

SOLIQ NAZORATINING XORIY TAJRIBASI VA UNI O'ZBEKISTONDA QO'LLASH MASALALARI

Mirzaraximov Andijonboy Boboraxim o'g'li
Iqtisodiyot va moliya vazirligi huzuridagi
Kadastr agentligi bosh mutaxassisi

Kalit so'zlar: Soliq kodeksi, soliq ma'muriyatchiligi, soliq nazorati, soliq tekshiruvlari, soliq monitoringi, tekshiruvdan oldingi tahlil.

Ключевые слова: Налоговый кодекс, налогового администрирования, налоговый контроль, налоговых проверок, налогового мониторинга, предпроверочный анализ.

Key words: Tax code, tax administration, tax control, tax inspections, tax monitoring, a pre-verification analysis.

Mazkur maqolada xorijiy mamlakatlarda soliq nazoratini tashkil etishning ilg'or tajribalari, O'zbekiston soliq tizimida qo'llashning samarali jihatlari bilan bog'liq masalalar atroflicha tadqiq etildi. Uni yoritishda bir nechta xorijiy mamlakatlarning soliq tizimida qo'llanilib kelinayotgan soliq nazorati masalalarini tartibga solishga oid tajribalari atroflicha o'rganishga harakat qilindi, shuningdek, yurtimizda soliq nazoratini yanada takomillashtirish masalalari bilan bog'liq bo'lgan munosabatlar tadqiq etildi. Olib borilgan izlanishlarimiz davomida jumladan Rossiya, AQSH, Yaponiya, Irlandiya, Italiya, Fransiya, Belorussiya kabi davlatlarning soliq tizimida qo'llanilib kelinayotgan soliq nazorati masalalarini tartibga solishga oid tajribalari bir muncha ijobiy natijalarga olib kelganligini ko'rimiz mumkin.

Jumladan, Rossiya Federatsiyasining Soliq kodeksi 87-moddasida belgilanishicha soliq idoralari tomonidan tekshiruvlarning quyidagi turlari amalga oshiriladi:

- 1) Kameral soliq tekshiruvi;
- 2) Sayyor soliq tekshiruvi.

1-jadval

Rossiya Federatsiyasida 2021-2023 yillarda o'tkazilgan soliq tekshiruvlari soni va natijalari tahlili¹

№	Ko'rsatkichlar	2021 yil	2022 yil	2023 yil
1	Kameral tekshiruvlari	67 889 986	62 802 102	61 490 686
2	shundan: aniqlangan qoidabuzarliklar.	3 530 186	2 447 597	2 383 741
3	Kameral soliq tekshiruvlari samaradorligi, %	5,19	3,89	3,88
4	Jami – tashkilotlarning sayyor soliq tekshiruvlari, individual tadbirkorlar, xususiy amaliyotchilar va shaxslar.	14 167	9 332	6 143
5	shundan: aniqlangan qoidabuzarliklar.	13 847	8 975	5 869
6	Sayyor soliq tekshiruvlari samaradorligi %	97,74	96,17	95,54

1-jadvalda Rossiya Federatsiyasida 2021–2023 yillarda o'tkazilgan soliq tekshiruvlari soni va natijalari to'g'risidagi ma'lumotlar keltirilgan bo'lib, 2021 yilda 67 889 986 ta kameral tekshiruvlari o'tkazilgan bo'lsa, 2023 yilda 61 490 686 ta o'tkazilib, 6 399 300 taga kamayganligini ko'rishimiz mumkin. Aniqlangan qoidabuzarliklar 2021 yilda 3 530 186 ta bo'lsa, 2023 yilda 2 383 741 tani tashkil etib, 1 146 445 taga kamaygan. SHuningdek, kameral soliq tekshiruvlari samaradorligi 2021 yilda 5,19 foizdan 2022 yilga 3,88 foizga kamaygan bo'lsa, farq 1,31 foiz hamda sayyor soliq tekshiruvlari samaradorligi mos ravishda 2021 yil 97,74 foiz bo'lsa, 2023 yilda 95,54 foiz bo'lib, farq 2,2 foizga teng.

Belorus Respublikasi Soliq kodeksining 71-moddasi soliq nazorati bu soliq idoralarining mansabdor mas'ul shaxslari tomonidan o'z vakolatlari doirasida to'lovchilarni (boshqa majburiyatlarni) hisobga olish hamda tekshiruvlar o'tkazish ekanligini ko'zda tutadi.

Soliq organlari tomonidan tekshirishlar o'z vakolatlari doirasida Belarus Respublikasida "Soliqlar va yig'imlar vazirligi" tomonidan belgilangan usullardan foydalangan holda amalga oshiriladi.

Belorus Respublikasi Soliq kodeksining 72-moddasiga ko'ra soliq organlari kameral tekshirishlarni joyida o'tkaziladigan tekshirishlarni amalga oshiradilar. SHuningdek, tashkilotlarni tugatish yoki yakka tartibdagi tadbirkorlar faoliyatini tugatish paytida, shu jumladan qo'zg'atilgan jinoyat ishi bo'yicha jinoiy ta'qib organlari va ular ko'rib chiqilayotgan ishlar bo'yicha sudlar nomidan o'tkazilgan tekshirishlar, yuridik shaxslarning davlat ro'yxatidan o'tkazilganligini e'tirof etish

¹ Отчет по форме № 2-НК. [Электронный ресурс]. – официальный сайт. – Режим доступа: Отчет по форме № 2-НК за 2020 год | ФНС России | (palog.ru) (дата обращения 5.09.2022).

hamda yakka tadbirkorlar, shuningdek, tadbirkorlik faoliyati ketma-ket 24 oy davomida amalga oshirilmaganligini ko'rsatuvchi ma'lumotlar va faktlar mavjud bo'lsa tekshiruvlar o'tkazilishi mumkin.

Yaponiyada soliq tekshiruvi ob'ektini aniqlashga oid aniq bir qonun normasi mavjud bo'lmay, soliqqa tortish vakolatiga ega davlat soliq boshqarmasi va inspeksiyasi boshliqlari qaroriga asosan tekshiruv ob'ektlari belgilanadi. Ammo tekshiruv ob'ektlari ro'yxati oldindan soliq to'lovchilarga e'lon qilinmaydi. Yaponiya davlati soliq tizimida soliq tekshiruvlari asosan quyidagi turlarga bo'linadi:

- majburiy tekshiruv;
- ixtiyoriy tekshiruv.

Majburiy tekshiruv(taftish) Yaponiya davlatining "Davlat soliqlari bilan bog'liq jinoyatlarga qarshi kurashish to'g'risida"gi qonuniga asosan tashkil qilinadigan hamda suddan tekshiruv uchun order olinib, soliq to'lovchining roziligisiz qidiruv va hibsga olish ishlari amalga oshirilishi mumkin bo'lgan tekshiruvdir.

Ixtiyoriy tekshiruv majburiy tekshiruv(taftish)dan farqli o'laroq alohida soliqlar to'g'risidagi qonunlarda belgilangan "savol-javob orqali tekshirish (so'roq qilish) vakolati" asosida olib boriladigan tekshiruvdir.

Majburiy tekshiruv (taftish)ni faqatgina mamlakatning 12 ta soliq boshqarmasi tarkibidagi "soliqdan qochish ishlari bilan ishlash departamenti" o'tkazgani uchun "taftish" deb nomlanib, soliq to'lovchilar uchun eng qo'rquvchan tekshiruvdir. Mazkur tekshiruvda, asosan, katta miqdordagi daromadni soliqdan yashirishda gumon qilinayotgan soliq to'lovchilar tekshirilib soliqdan qochish holati aniqlanganda to'lanmagan soliq summasini undirish bilan birgalikda, soliqdan qochuvchi jinoiy javobgarlikka tortilib to'lanmagan soliq miqdorida jarima to'laydi va besh yilgacha ozodlikdan mahrum qilinishi mumkin. Keyingi yillarda Yaponiyada xo'jalik yurituvchi sub'ektlardan "jamiyat oldidagi mas'uliyat" va "korxonalar obro'siga amal qilish talab qilib kelinmoqda. SHuning uchun soliqdan qochish kabi xatti-harakat inson joniga qasd qilish va talonchilik kabi jinoiy ishlar qatorida jamiyat manfaatlariga zid, deb hisoblanib fuqarolar ham bu jamiyat tomonidan kechirilmaydigan xatti-harakat degan fikrni ilgari surmoqdalar. Mana shunday ijtimoiy fikrga asosan oxirgi yillarda sud hukmlarida soliqdan qochish bo'yicha ishlarda ham jinoiy ishlardagidek jamiyat oldidagi mas'uliyatga juda katta ahamiyat berilmoqda. Natijada, mazkur taftishlar soliq to'lovchilarning hadigiga sabab bo'lib, soliqdan qochish kabi xatti-harakatlarning oldini olishga xizmat qilmoqda.

"Savol-javob orqali tekshirish (so'roq qilish) vakolati" haqidagi qonun normasida qisqacha qilib aytganda "tegishli xodim zarurat tug'ilganda soliq to'lovchiga savol berish, buxgalteriya va boshqa hujjatlarni tekshirish vakolatiga ega, deb belgilangan.

Yaponiyada odatda tekshirilishi kerak bo'lgan davr o'tgan uch yil bo'lsa-da, undan oldingi va keyingi davr hujjatlarini ham tekshirish mumkin. Ya'ni, soliq tekshiruvi paytida o'tgan uch yilning hujjatlari tekshirilsa-da soliqqa tortish mumkin bo'lgan muddat o'tgan besh yilgacha deb belgilangan. Hujjatlarni soxtalashtirish va yashirish kabi noqonuniy xatti-harakatlar aniqlanganda esa istisno tariqasida o'tgan yetti yil mobaynidagi daromadni soliqqa tortish mumkin bo'lgani uchun bunday holatlarda Davlat soliq boshqarmasi yoki inspeksiya boshlig'ining qarori bilan o'tgan yetti yil davomidagi hujjatlarni tekshirish mumkin. Bizningcha, O'zbekistonda ham ushbu tajribani amaliyotga joriy qilish maqsadga muvofiqdir, deb hisoblaymiz. Natijada tekshirilishi mumkin bo'lgan davr o'tgan 5 yil bo'lsa-da, noqonuniy xatti-harakatlar natijasida soliq to'lashdan daromadlar yashirilishi aniqlansa, istisno tariqasida soliq idorasi qarori bilan o'tgan 7 yil davomidagi faoliyat va hujjatlari tekshirilishi, shuningdek, 7 yil mobaynidagi yashirilgan daromadlarni soliqqa tortish mumkin bo'ladi hamda tadbirkorlik sub'ekti daromadlarini yashirsa, qonuniy tarzda bu davrni tekshiruvdan o'tkazishning huquqiy asosi yaratiladi.

Yaponiya davlatida soliq tekshiruvlarini o'tkazish vakolatiga ega soliq organlari mansabdor shaxslariga xizmat guvohnomasidan tashqari tekshiruv jarayonida tekshirish huquqini beruvchi "tekshiruv o'tkazish uchun ruxsatnoma" beriladi. Bu ruxsatnoma bevosita soliq boshqarmasi yoki soliq inspeksiyasi xodimiga berilishi mumkin. Mazkur ruxsatnoma xodim ishlaydigan davlat soliq boshqarmasi yoki inspeksiya rahbari tomonidan beriladi. Unda xodimning ismi va familiyasi, ishlaydigan bo'limi nomi va tekshirishi mumkin bo'lgan soliq turlari yozilgan bo'ladi. Chunki Yaponiya davlatida har bir soliqlar turlari bo'yicha tekshiruv o'tkazuvchi alohida bo'limlar mavjud².

Yaponiyada soliq tekshiruvi bilan bir qatorda inspektorlik tekshiruvi taomili ham bor. Inspektorlik tekshiruvi (soliq huquqbuzarligi bo'yicha tekshiruv) soliqlarni to'lashdan bo'yin tovlagan ashaddiy shaxslarga nisbatan "Davlat soliqlari buzilishlarini ta'qib etish to'g'risida"gi qonunga muvofiq amalga oshiradi. Uning maqsadi soliq buzilishi holatlarini aniqlash va tegishli dalillarni to'plashdan iborat. Inspektorlik tekshiruvi soliq to'lovchining toifasidan qat'iy nazar, amalga oshiriladi. Tekshiruv vaqtida sud tomonidan sanksiya berilgan hujjatlarni olib qo'yish va mol-mulkni xatlash, shuningdek, yashirin kuzatish mumkin. Inspektorlik tekshiruvi mintaqaviy soliq boshqarmalari tergov bo'limlari mansabdor mas'ul shaxslari tomonidan amalga oshirilishi mumkin. Soliq to'lashdan bo'yin tovlash holati aniqlanganda, tekshiruv natijalari bo'yicha materiallar jinoyat ishini qo'zg'atish va tergovni boshlash xususidagi iltimosnoma bilan prokuraturaga topshiriladi³.

² A.Tagayev, F.Xashimoto, G'.Ro'ziyev, K.Xotamov, "Soliq nazorati" o'quv qo'llanma, T.: "Yangi asr avlodi", 2010 yil.

³ Ergashev Ikrom Abdurasulovich, "Soliq ma'muriyatchiligi tashkiliy-huquqiy asoslarini takomillashtirish" mavzusidagi PhD ilmiy darajasini olish uchun tayyorlangan dissertatsiyasi, 135-bet.

AQSHda soliq nazoratining uch turi sifatida quyidagi tekshiruvlar mavjud:
Sirtqi (hujjatlarni pochta orqali jo'natish yo'li bilan o'rganiladi);
Ofisdagi (Ichki daromadlar xizmati joylashgan manzilda o'rganiladi);
Sayyor (soliq to'lovchi joylashgan manzilda o'rganiladi).

Soliq tekshiruvi turini tanlash, qoida tariqasida, quyidagi savollar kompleks tusga egaligi va murakkabligiga bog'liq. Ofisdagi soliq tekshiruvlari, ya'ni kameral tekshiruv faqat soliq deklaratsiyalari bo'yicha o'tkaziladi va soliq to'lovchi tomonidan o'z faoliyatini amalga oshirishning joriy masalalariga daxl qilmaydi. Ko'pincha soliq chegirmalarining to'g'riligi tekshiriladi.

Fransiyada soliq nazorati xususan, kameral nazoratni amalga oshirishda bir muncha yutuqlarga erishilganini ko'rishimiz mumkin. Fransiya soliq tizimida kameral nazoratni amalga oshirishda ichki manbalardan oqilona foydalanilgan holda tashqi ma'lumotlar asosida kameral nazoratni amalga oshirishga katta e'tibor qaratiladi.

“Fransiya soliq tizimida bevosita kameral nazoratni amalga oshirish uchun ma'lumotlar yig'ish va ularni qayta ishlash bo'yicha maxsus direktsiya tashkil qilingan bo'lib, ushbu direktsiyada 1 300 dan ortiq xodim xizmat qiladi. Direktsiyada banklar bazasi ma'lumotlaridan foydalanish imkoniyati mavjud bo'lib, har bir ochilgan hisob-raqam bo'yicha ma'lumotlarga ega, bunda soliq to'lovchining har bir ko'p miqdorda pul o'tkazmalari to'g'risida ma'lumotlar kelib tushadi. Bu esa navbatda soliq to'lovchi tomonidan taqdim etilgan soliq hisobotlari bilan hisob raqamidagi pul aylanmalarini muntazam solishtirib borishga imkoniyat yaratib beradi”⁴. Bundan tashqari direktsiyalarda soliq to'lovchilarning egallab turgan yoki foydalanishida bo'lgan soliqqa tortiladigan yerlar, mol-mulklar, otchoparlar, yaxta va samalyotlar to'g'risida ham ma'lumotlarga ega. SHu bilan birga, sotib olingan avtotransport vositalari, ko'chmas mulk, hattoki soliq to'lovchi ishga kirishi uchun to'ldiriladigan (rezyumelar) deklaratsiyalari to'g'risidagi ma'lumotlarga ham ega. Ushbu xodimlarning asosiy vazifalari soliq to'lovchilar to'g'risidagi barcha ma'lumotlarni yig'ib, ushbu ma'lumotlarni qayta ishlov berish uchun kompyuter markaziga kiritadilar. Soliq to'lovchi tomonidan taqdim qilingan deklaratsiyalar kompyuter ishlovisiz qabul qilinmaydi. Deklaratsiyalar taqdim qilingach, ma'lumotlar bazasida mavjud bo'lgan ma'lumotlar bilan taqqoslanadi va tafovutlar mavjud bo'lgan taqdirda darhol taqdim etilgan ma'lumotlar tekshiriladi. Ushbu holat soliq tizimida bevosita ish jarayonida soliq to'lovchilar faoliyati yuzasidan tezkor kameral nazorat o'tkazish imkonini beradi.

“Fransiya soliq tizimida o'z faoliyatida boshqa davlat organlari bilan ham hamkorlikni yaxshi yo'lga qo'yilgan. Masalan, mahalliy politsiya organlari bilan hamkorlikda olib borilib, bevosita soliq munosabatlarini yuzaga keltiruvchi har qanday ob'ektga ruxsatsiz kirishi, uni ko'zdan kechirishi belgilab berilgan. Hatto mahalliy

⁴ http://economyjournal.uz/maqola/Maqolalar_2021_5_son.pdf.

politsiya inspektorlariga soliq majburiyati yuzaga kelgan majburiyatlarni aniqlash vazifasi qonuniy ravishda topshirilgan”⁵. Bizningcha, O‘zbekistonda ham tashqi manba ma’lumotlaridan foydalanishning ishonchli tizimini yaratishda Fransiya tajribasidan foydalanilishi maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz.

Bulardan tashqari, soliq idoralari tomonidan bojxona hamda “Frans telekom”, “Gaz de Frans” va “Elektrisiti de Frans” kabi kompaniyalar bilan faol hamkorlik qilinadi⁶.

Italiya davlatida ham soliq hisobotlari maxsus dasturiy mahsullari orqali kameral tekshiruvdan o‘tkaziladi. Soliq idoralari tekshirishlarga ketayotgan vaqtlarini hamda xarajatlarini yengillashtirish maqsadida maxsus “har xil turdagi bizneslarda daromadlar haqidagi ma’lumotnoma” ishlab chiqilgan. Ushbu ma’lumotnoma (spravochnik) asosi o‘n yil davr mobaynida davlatga o‘tkazilgan soliqlar va yig‘imlarning statistik ma’lumotlaridan shakllangan. Soliq to‘lash tartibi ham faoliyat turlariga bog‘liqdir (180 turdan ortiq faoliyat turlari), daromad mablag‘lari (har bir qadam 500 ming yevroga to‘g‘ri keladi), xarajat mablag‘lari, iqtisodiy tarmoqlar, joylashgan joyi va bir qator boshqa yo‘nalishlardan iborat(www.lkcnsult.ru). Ushbu ma’lumotnoma asosida Italiya soliq organlari soliq hisobotlarni kameral nazoratdan o‘tkazadilar (kameral nazorat jarayoni avtomatlashgan dasturiy mahsul orqali amalga oshiriladi). Agarda soliq to‘lovchilar tomonidan taqdim qilingan soliq hisobotlardagi ko‘rsatkichlar korxonalar uchun belgilab qo‘yilgan o‘rtacha ko‘rsatkichlardan past bo‘lgan taqdirda soliq to‘lovchi tekshirishlar o‘tkazilishi lozim bo‘lgan ro‘yxatga kiritiladi. Bu yo‘nalish faqatgina kichik va o‘rta biznesdagi soliq to‘lovchilarga tatbiq etiladi. Yirik soliq to‘lovchilar majburan har yili bir marotaba tekshirishdan o‘tkaziladi⁷.

Irlandiyada soliq organlari tomonidan muntazam ravishda sohani takomillashtirish yuzasidan tadqiqot va so‘rovlar o‘tkazib kelinadi. Uning natijalariga ko‘ra psixologik omillar (o‘zaro yozishmalarda avtomatik shakllantiriladigan xatlar emas, shaxsiylashtirilgan xatlar, taqdim etiladigan hisobot shakllarini soddalashtirish, qattiq ohangda yozilgan xatlarga qaraganda “yumshoqroq yozilgan” maktublar) to‘lovlarni to‘lashga ijobiy ta‘sir qilishi qayd etilgan. Mamlakatda soliq huquqbuzarligi uchun javobgarlikka tortish tizimi soliq to‘lovchilarning o‘z majburiyatlarini bajarishi va huquqbuzarliklarni ixtiyoriy bartaraf etishga qaratilgan. Ayni bir huquqbuzarlik uchun sanksiyalar soliq organlari bilan hamkorlik qilganlik, turtki berilmasdan (soliq ma‘muriyatchiligi tekshiruvi haqida ogohlantirish bermasdan) yoki turtki berilishi

⁵ http://economyjournal.uz/maqola/Maqolalar_2021_5_son.pdf.

⁶ Azimov Saidumar Saidovich, “Kameral soliq tekshiruvini tashkil etishda tashqi manba ma’lumotlaridan samarali foydalanish” mavzusidagi PhD ilmiy darajasini olish uchun tayyorlangan dissertatsiyasi, 95-bet. <https://www.lowmix.ru/> internet sayti.

⁷ Azimov Saidumar Saidovich, “Kameral soliq tekshiruvini tashkil etishda tashqi manba ma’lumotlaridan samarali foydalanish” mavzusidagi PhD ilmiy darajasini olish uchun tayyorlangan dissertatsiyasi, 96-bet.

natijasida bartaraf etganlik (tekshirish to'g'risida ogohlantirilgandan so'ng tekshirish boshlanguniga qadar soliq huquqbuzarligining), umumiy soliq majburiyatining qanchasini to'lamaganligi (15 foizgacha yoki undan yuqori), huquqbuzarlik takrorlanishi darajasiga qarab tabaqalashtiriladi⁸.

Bizningcha, Irlandiya tajribasidan kelib chiqib, soliq organlari tomonidan muntazam ravishda sohani takomillashtirish yuzasidan tadqiqot va so'rovlar o'tkazilishni yo'lga qo'yish lozim. Bunda soliq organlarida, amaliy ishlash jarayonlarida hamda soliq to'lovchilarga xizmat ko'rsatish vaqtida yuzaga kelayotgan bahsli hamda munozarali hollarni va soliq solish amaliyotida yuzaga kelayotgan muammolarni inobatga olib qonunchilikka zarur bo'lgan taklif va tavsiyalar kiritib borishni ko'zda tutuvchi dasturiy mahsullar yaratish hamda ulardan qonun hujjatlarini yanada takomillashtirishda foydalanish foydadan holi bo'lmaydi.

Fikrimizcha, ushbu davlatlarning soliq nazorati masalalari bo'yicha boy tajribalarining ayrim jihatlaridan O'zbekiston soliq ma'muriyatchiligida ham foydalanilishi foydadan holi bo'lmaydi. Bu esa o'z navbatida kelgusi yillardagi byudjet soliq siyosati kontseptsiyalari loyihalari ishlab chiqilishida amaliyotda uchrayotgan turli xil yo'nalishdagi muammoli holatlar bartaraf qilinishiga hamda qonunchilik normalari amaliyotda yanada samarali ishlashiga xizmat qilishiga erishiladi.

Bizningcha, mamlakatimiz soliq ma'muriyatchiligida soliq nazoratini yanada takomillashtirish maqsadida quyidagicha xulosalarga kelish mumkin:

1) Irlandiyada soliq organlari tomonidan muntazam ravishda sohani takomillashtirish yuzasidan tadqiqot va so'rovlar o'tkazib kelinishi haqida yuqorida aytib o'tgan edik. Irlandiya tajribasidan kelib chiqib, soliq organlari tomonidan muntazam ravishda sohani takomillashtirish yuzasidan tadqiqot va so'rovlar o'tkazilib borilishini yo'lga qo'yish lozim;

2) Bizningcha soliq to'lovchilarga soliqni to'lash majburiyatini bajarmasa javobgarlikka tortilishini tushuntirish emas, balki xalqimizning ongiga uni to'lamasdan yashirishdan olingan foydadan ko'ra, aslini olganda uning zararli oqibatlarini haqida ta'sirli tushunchalarni shakllantirish (ayniqsa, o'sib kelayotgan yosh avlod ongida) maqsadga muvofiq deb o'ylaymiz.

⁸ Ergashev Ikrom Abdurasulovich, "Soliq ma'muriyatchiligi tashkiliy-huquqiy asoslarini takomillashtirish" mavzusidagi PhD ilmiy darajasini olish uchun tayyorlangan dissertatsiyasi, 114-bet.