ва ахмияти он дар чалби сармоя ва рушди сох ибкорі [М атн] / Х.Қ. Чумъабоев, Д. Бегмуродов// маводи конфронс // Маводх ои конференсияи байналмиллалии илмі-амалі дар мавзуи «Точ икистон дар низоми муосири муносибатх ои молияві-карзии байналхалқі». 26 ноябри соли 2021. Душанбе: матб. ДДМИТ, С. 349-353.

- [40-А]. Джумабоев Х.К Налог на добавленную стоимость и его пути совершенствования в условиях рыночной экономики. [Текст] / Х.К. Джумабоев, Ш.Курбоналиев // материалы конференции // Сборник статье республиканской научно-практической конференции посвящённой Дню работников финансов на тему «Бюджетная система Республики Таджикистан в период государственной независимости: состояние и перспективы его развитие». 11 декабря 2021 года. Душанбе: изд. «Шохин-С», ТГФЭУ. С. 227-230.
- [41-A]. Чумъабоев Х.К. Рохх ои такмили назорати андозбандии минтак ах ои озоди ик тисоді дар Чумх урии Точ икистон [М атн] / Х.К. Чумъабоев, З. Эмомов // маводи конфронс // Мачмуи маводх ои конференсияи илмій-амалии чумх урияв ій бахшида ба Рузи кормандони мах омоти молия дар мавзуи «Н изоми буч ети Чумх урии Точ икистон дар даврони истик лоли давлатій: холат ва дурнамой рушди он». 11 декабри соли 2021. ДДМИТ. Душанбе: матб. «Шохин-С». С. 265-269.
- [42-А]. Джумабоев Х.К. Некоторые аспекты национальной налоговой системы Республики Таджикистан [Текст] / Х.К. Джумабоев // материалы конференции // Сборник статьей научно-практической конференции посвященной Дню работников налоговой службы на тему «Налоговая система Республики Таджикистана и его влияние на развитие национальной экономики: реальность и перспективы». 7 мая 2022 года. Душанбе. ТГФЭУ. изд. «Аршам». С. 62-68
- [43-А]. Джумабоев Х.К. Показатели и критерии оценки эффективности налоговых льгот [Текст] / Х.К. Джумабоев // материалы конференции // Материалы международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию заслуженного деятеля науки и техники Республики Таджикистан, доктора экономических наук, профессора Уракова Д.У. на тему «Экономика, финансы, учет, анализ и аудит: стратегические приоритеты развития в условиях цифровой экономики» 21-23 мая 2022 года. Душанбе: изд. тип. ТНУ, 2022. С.763-767.
- **[44-А].** Джумабоев Х.К. Вопросы теории и практики эффективности налоговых льгот [Текст] / Х.К. Джумабоев // материалы конференции //

- Материалы 15 Международной научно-практической конференции «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития» 8 июня 2022 года. Уфимск. гос. авиац. техн. университета. Уфа: изд. УГАТУ, 2022 года. С.14-20.
- [45-А]. Джумабоев Х.К. Некоторые аспекты оценки эффективности налоговых льгот [Текст] / Х.К. Джумабоев, У. Вохидов // материалы Материалы международной конференции научно практической конференции, посвященной 30-летию со дня основания АНОО ВО Воронежский технологи. «Современные проблемы институт высоких экономики И менеджмента» 26 октября 2022 года. Воронеж: изд. «Истоки» – С.124-127.
- [46-А]. Чумъабоев Х.Қ. Масъалах ои самаранокии имтиёзх ои андозию гумрукй дар Минтах аи озоди их тисодии «Сугд» [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев // маводи конфронс // Маводх ои конференсияи чумх уриявии илмию амали дар мавзуи «Муаммох ои низоми андозбанди даршароити муосир». 25 ноябри соли 2022. Душанбе: матб. ДМТ. С.120-125.
- [47-А]. Джумабоев Х.К. Налоговые льготы-как экономический механизм в системе государственного регулирования [Текст] / Х.К. Джумабоев // материалы конференции // Республиканская научно-практическая конференция на тему «Проблемы развития финансовой системы Республики Таджикистан в условиях перехода к индустриально-инновационной экономике» 6 декабря 2022 года. Душанбе. изд. «Шохин-С» ТГФЭУ. С. 12-16.
- [48-А]. Джумабоев Х.К. Совершенствование методики мониторинга и оценки налоговых льгот, стимулирующих инвестиционно-инновационную деятельность субъектов экономики [Текст] / Х.К. Джумабоев., А.Б.Мирсаидов // научный журнал // Вестник Международные отношения №4 (4) 2022 года. Душанбе: изд. «Аржанг» С. 117-132.
- [49-A]. Джумабоев Х.К. Некоторые характеристики аспекты национальной налоговой системы Республики Таджикистан [Текст] / Х.К. Джумабоев // материалы конференции // Х Международная научнопроблемы практическая конференция на тему «Актуальные учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности

организаций». Воронежский государственный университет. 10 декабря 2022 года – Воронеж: Изд. дом ВГУ Ч. І. – 2023. – С.252-257.

[50-А]. Чумъабоев Х.Қ. М асъалах он татбик ва самаран имтиёзх он андоэл дар иктисодиёти миллй [Матн] / Х.Қ. Чумъабоев// маводи конфронс// М аводкон конференсиян илмй-амалин чумх уриявл дар мавзун «Руш ди низоми бонкин чумх урин Точикистон дар шаронти муосир: муаммохон руш два рохх он х алли он х о» 11 марти соли 2023. Душ анбе матб ДМ Т. — С.310-314.

[51-А]. Джумабоев Х.К. Налоговые и таможенные льготы и их влияние на финансовые показатели хозяйствующих субъектов [Текст] / Х.К. Джумабоев // материалы конференции // Сборник материалов Международной научнопрактической конференции «Устойчивое развитие: анализ тенденций российской и мировой экономики» 4 - 5 апреля 2023 года. Махачкала. — С.84-88.