

**O‘ZBEKISTONDA SAYYOR SOLIQ TEKSHIRUVINI O‘TKAZISH  
TARTIBI VA UNI AMALGA OSHIRISH YO‘LLARINI  
TAKOMILLASHTIRISH YO‘LLARI**

*Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti*

*Mustaqil izlanuvchi*

*Ismailov Bobir Salomovich*

**Annotatsiya:** maqolada soliq auditining nazariy masalalari yoritilgan.

O‘zbekiston Respublikasining yangi Soliq Kodeksiga kiritilgan soliq auditi normasining mohiyati ochib berilgan. Soliq auditini xorijiy mamlakatlarda tashkil qilish va o‘tkazish bo‘yicha tajribasi keltirib o‘tilgan.

**Kalit so‘zlar:** moliyaviy nazorat, soliq tekshiruvlari, audit, soliq auditi, auditning xalqaro standartlari, dalolatnoma, xulosa, qaror.

***Kirish:***

Respublikamizda bugungi kungacha olib borilgan islohotlar barcha sohalarni qamrab olib, sohalarning rivojlanishib borishiga sabab bo‘ldi. O‘zbekiston Respublikasida soliq qonunchiligi va soliq tizimini takomillashtirish soliq ma‘muriyatchiligi va soliq nazorati samaradorligini oshirishga imkon beradi. Xususan, O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020 yil 30 oktyabrdagi PF-6098-son Farmonida “Mamlakatimizda yashirin iqtisodiyot darajasini pasaytirish, tadbirkorlik faoliyatini yuritish uchun, shu jumladan tartibga solish va ma‘muriy yukni kamaytirish hisobiga teng raqobat sharoitlarini yaratish, soliq qonunchiligi talablariga rioya qilish tartib-taomillarini avtomatlashtirish va uning tartibini soddalashtirish” kabi qat‘iy vaziflar belgilab berilgan. Mazkur vazifalar ijrosini ta‘minlash soliq tekshiruvlarini o‘rganishga bo‘lgan zaruratni oshirib, ushbu sohani nazariy, uslubiy va huquqiy asoslarini takomillashtirishni taqozo etmoqda.

***Adabiyotlar sharxi***

Hotamov (2016) o‘zining ilmiy ishlarida QQS bilan bog‘liq quyidagi masalalarni tadqiq qilgan: mahsulotlar eksportini tasdiqlash, qo‘shilgan qiymat solig‘i bo‘yicha nol darajali stavkani qo‘llash, soliq solinadigan bazaga tuzatish kiritish va uning natijalarini buxgalteriya hisobida aks ettirish; avtomatlashtirilgan tizimda hujjatlar asosida soliq auditini o‘tkazish metodikasini va bilvosita soliqlarni hisobga olish, hujjatlarda aks ettirish va jarayonlarning schotlardagi bog‘lanishlari amaliy va uslubiy asoslangan holda takomillashtirish va boshqalar. Uning fikricha: hisobda buxgalteriya yozuvlarining mohiyatan to‘g‘ri berilishi hisob-kitob ishlaridagi chalkashliklarning oldini oladi, soliq va moliyaviy hisobotlarni tuzishda xatoliklarga yo‘l qo‘yilmasligini ta‘minlash maqsadida ortiqcha to‘langan bilvosita soliqlar summalari qaytarilishini

6410-“Budjetga to‘lovlar bo‘yicha qarzar (turlari bo‘yicha)” schotidan emas, taklif qilingan 4420-“Budjetga ortiqcha to‘lovlar” schotidan qaytarish taklifi berilgan.

Soliq auditining muhimligini Barsulaya (2019) quyidagicha ifodalaydi: hozirgi vaqtda auditorlik xizmati turlari ichida soliq auditiga ko‘proq ehtiyoj tug‘ilmoqda. Ekspertlarning baholashicha Rossiya auditorlik kompaniyalari tushumining 30 foizi soliq auditiga to‘g‘ri kelmoqda.

Bu to‘g‘rida Arens va Lobbeklar (1995) quyidagilarni yozishgan: “Soliq to‘lovchilarni federal soliq qonunlariga rioya qilishini, soliq deklaratsiyalarni tekshirish uchun hukumat auditorlar yollaydi... Soliq qonunchiligi juda murakkab bo‘lib, soliqlarni tekshirish bo‘yicha auditorlardan chuqur bilimlarga ega bo‘lishlikni talab etiladi”.

Iqtisodchi olimlardan Sheremet va Suyslar (2005) soliq auditiga «soliq auditi - bu soliqlarni to‘g‘ri va to‘liq hisoblanishi va to‘lanishi, soliq siyosatiga rioya qilinishini auditorlik tekshirishidir» deya ta’rif beradi.

Usatova (2008) o‘zining ilmiy ishlarida soliq auditini quyidagicha e’tirof etgan: “Soliq auditi-bu buxgalteriya va soliq hisoblarining holatini, shuningdek tashkilotlarning soliqlar va yig‘imlar bo‘yicha hisob kitoblarini mustaqil tekshirishdir”.

Rossiya Federatsiyasi Prezidenti huzuridagi auditorlik faoliyati bo‘yicha komissiya tomonidan maqullangan (2000 yil 11 iyuldagi 1-sonli bayoni) «Soliq masalalari bo‘yicha soliq auditi va boshqa xizmatlar. Soliq organlari bilan muloqat» nomli auditorlik faoliyatini metodikasida soliq auditi quyidagicha yozilgan: “Soliq auditi deganda iqtisodiy sub’ektning buxgalteriya va soliq hisobotlarini haqiqiyli va qonunchilik tomonidan belgilangan normalarga mos kelishligi darajasini, iqtisodiy sub’ektlar tomonidan budjetga to‘lanadigan soliqlar va boshqa to‘lovlar va budjetdan tashqari fondlarga ajratmalarni hisobda aks ettirilishini auditorlik tashkilotlar tomonidan maxsus auditorlik topshiriqni bajarilishi tushuniladi”.

Do‘smuratov (2007) o‘zining darslik, monografiya va boshqa ilmiy ishlanmalarida auditning umumiy jihatlarini aks ettirish bilan birga, soliqlarning har biri bo‘yicha audit qilishni yoritib bergan.

Hotamovning (2016) fikricha “Soliq auditi – bu mustaqil auditorlik tashkilotlari tomonidan soliqlar va boshqa majburiy to‘lovlarning barcha elementlari va imtiyozlarni to‘g‘ri qo‘llanilganligi soliq va buxgalteriya hisobi to‘g‘risidagi qonun hujjatlariga mosligini tekshirishdir”.

### 3. Tadqiqot metodologiyasi.

Tadqiqotda mamlakatimizda mavjud bo‘lgan moliyaviy nazorat tizimi ilmiy jihatdan tahlil qilingan. Soliq auditining mohiyati yoritilgan. Soliq auditini xorij tajribasidan foydalangan holda tashkil etish va takomillashtirish bo‘yicha ilmiy takliflar berilgan.

### **Tahlil va natijalar muhokamasi:**

Sayyor soliq tekshiruvlarni elektron ro'yxatga olish yagona tizimi orqali O'zbekiston Respublikasi Prezidenti huzuridagi Tadbirkorlik sub'ektlarining huquqlari va qonuniy manfaatlarini himoya qilish bo'yicha vakilni xabardor qilgan holda amalga oshiriladi. Tekshiruv o'tkaziladigan korxonaga soliq organi rahbarining (o'rinbosarining) buyrug'i chiqariladi va unga tekshiruv o'tkazish dasturi ilova qilinadi.

Sayyor soliq tekshiruvini o'tkazishda quyidagilar tekshiriladi:

- soliq solish ob'ektlarini aniqlash;
- Xronometraj ko'zdan kechirishni o'tkazish;
- Nazorat kassa texnikasi va hisob-kitob terminallari qo'llanilishini tekshirish;
- Soliq to'lovchi ishchi-xodimlarining haqiqiy soni va soliq hisobotidagi aks ettirilgan ishchi-xodimlar soniga muvofiqligini tekshirish;
- Bozorlar, savdo komplekslari va ularga tutash bo'lgan avtotransport vositalarining to'xtash joylarida soliq to'g'risidagi qonun hujjatlariga rioya etilishini tekshirish;
- Savdo va xizmat ko'rsatish qoidalariga rioya etilishini tekshirish;
- Yer qa'ridan foydalanuvchi soliq to'lovchilar tomonidan haqiqatda qazib olingan foydali qazilmalar hajmini tekshirish;
- Soliq to'lovchilarning to'lov topshiriqnomalari va soliq organlarining inkasso topshiriqnomalari banklar tomonidan o'z vaqtida bajarilishini tekshirish;
- Valyutani tartibga solish to'g'risidagi qonun hujjatlariga rezidentlar va norezidentlar tomonidan rioya etilishini tekshirish;
- Aktivlar va majburiyatlarni inventarizatsiyadan o'tkazish va boshqalar.

O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2021 yil 7 yanvarda "Soliq xavfini boshqarish, soliq xavfi mavjud soliq to'lovchilarni (soliq agentlarini) aniqlash va soliq tekshiruvlarini tashkil etish va o'tkazish to'g'risida"gi 1-sonli qaroriga<sup>1</sup> asosan nazorat-kassa texnikasi va hisob-kitob terminallari qo'llanilishini tekshirish bevosita soliq to'lovchi savdo yoki xizmatlar amalga oshirilayotgan joyda o'tkaziladi. Nazorat-kassa texnikasi va hisob-kitob terminallari qo'llanilishini tekshirish nazorat xaridini amalga oshirish yo'li bilan ham o'tkazilishi mumkin.

Nazorat-kassa texnikasi va (yoki) hisob-kitob terminallari qo'llanilishi nazoratini amalga oshirishda, jumladan, quyidagilar tekshiriladi:

soliq to'lovchi tomonidan foydalanilayotgan nazorat-kassa texnikasi va hisob-kitob terminali tegishli qonun hujjatlari talablariga muvofiqligi (bunda O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2019 yil 6 sentyabrda "Savdo va xizmat ko'rsatish

<sup>1</sup> Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2021 йил 7 январда "Солиқ хавфини бошқариш, солиқ хавфи мавжуд солиқ тўловчиларни (солиқ агентларини) аниқлаш ва солиқ текширувларини ташкил этиш ва ўтказиш тўғрисида"ги 1-сонли қарори.

sohasidagi hisob-kitoblar tizimiga zamonaviy axborot texnologiyalarini joriy qilish hamda ushbu sohada jamoatchilik nazoratini kuchaytirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi PF-5813-sonli Farmoni, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2019 yil 23 noyabrda "Onlayn nazorat-kassa mashinalari va virtual kassa tizimi qo'llanilishini ta'minlash chora-tadbirlari to'g'risida"gi 943-sonli qarori va boshqa qonun hujjatlari talablariga muvofiqi);

xaridorlarga nazorat-kassa texnikasi cheki yoki unga tenglashtirilgan boshqa hujjatlar berilishi;

bank kartalari orqali to'lovlar qabul qilinishi, xaridorlarga hisob-kitob terminallari cheki va nazorat-kassa texnikasi cheki berilishi;

sotilayotgan tovarlar narxini hamda ko'rsatilayotgan haqini naqd pul mablag'lari yoki bank kartalar bo'yicha to'lash shakliga qarab ularni sun'iy ravishda oshirish yoki pasaytirish masalalari.

Nazorat xaridini amalga oshirish jarayonida quyidagi shaxslar jalb qilinishi mumkin:

—soliqqa oid huquqbuzarlik sodir etilganligi to'g'risida murojaat qilgan jismoniy shaxs (yuridik shaxsning vakili);

—“xolis xaridor” xizmatini ko'rsatuvchi yuridik shaxs ishchi-xodimlari;

—O'zbekiston Respublikasi Davlat soliq qo'mitasi tomonidan belgilangan tartibda fuqarolik tusidagi shartnomalar asosida soliq organlari tomonidan jalb qilingan jismoniy shaxslar;

—Iste'molchilar huquqlarini himoya qilish jamiyatlari federatsiyasi vakillari.

Soliq to'lovchining kassasidagi naqd pul qoldig'i summasini nazorat-kassa texnikasida aks ettirilgan pul tushumlari summasi bilan solishtirish natijalari to'g'risida sayyor soliq tekshiruv dalolatnomasi tuziladi. Sayyor soliq tekshiruv dalolatnomasida tekshiruv raqami, sanasi vajoyi ko'rsatiladi. Shuningdek, tekshiruv olib borayotgan xodim tomonidan F.I.Sh.ni aks ettirgan holda tekshiruv o'tkazishga ruxsat beruvchi buyruq sanasi, raqamini aks ettirgan holda tekshiruv o'tkazilayotgan soliq to'lovchi nomi aks ettiriladi.

Sayyor soliq tekshiruvini o'tkazishda nazorat-kassa texnikasi va hisob-kitob terminallari qo'llanilishi bo'yicha ko'rsatma berish uchun tovar yoki xizmatni xarid qilgan, tekshiruv natijasidan manfaatdor bo'lmagan har qanday mustaqil voyaga yetgan va soliq nazoratini amalga oshirish uchun ahamiyatga ega holatlar o'ziga ma'lum bo'lgan shaxslar jalb qilinishi mumkin.

Nazorat xaridini amalga oshirgan shaxslar sotib olingan tovarlarni nazorat xaridi yakunlanishi bilan soliq organining sayyor soliq tekshiruvini o'tkazuvchi mansabdor shaxslariga topshirishi shart.

O'tkazilgan nazorat xaridi natijasi bayonnoma rasmiylashtiriladi va sayyor soliq tekshiruvini o'tkazuvchi mansabdor shaxs, nazorat xaridini amalga oshirgan shaxs va tekshirilayotgan shaxs tomonidan imzolanadi (2-ilova).

Nazorat xaridini o'tkazish bayonnomasining bir nusxasi soliq to'lovchiga bayonnoma nusxasini olganligini tasdiqlovchi imzo qo'ydirgan holda beriladi. Bunda soliq to'lovchi nazorat xaridini o'tkazish bayonnomasiga imzo chekishdan va (yoki) uning nusxasini olishdan bosh tortgan hollarda, sayyor soliq tekshiruvini o'tkazuvchi mansabdor shaxs tomonidan bayonnomaga bu haqida tegishli yozuv kiritiladi.

Tadqiqotimiz davomida me'yoriy xujjatlarni o'rganish asosida nazorat kassa texnikasi va hisob-kitob terminallari qo'llanilishini tekshirish jarayoni bilan bog'liq ayrim takliflarni O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksiga kiritishni taklif etmoqchimiz. Xususan, Soliq kodeksining 221-modda. "Nazorat-kassa texnikasini va hisob-kitob terminallarini qo'llash tartibini buzish"da amalda Nazorat-kassa texnikasining va (yoki) hisob-kitob terminallarining qo'llanilishi majburiy bo'lgani holda, ularni qo'llamasdan savdoni amalga oshirganlik va xizmatlar ko'rsatganlik, xuddi shuningdek sotib oluvchiga kvitansiyalar yozib berish, talonlarni, cheklarni yoki ularga tenglashtirilgan hujjatlarni berish majburiy bo'lgani holda bunday hujjatlarni bermasdan tovarlarni realizatsiya qilganlik va xizmatlar ko'rsatganlik, shuningdek hisob-kitob terminallari orqali to'lovlarni qabul qilishni rad etganlik besh million so'm miqdorida jarima solishga sabab bo'ladi deb yozilgan. Ammo ba'zi xo'jalik yurituvchi sub'ektlar soliqqa tortilmaslik, shuningdek belgilangan daromad chegarasidan oshmaslik uchun sotilgan tovarlar (xizmatlar) uchun pul olish uchun elektron to'lov kanallari (Payme, Click) va jismoniy shaxslarning plastik kartalaridan foydalanadilar. Ma'lumot uchun: Markaziy bank ma'lumotlariga ko'ra, 9,5 ming jismoniy shaxsning shaxsiy plastik kartochkalariga 2,3 trillion so'm o'tkazilgan. Joriy yilning 9 oyi davomida jismoniy shaxslarning bank kartalariga tushgan mablag'lar 382,6 trln so'mni tashkil qilib, o'tgan yilning mos davrniga nisbatan (179,8 trln so'm) 88,7 foizga oshgan. Shundan 121,9 trln so'mi kartadan kartaga o'tkazmalardir.

Shuni inobatga olib, 221-modda. "Nazorat-kassa texnikasini va hisob-kitob terminallarini qo'llash tartibini buzish" quyidagi tartibda o'zgartirish:

Nazorat-kassa texnikasining va (yoki) hisob-kitob terminallarining qo'llanilishi majburiy bo'lgani holda, ularni qo'llamasdan savdoni amalga oshirganlik va xizmatlar ko'rsatganlik, xuddi shuningdek sotib oluvchiga kvitansiyalar yozib berish, talonlarni, cheklarni yoki ularga tenglashtirilgan hujjatlarni berish majburiy bo'lgani holda bunday hujjatlarni bermasdan tovarlarni realizatsiya qilganlik va xizmatlar ko'rsatganlik (shu jumladan nazorat-kassa texnika va (yoki) to'lov terminallarini qo'llashdan qochish maqsadida jismoniy shaxslarning bank kartalariga jismoniy shaxslardan tovarlar (xizmatlar) uchun to'lovlarni qabul qilganlik), shuningdek hisob-



kitob terminallari orqali to'lovlarni qabul qilishni rad etganlik besh million so'm miqdorida jarima solishga sabab bo'ladi.

Yuqoridagilarga asoslanib aytish kerakki, sayyor soliq tekshiruvini amalga oshirish mexanizmi doimiy ravishda takomillashtirib borilishi lozim. Sayyor soliq tekshiruvlarining turlarini kengaytirish, soliq to'lovchilar tomonidan soliq huquqbuzarliklarini oldini olish bo'yicha choralarni ishlab chiqish va amaliyotga tatbiq etish bugunning dolzarb vazifalaridandir.

Shu bilan birga olib borilgan soliq tekshiruvlari bo'yicha yuqorida keltirilgan jadvallardagi yillar kesimidagi statistik tahlillarga tayanadigan bo'lsak, soliq to'lovchilar tomonidan soliqqa oid huquqbuzarliklar, yashirin iqtisodiyot va soliq to'lashdan bo'yin tovlashga oid alomatlar kamaymasdan, balki soliqqa oid tartib-tamoyillarning takomillashib borgani sari oshib borayotganligini salbiy holat deb hisoblaymiz.

Soliq to'lovchilarni manfaatini himoya qilish bilan birga, ularni soliq to'lashdan bo'yin tovlash kabi holatlarga tushib qolmasliklarini boshqa jihatlariga ham e'tibor qaratish, halol soliq to'lovchi sifatida shakllantiruvchi yuksak ahloqiy fazilatlarni shakllantiruvchi ilmiy tadqiqotlarni ham amalga oshirishni tavsiya qilardik.

Nazorat-kassa texnikasining va (yoki) hisob-kitob terminallarining qo'llanilishi majburiy bo'lgani holda, ularni qo'llamasdan savdoni amalga oshirganlik va xizmatlar ko'rsatganlik, xuddi shuningdek sotib oluvchiga kvitansiyalar yozib berish, talonlarni, cheklarni yoki ularga tenglashtirilgan hujjatlarni berish majburiy bo'lgani holda bunday hujjatlarni bermasdan tovarlarni realizatsiya qilganlik va xizmatlar ko'rsatganlik (shu jumladan nazorat-kassa texnika va (yoki) to'lov terminallarini qo'llashdan qochish maqsadida jismoniy shaxslarning bank kartalariga jismoniy shaxslardan tovarlar (xizmatlar) uchun to'lovlarni qabul qilganlik), shuningdek hisob-kitob terminallari orqali to'lovlarni qabul qilishni rad etganlik besh million so'm miqdorida jarima solishga sabab bo'ladi.

Sayyor soliq tekshiruvini amalga oshirish mexanizmi doimiy ravishda takomillashtirib borilishi lozim. Sayyor soliq tekshiruvlarining turlarini kengaytirish, soliq to'lovchilar tomonidan soliq huquqbuzarliklarini oldini olish bo'yicha choralarni ishlab chiqish va amaliyotga tatbiq etish bugunning dolzarb vazifalaridandir.

Soliq to'lovchilarni manfaatini himoya qilish bilan birga, ularni soliq to'lashdan bo'yin tovlash kabi holatlarga tushib qolmasliklarini boshqa jihatlariga ham e'tibor qaratish, halol soliq to'lovchi sifatida shakllantiruvchi yuksak ahloqiy fazilatlarni shakllantiruvchi ilmiy tadqiqotlarni ham amalga oshirishni tavsiya qilamiz.

#### **Xulosa va takliflar:**

Yuqoridagilarga asoslangan holda quyidagi takliflarni qilish mumkin:

Import operatsiyalari bo'yicha muddati o'tgan debitor qarzdorlikka yo'l qo'ygan xo'jalik sub'ektlari tomonidan ushbu qarzdorlik to'liq bartaraf etilmagunga qadar

xorijiy hamkorlarga navbatdagi to‘lovni amalga oshirishni vaqtincha cheklash bo‘yicha bank qonunchiligiga tegishli o‘zgartirish kiritish taklif etiladi.

Bir kunlik firmalar”da 10 kunda yirik pul aylanmalarining chegara miqdori 1,0 mlrd.so‘mdan oshgan sub’ektlarning hisob raqamidagi pul aylanmalari to‘g‘risida to‘liq ma’lumotlarni kunlik onlayn tarzda olish taklif etiladi.

#### **Адабиётлар/Литература/Reference:**

Daniel Ho, Peter Lau (2019) Tax audit in Hong Kong// The International Tax Journal.21.12.2019. Samuel Chan, Gerald Chau, Patrick Leung (2017) Tax audit and investigation in China and Hong Kong// The International Tax Journal, February-January.

Arens A., Lobbek Dj. (1995) Audit. – M.: Финансы i statistika. s.12-14. (Ahrens A., Lobbeck J. (1995) Audit. - M.: Finance and statistics. p.12-14.)

Barsulaya T.D. (2019) Nalogovyy audit. Uchebник: uchebnoe posobie / Barsulaya T.D. — Moskv : Rusayns. — 582 s. — ISBN 978-5-4365-3384-1. — URL: <https://book.ru/book/932100> (data obraщeniya: 14.12.2019). (Barsulaya T.D. (2019) Tax audit. Textbook: study guide / Barsulaya T.D. - Moscow: Russcience. - 582 p. — ISBN 978- 5-4365-3384-1. — URL: <https://book.ru/book/932100> (reference date: 14.12.2019))

Do‘smuratov R.D. (2007) Auditorlik faoliyati: Nazariya, uslubiyot va amaliyot. Monografiya. - T.: «Moliya». – 276 b. (Dusmuratov R.D. (2007) Auditing activities: Theory, methodology and practice. Monograph. - T.: «Moliya». – 276 p.)

O‘zbekiston Respublikasining yangi tahrirdagi Soliq kodeksi. O‘RQ599, 2019-yil 30-dekabr. (Tax Code (2019) New Tax Code of the Republic of Uzbekistan. ZRU-599, December 30, 2019.)

Mironova O.A., Xanafeev A.F. (2014) Razvitie nalogovogo audita: problemy i perspekti-vy / O. A. Mironova, A. F. Xanafeev // Auditorskie vedomosti. №5. - S. 27 – 37. (Mironova O.A., Hanafeev A.F. (2014) Development of tax audit: problems and prospects / O. A. Mironova, A. F. Khanafeev // Audit statements. №5. - p. 27 – 37. )

Orlov D.V. (2019) Razvitie metodologii i organizatsii nalogovogo audita v kommercheskix bankax: avtoref. dis.kand.ekon.nauk: 08.00.12 [Elektronnyy resurs] /

Orlov Dmitriy Valerevich. Rejim dostupa: <http://www.psu.ru>.18.12.2019. (Orlov D.V.

(2019) Development of a methodology and organization of tax audit in commercial banks: author. Candidate of Economic Sciences: 08.00.12 [Electronic resource] / Orlov Dmitry Valerievich: <http://www.psu.ru>.18.12.2019.)

Usatova L.V. (2008) Organizatsiya protsessa nalogovogo audita rasxodov. Jurnal ekonomicheskij analiz: teoriya i praktika, 24 (129), 26-31str. (Usatova L.V. (2008) Organization of the process of tax audit of expenses. Journal of Economic Analysis: Theory and Practice, 24 (129), 26-31 pp.)