

ЎЗБЕКИСТОНДА СОЛИҚ НАЗОРАТИ ТАРТИБИДАГИ
ТЕКШИРУВЛАР ТАШКИЛ ЭТИШНИНГ ХОРИЖ
ТАЖРИБАСИНИНГ ҚИЁСИЙ ТАҲЛИЛИ

Файзуллоев Мирсаид Шухратович

Тошкент давлат иқтисодиёт университети

мустақил тадқиқотчиси (PhD)

Аннотация мазкур мақолада, солиқ хизмати органлари томонидан солиқ назорати ҳамда солиқ текширувларининг услубий асослари такомиллаштириш ва уларни самарадорлигини баҳолаш йўллари бўйича тадқиқотлар олиб борилган бўлиб, тадқиқот доирасида хулоса ва таклифлар шакллантирилган.

Калит сўзлар: солиқ, бюджет сиёсати, бюджет, солиқ маъмурчилиги, молиявий назорат, солиқ текширувлари, камерал назорат, солиқ аудити, аудитнинг халқаро стандартлари, норматив таҳлил, солиқ тушумлари, солиқ имтиёзлари, солиқ ставкаси.

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА ОРГАНИЗАЦИИ
ПРОВЕРОК НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УЗБЕКИСТАНЕ

Государственный Университет Ташкент

Независимый исследователь (PhD)

Файзуллоев Мирсаид Шухратович

Аннотация В данной статье органами налоговой службы проведено исследование путей совершенствования методологической основы налогового контроля и налоговых проверок и оценки их эффективности, в рамках исследования сформированы выводы и предложения.

Ключевые слова: налог, бюджетная политика, бюджет, налоговое администрирование, финансовый контроль, налоговые проверки, камеральный контроль, налоговая проверка, международные стандарты аудита, нормативный анализ, налоговые поступления, налоговые льготы, налоговая ставка.

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE FOREIGN EXPERIENCE OF
ORGANIZING TAX CONTROL INSPECTIONS IN UZBEKISTAN

State University Tashkent

Independent Researcher (PhD)

Faizulloev Mirsaid Shukhratovich

Annotation In this article, research was conducted by the tax service authorities on ways to improve the methodological basis of tax control and tax audits and evaluate their effectiveness, and conclusions and suggestions were formed within the

framework of the research.

Keywords: tax, budget policy, budget, tax administration, financial control, tax audits, cameral control, tax audit, international auditing standards, regulatory analysis, tax revenues, tax incentives, tax rate.

Кириш Жаҳоннинг аксарият давлатларида давлат бюджетига белгиланган (режалаштирилган) солиқ тушумларининг бир маромда келиб тушишини таъминлаш, солиқ қарздорлигини муваффақиятли ундириш механизмига асосланган солиқ назоратини самарали ташкил этиш йўллари аниқлашга бағишланган илмий тадқиқотлар амалга оширилмоқда. Солиқ назорати самарадорлигини баҳолашнинг илмий-услубий асосларини такомиллаштириш, солиқ назорати ва унинг шакли бўлган солиқ текширувларининг концептуал хусусиятларини очиб бериш, уларнинг самарали замонавий усул ва воситаларини жорий этиш, солиқ текширувларини ўтказиш бўйича илғор хорижий тажрибаларни миллий солиқ тизимига татбиқ этиш кабилар бу борадаги илмий-тадқиқот ишларининг устувор йўналишларидан ҳисобланади.

Мавзуга оид адабиётлар таҳлили:

С.Мирошник (2017) солиқ назоратига оид илмий тадқиқотларида солиқ назоратига муаллифлик таърифини беради: “солиқ назорати - бу ваколатли давлат органларининг хўжалик субъектлар томонидан солиқ ва ҳуқуқий тартибга солишнинг бажарилишига ҳуқуқий баҳо бериш, ҳуқуқбузарликларга чек қўйиш, фуқароларнинг фискал манфаатларини бузувчи шахсларни жавобгарликка тортишда ифодаланган фаолияти” дир.

Л.И.Кофлер Ю.П.Кашириналар (2017) солиқ назоратини солиқ тизими фаолиятининг муҳим шарти солиқ текширувлари орқали амалга ошириладиган самарали механизм деб ҳисоблайди. Ушбу олимларнинг ёндошувида “солиқ текшируви солиқ органининг солиқлар ва бюджетга бошқа мажбурий тўловларнинг тўғри ҳисобланиши, ўз вақтида ва тўлиқ тўланиши (ўтказилиши) устидан назорат ҳаракати, бу жараёнда солиқ назорати натижасида олинган ҳақиқий маълумотлар солиқ органларига тақдим этилган солиқ декларацияси маълумотлари билан таққосланадиган иқтисодий механизмдир”.

Н.Шестакованинг (2018) илмий қарашлари бу борада анчайин ўз аҳамиятига эга. Ушбу олим солиқ назоратига таъриф бериб уни: “солиқ интизомига риоя этилишини текшириш, солиқ ҳуқуқбузарликларининг максимал сонини аниқлаш ва профилактика чораларини кўриш имконини берувчи техника ва усулларни ўз ичига олган солиқ қонунчилигининг бажарилишини назорат қилиш соҳасидаги ваколатли давлат органларининг махсус, профилли ҳаракатлари мажмуидир”.

Россиялик олимлар Н.А.Филиппова ва Д.Ю.Макевнина (2018) кенг маънода солиқ назоратини Россия Федерациясининг самарали молиявий сиёсати ва иқтисодий хавфсизлигини таъминлашга, солиқ тўловчиларнинг ҳуқуқлари ва давлатнинг қонуний талаблари ўртасидаги мувозанатга эришишга қаратилган

давлат томонидан тартибга солиш чоралари тизимининг ажралмас қисми сифатида белгилайди.

М.Садчиков (2010) “солиқ текшируви солиқ назоратининг асосий шакли бўлиб, солиқлар ва йиғимлар тўғрисидаги қонун ҳужжатларига риоя этилишини назорат қилиш бўйича ваколатли органларнинг процессуал ҳаракатлари мажмуидан иборат ва у текшириляётган шахсларнинг ҳисобот маълумотларини, солиқ органларининг қарорларини солиқ тўловчилар, йиғимлар тўловчилар ва солиқ агентларининг молиявий-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий ҳолати билан таққослаш йўли билан амалга оширилади” деб ҳисоблайди.

Солиқ аудитининг муҳимлигини Барсулая (2019) қуйидагича ифодаляйди: ҳозирги вақтда аудиторлик хизмати турлари ичида солиқ аудитига кўпроқ эҳтиёж туғилмоқда. Экспертларнинг баҳолашича Россия аудиторлик компаниялари тушумининг 30 фоизи солиқ аудитига тўғри келмоқда.

Бу тўғрида Аренс ва Лоббеклар (1995) қуйидагиларни ёзишган: “Солиқ тўловчиларни федерал солиқ қонунларига риоя қилишини, солиқ декларацияларни текшириш учун ҳукумат аудиторлар ёллайди. Солиқ қонунчилиги жуда мураккаб бўлиб, солиқларни текшириш бўйича аудитордан чуқур билимларга эга бўлишликни талаб этиляди”.

Иқтисодчи олимлардан Шеремет ва Суйслар (2005) солиқ аудитига «солиқ аудити - бу солиқларни тўғри ва тўлиқ ҳисобланиши ва тўланиши, солиқ сиёсатига риоя қилинишини аудиторлик текширишидир» дея таъриф беради.

Таҳлил ва натижалар муҳокамаси

Ўзбекистон солиқ тизимида солиқ назоратини амалга оширилиш механизмларини бошқа давлатлар билан қиёсий таҳлил қилинганда, хориж давлатлари тажрибасида кўпроқ Россия Федерациясидаги механизмларга анча ўхшашлигини кўриш мумкин. Россия Федерациясида солиқ назорати чоратдбирлари солиқлар, йиғимлар, суғурта бадалларининг солиқ тўловчилар томонидан солиқлар ва йиғимлар тўғрисидаги қонун ҳужжатларига риоя этилишини назорат қилиш бўйича солиқ органларининг қонунчиликда назарда тутилган фаолияти шакллари бўйича ваколатли органларнинг махсус иқтисодий фаолияти тушуниляди. Худди республикамиздаги тартибга ўхшаш ҳолда Россия Федерациясида ҳам солиқ назорати камерал ва сайёр солиқ текширувлари тарзида ўтказиляди.

Россия Федерациясида Солиқ кодексининг 82-89 моддалари мазмунига кўра, камерал солиқ текшируви солиқ декларацияси ва солиқ тўловчи мустақил равишда солиқ органига тақдим этган ҳужжатлар, шунингдек солиқ органида мавжуд бўлган ҳужжатлар асосида солиқлар ва йиғимлар тўғрисидаги қонун ҳужжатларига риоя этилишини текшириш бўлса, сайёр солиқ текшируви эса, солиқ органи раҳбарининг (раҳбар ўринбосарининг) қарори асосида солиқ тўловчининг худудида (биносида) жойида ўтказилядиган назорат тадбирлари тушуниляди.

Россияда ваколатли (асосан солиқ хизмат органи) органларнинг солиқлар ва йиғимлар тўғрисидаги қонун ҳужжатларига риоя этилишини назорат қилиш фаолиятига асосланган солиқ назорати механизми солиқ органининг "мансабдор шахслари томонидан ўз ваколатлари доирасида солиқ текширувларини ўтказиш, солиқ тўловчилардан, солиқ агентларидан ва йиғим тўловчилардан, суғурта бадаллари тўловчилардан тушунтиришлар олиш, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот маълумотларини текшириш, даромад (фойда) олиш учун фойдаланиладиган бинолар ва ҳудудларни текшириш йўли билан амалга оширилади”.

Россия Федерациясида солиқ назоратини ўтказишда солиқ қонунчилигига кўра, солиқ органлари, божхона органлари, ички ишлар органлари, тергов органлари ва Россия Федерацияси давлат бюджетдан ташқари жамғармаларини бошқариш органлари ўзаро келишувда белгиланган тартибда солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларини бузганлик тўғрисида ўзларида мавжуд бўлган материаллар тўғрисида бир-бирларини хабардор қилиш, йиғимлар ва солиқ жиноятлари, уларнинг олдини олиш бўйича кўрилаётган чора-тадбирлар тўғрисида, улар ўтказётган солиқ текширувлари тўғрисида, шунингдек ўз зиммаларига юкланган вазифаларни бажариш мақсадида бошқа зарур маълумотлар билан алмашиш” тартибда амалга ошириб боради.

Шунингдек, бу каби ваколатли органларнинг Россия Федерацияси Конституцияси, халқаро шартномалар қоидаларини бузган ҳолда олинган солиқ тўловчи (бож тўловчи, суғурта бадаллари тўловчи, солиқ агенти) тўғрисидаги маълумотларни тўплаш, сақлаш, фойдаланиш ва тарқатишга йўл қўймаслиги ҳамда бошқа шахсларнинг касбий сирини ташкил этувчи маълумотларнинг, хусусан, адвокатнинг сирини, аудиторлик сирини сақланишини таъминлаши қатъий белгилаб қўйилган (Россия Федерацияси Солиқ кодекси 82 моддаси).

Ўз навбатида Ўзбекистон ва Россияда камерал солиқ текширувининг мазмуни ва ўтказилиш тартибини солиштирадиган бўлсак, Россия Федерациясида ҳам камерал солиқ текшируви солиқ декларацияси (ҳисоб-китоблари) ёки қонунда кўрсатилган ариза, солиқ тўловчи томонидан тақдим этилган ҳужжатлар, шунингдек, бошқа ҳужжатлар асосида солиқ органининг жойлашган жойида ўтказиладиган, айнан ушбу тартиб Ўзбекистон солиқ тизимида ҳам деярли шундай тартибга асосан ўтказилади. Шунингдек, солиқ текширувининг ушбу тури солиқ органининг ваколатли мансабдор шахслари томонидан ўз хизмат вазифаларига мувофиқ солиқ тўловчи солиқ декларацияси (ҳисоб-китоби) тақдим этилган кундан эътиборан уч ой ичида, , солиқ органида рўйхатдан ўтган хорижий ташкилот томонидан қўшилган қиймат солиғи бўйича солиқ декларацияси тақдим этилган кундан бошлаб олти ой ичида солиқ органи раҳбарининг махсус қарорисиз ўтказилиши мумкин.

Бироқ, Федерал қонунларга мувофиқ тақдим этилган махсус декларация, ҳужжатлар ва маълумотларга илова қилинган, шунингдек, кўрсатилган махсус декларация ва ҳужжатларда мавжуд бўлган маълумотлар солиқ текширувини

ўтказиш учун асос бўлмайди. Модомики, агар солиқ органида мавжуд бўлган ҳужжатлар (маълумотлар) бўйича камерал солиқ текшируви тугагунга қадар солиқ тўловчи солиқ декларациясини тақдим этса, камерал солиқ текшируви тугатилган ҳолда, бунинг асосида янги камерал солиқ текшируви бошланиши мумкин.

Россия Федерацияси қонунчилигига кўра, солиқ назоратининг яна бир кенг тарқалган шаклларида бири бу сайёр солиқ текшируви бўлиб, солиқ тўловчининг ҳудудида (биносида) жойида ўтказилади уни ўтказиш тартиби Ўзбекистондаги тартибга ўхшаш тарзида солиқ тўловчига нисбатан солиқ назорати чора-тадбирларини ўтказишда солиқ органига тугатилган камерал солиқ текшируви доирасида олинган ҳужжатлар (маълумотлар)дан фойдаланиши мумкин. Сайёр солиқ текширувининг бу мамлакатдаги ўзига хос хусусиятларидан бири шуки, “агар солиқ тўловчи жойида солиқ текширувини ўтказиш учун биноларни тақдим эта олмаса, солиқ текшируви солиқ органи жойлашган жойда, солиқ тўловчилар - чет эл ташкилотлари жойида, Россия Федерациясининг солиқ резидентлари деб тан олинган - бундай ташкилотнинг алоҳида бўлинмаси жойлашган жойда солиқ текшируви ўтказилиши мумкин” .

Аммо, бир солиқ тўловчига нисбатан солиқ текшируви бир ёки бир нечта солиқлар бўйича, ўтказилиши мумки бўлса, солиқ органлари бир хил солиқлар бўйича бир хил давр учун икки ёки ундан ортиқ солиқ текширувларини ўтказишга ҳақли эмас ҳисобланади. Ўз навбатида солиқ органлари бир календарь йил давомида битта солиқ тўловчига нисбатан икки мартадан ортиқ солиқ текширувини ўтказишга ҳақли эмас, бироқ, солиқлар ва йиғимлар соҳасида назорат ва назорат қилиш бўйича ваколатли федерал ижроия органи раҳбари томонидан тасдиқланган ҳоллар бундан мустасно ҳисобланади.

Солиқ назорати (текшируви)ни ташкил этилишини европа мамлакатлари тажрибасини ҳам таққосий таҳлил қиладиган бўлсак, бунда Франция тажрибаси бир томондан Россия тажрибасига анча яқин бўлса, ўз навбатида Ўзбекистон солиқ тизимидаги тартибларга ҳам ўхшаш ҳисобланади. Францияда ҳам солиқ қонунчилиги Солиқ кодексида мужассам бўлиб, солиқ назоратини ташкил этиш ва ўтказишнинг асосий ҳуқуқий манбаси ҳам Солиқ кодекси саналади.

Франция Солиқ кодексида кўзда тутилганидек, солиқ текширувларни амалга ошириш “ҳар бир бўлимда (солиқ хизмати) ташкил этилган солиқ марказлари томонидан солиқ тўловчиларга билдиришномалар юбориш, агарда улар томонидан декларациялар ихтиёрий равишда тақдим этилган (жисмоний шахслар томонидан, уларнинг даромадлари миқдоридан қатъий назар тақдим этиладиган декларация) ҳолда уларни таҳлил қилиш асосида олиб борилади.

Францияда солиқ назорати икки хил шаклда камерал ва сайёр тарзда амалга оширилади. Солиқ хизмати органларида солиқ тўловчиларнинг ўзлари топширган ва бошқа ташқи манбалар асосида маълумотлар базасида мавжуд бўлган маълумотлар декларацияда кўрсатилган маълумотлар билан

таққосланади, бунда номувофикликлар аниқланиб, солиқ тўловчилардан худди биздаги сингари тушунтиришлар сўралади, ўз навбатида солиқ тўловчилар белгиланган тартибда қўшимча ҳисобот (маълумот) топширади ёки бошқача тарзда тушунтиришлар беришга мажбур бўлади.

Солиқ тўловчиларнинг берган тушунтиришлари талаб даражасида бўлмаса, солиқ органи талабига жавоб бермаса, у ҳолда солиқ органи қўшимча солиқларни талаб қилиши ёки солиқ назоратини кучайтириш учун бошқа ваколатли органларга муурожаат қилиши мумкин бўлади.

Францияда солиқ текширувини амалга ошириш учун солиқ органи томонидан солиқ тўловчиларни бу ҳақда Россия ва Ўзбекистондан фарқли равишда камида саккиз кун олдин огоҳлантиради (Ўзбекистонда ўн кун олдин). Мабодо солиқ тўловчиларнинг солиқ тўлашдан бўйин товлаш ҳолатлари билан боғлиқ маълумотлар аниқланса, бу ҳақда аниқ маълумотлар келиб тушса, у ҳолда солиқ тўловчига огоҳлантиришсиз солиқ назоратини ўтказиш мумкин. Солиқ текширувларида материалларни кўриб чиқиш аввалги уч йилги даврларни қамраб олади.

Францияда солиқ текширувлари фаолияти солиқ текширувига тортилган корхонани танлаш Ўзбекистондаги тартибга ўхшаган ҳолда кўплаб мезонлар бўйича солиқ тўловчиларнинг фаолиятини сегментлаш асосида рискларни таҳлил қилиш асосида амалга оширилади. Бунда дастлаб потенциал солиқ қонунбузарликларни содир қилишга мойил кўрсаткичларга эга корхоналар солиқ текширишга номзод сифатида танлаб олинади ва бу камерал солиқ текширувига, зарур ҳолларда эса, сайёр солиқ текширувини ўтказишга асос бўлади. Бу ерда солиқ текширувлари ўтказиш муддати агар солиқ тўловчи кичик корхона мақомига эга бўлса, уч ойдан ортиқ бўлмаган муддатда ўтказилса, йирик солиқ тўловчилар бўйича эса, муддат белгиланмайди, жисмоний шахсларни текшириш муддати 12 ойдан ошмаслиги лозим бўлади.

Хулоса ва таклифлар:

2024 йил 1 январдан бошлаб солиқ имтиёзларини қўллаётган солиқ тўловчилар томонидан солиқ базасини яшириш фактлари аниқланган тақдирда, улар томонидан қўлланиладиган солиқ имтиёзлари тўхтатилиб, қонунчиликда белгиланган молиявий жарималар қўллаш тартиби жорий қилиш зарур. Чунки жорий йилнинг 6 ойи давомида солиқ имтиёзларидан тақдим қилинган 5,2 минг нафар солиқ тўловчиларда солиқ солиш базасини яширилиши юзасидан сайёр солиқ текширувлари ва камерал солиқ текширувлари ўтказилди. Мазкур солиқ тўловчилар 488,6 млрд. сўмлик солиқ имтиёзларидан фойдаланганлар.

Солиқ тўловчиларнинг ҳуқуқни суиистеъмол қилиш аломатларига эга бўлган қалбаки (кўзбўямачилик учун тузилган) битимлар тузиш орқали айрим операцияларни ёки операциялар кетма-кетлигини амалга ошириш фактлари аниқланган тақдирда, солиқ текширувлари солиқ тўловчини хабардор қилмасдан ўтказиш тартиби белгилаш. Масалан, бундай солиқ тўловчилар солиқ

текширувлари ва кўшимча солиқларни тўлашдан қочиш мақсадида манзиллини ўзгартиради ёки қайта ташкил этилади. Шу муносабат билан солиқ назорати ўз самарасини йўқотади. 2022 йилда 396 та солиқ тўловчилар 1 трлн. ҚҚС суммасини тўламасдан 8 трлн. сўмлик шубҳали операцияларни амалга оширганлар.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. Мирошник Светлана Валентиновна и др. Актуальные вопросы правового обеспечения налогового контроля. Теория и практика общественного развития (2015, № 19).
2. Кофлер Л.И., Каширина Ю.П. Налоговые проверки: виды, порядок проведения и оформления результатов. Территория науки. 2017. № 1.
3. Шестакова Н.Н. Налоговые проверки в системе налогового контроля. Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. 2018. №1.
4. Садчиков Михаил Николаевич. Камеральные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Саратов 2010.
5. 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.
6. Аренс А., Лоббек Ж. (1995) Audit. – М.: Финансы и статистика. s.12-14. (Ahrens A., Lobbeck J. (1995) Audit. - М.: Finance and statistics. p.12-14.)
7. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси- Тошкент: Гафур Гулом нашриёт уйи 2020.- 640 б.
8. М.Ш.Файзуллоев (2023) Солиқ назоратини амалга оширишда солиқ текширувларининг замонавий усулларида фойдаланиш истиқболлари. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертацияси автореферати. Б. 14-16.
9. U Normurzaev .Analiz effektivnosti nalogovyx lgot i preferensiy v podderjke opredelennykh sektorov s selyu dalneyshego povysheniya investitsionnoy privlekatelnosti v Uzbekistane- Ekonomika i obrazovanie,(6), 2021
10. Нормурзаев, (2021). У. Анализ эффективности налоговых льгот и преференций в поддержке определенных секторов с целью дальнейшего повышения инвестиционной привлекательности в Узбекистане. Экономика и образование,(6) (2021): 82-86.
11. Нормурзаев, У. (2023). Мамлакатимизда солиқ тизимида амалга оширилган ислохотлар таҳлили. Iqtisodiy Taraqqiyot Va Tahlil, 1(4), 177–183. <https://doi.org/10.60078/2992-877X-2023-vol1-iss4-pp177-183>.
12. Normurzaev, U. (2021). O‘zbekistonda investitsion jozibadorlikni yanada yaxshilash maqsadida ayrim sohalarni qo‘llab-quvvatlashda berilayotgan soliq imtiyoz va preferensiyalarining samaradorlik tahlili. Iqtisodiyot Va ta’lim, (6), 82–86. https://doi.org/10.55439/ECED/vol_iss6/a285
13. Нормурзаев, У. (2021). Способы использования эффективных методов путем предоставления налоговых льгот для поддержки предпринимателей. Экономика И Образование, (3), 91–95. извлечено от https://inlibrary.uz/index.php/economy_education/article/view/7191