

**ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ЮРИДИК УНИВЕРСИТЕТИ ҲУЗУРИДАГИ
ИЛМий ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ DSc.07/30.12.2019.YU.22.02
РАҚАМЛИ ИЛМий КЕНГАШ**

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ЮРИДИК УНИВЕРСИТЕТИ

НОРМАТОВ БЕКЗОД АКРАМ ЎҒЛИ

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИДА СОЛИҚ ТЕКШИРУВЛАРИНИ
ХУҚУҚИЙ ТАРТИБГА СОЛИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**12.00.02 – Конституциявий ҳуқуқ. Маъмурий ҳуқуқ.
Молия ва божхона ҳуқуқи**

**юримдик фанлар бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ**

Тошкент–2020

Фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати мундарижаси

Оглавление автореферата диссертации доктора философии (PhD)

Content of the abstract of the dissertation of the Doctor of Philosophy (PhD)

Норматов Бекзод Акрам ўғли

Ўзбекистон Республикасида солиқ текширувларини ҳуқуқий тартибга солишни такомиллаштириш.....3

Норматов Бекзод Акрам ўғли

Совершенствование правового регулирования налоговых проверок в Республике Узбекистан.....23

Normatov Bekzod Akram o`gli

Improving the legal regulation of tax audits in the Republic of Uzbekistan.....45

Эълон қилинган илмий ишлар рўйхати

Список опубликованных научных работ

List of published scientific works.....49

**ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ЮРИДИК УНИВЕРСИТЕТИ ҲУЗУРИДАГИ
ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ DSc.07/30.12.2019.YU.22.02
РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ЮРИДИК УНИВЕРСИТЕТИ

НОРМАТОВ БЕКЗОД АКРАМ ЎҒЛИ

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИДА СОЛИҚ ТЕКШИРУВЛАРИНИ
ҲУҚУҚИЙ ТАРТИБГА СОЛИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**12.00.02 – Конституциявий ҳуқуқ. Маъмурий ҳуқуқ.
Молия ва божхона ҳуқуқи**

**юримдик фанлар бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ**

Тошкент–2020

Фалсафа доктори (PhD) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестацияси комиссиясида В2019.3.PhD/Үу295 рақам билан рўйхатга олинган.

Докторлик диссертацияси Тошкент давлат юридик университетида бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (ўзбек, рус, инглиз, (резюме)) Илмий кенгашнинг веб-саҳифасида (<https://tsul.uz/uz/fan/avtoreferatlar>) ва «ZiyoNET» Ахборот таълим порталида (www.ziyounet.uz) жойлаштирилган.

Илмий раҳбар:

Ли Адик
юридик фанлар номзоди, доцент

Расмий оппонентлар:

Рўзметов Хайрулло Ибадуллаевич
юридик фанлар доктори

Хожиев Эркин Туйғунович
юридик фанлар номзоди, доцент

Етакчи ташкилот:

**Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги
қошидаги Юристлар малакасини ошириш
маркази**

Диссертация ҳимояси Тошкент давлат юридик университети ҳузуридаги Илмий даражалар берувчи DSc.07/30.12.2019.Үу.22.02 рақамли илмий кенгашнинг 2021 йил 22 январдаги мажлисида бўлиб ўтади (Манзил: 100047, Тошкент шаҳар, Сайилгоҳ кўчаси, 35-уй. Тел.: (99871) 233-66-36; факс: (99871) 233-37-48, e-mail: info@tsul.uz).

Диссертация билан Тошкент давлат юридик университети Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (945-рақами билан рўйхатга олинган). (Манзил: 100047, Тошкент шаҳар, Сайилгоҳ кўчаси, 35-уй. Тел.: (99871) 233-66-36).

Диссертация автореферати 2021 йил «8» январда тарқатилди.
(2021 йил «8» январдаги 12-рақамли реестр баённомаси).

Р.Р.Хакимов

Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш раиси, юридик фанлар доктори, профессор

И.Р.Беков

Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш котиби, юридик фанлар номзоди, профессор в.б.

М.А.Ахмедшаева

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш ҳузуридаги Илмий семинар раиси, юридик фанлар доктори, профессор

КИРИШ(Фалсафа доктори (PhD) диссертация аннотацияси)

Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати. Дунёда иктисодий эркинликни таъминлаш орқали давлатнинг бюджет даромадларини барқарорлаштириш ҳамда солиқ назоратининг замонавий воситаларини қўллаш орқали бюджет интизомини таъминлаш тобора муҳим аҳамият касб этмоқда. Давлатнинг ўз функциясини нормал амалга оширишида бюджет даромадининг асосий манбаи бўлмиш солиқ тушумларининг ўрни муҳим ҳисобланади. The Heritage Foundation халқаро тадқиқот институтининг 2020 йилги таҳлил натижаларига кўра Ўзбекистон Республикаси иктисодий эркинлик индекси бўйича дунёда 114-ўринни эгаллади, хусусан бу индекс бўйича Қозоғистон 39, Қирғизистон 81, Тожикистон 155, Туркменистон 170, Эстония 10, Литва 16, Грузия 12, Латвия 32, Арманистон 34, Россия 94, Молдавия 87, Беларусь Республикаси 88, Озарбайжон 44, Украина 134-ўринларни эгаллаган¹. Эътиборлиси, Жаҳон банкининг Doing Business-2020 индексининг солиққа тортиш рейтингда Ўзбекистон Республикаси 69-ўринни эгаллади². Ушбу кўрсаткичлар солиқ назоратининг замонавий воситаларини қўллаш орқали бюджет интизомини таъминлаш, солиқ текширувлари соҳасидаги қонунчиликни янада такомиллаштиришга алоҳида эътибор қаратиш зарурати мавжудлигидан далолат беради.

Жаҳонда солиқларни ўз вақтида ва тўлиқ бюджетга йўналтиришнинг замонавий воситаларини қўллаш орқали давлатнинг молиявий ва бюджет манфаатларини таъминлашга қаратилган инновацион лойиҳаларни жорий қилишга кенг аҳамият берилмоқда, жумладан солиқ тўловчиларнинг ихтиёрий солиқ интизомини рағбатлантириш, солиқ тўловчиларнинг фаолиятини риск бошқарув тизими (Risk-management system) орқали баҳолаш ҳамда тадбиркорлик ва инвестициявий муҳитнинг ривожланишини таъминлашда солиқ текширувларини солиқ тўловчиларнинг риск даражасидан келиб чиқиб амалга ошириш масаласига алоҳида тадқиқот йўналиши сифатида эътибор қаратилмоқда.

Мамлакатимизда тадбиркорлик ва инвестициявий муҳитни ривожлантиришда, аввало солиқ тизими ва сиёсатини такомиллаштириш юзасидан комплекс чора-тадбирлар амалга оширилмоқда. Шу боисдан «иктисодиётни ривожлантириш ва либераллаштиришнинг устувор йўналишларига кўра солиқ юкини камайтириш ва солиққа тортиш тизимини соддалаштириш сиёсатини давом эттириш, солиқ маъмуриятчилигини такомиллаштириш ва тегишли рағбатлантирувчи чораларни кенгайтириш асосий вазифалардан бири сифатида белгиланган»³. Шу нуқтаи назардан, Ўзбекистон Республикасида солиқ текширувларини ҳуқуқий тартибга солиш мавзусида илмий тадқиқот ишини олиб бориш зарурати мавжуд.

¹ Terry Miller, Anthony B.Kim, James M.Roberts. 2020 index of Economic Freedom. The Heritage Foundation. 2020 by The Heritage Foundation 214 Massachusetts Ave., NE Washington, DC 20002 (202) 546-4400 | heritage.org. United States of America. ISBN: 978-0-89195-300-5

² <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/uzbekistan/UZB.pdf>

³ Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сон «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида»ги Фармони // Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 6-сон, 70-модда, 11.12.2019 й., 06/19/5892/4134-сон

«Солиқ маъмуриятчилигини тубдан такомиллаштириш, солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни йиғилувчанлигини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги ПФ–5116-сон (2017), «Ўзбекистон Республикасининг солиқ сиёсатини такомиллаштириш концепцияси тўғрисида»ги ПФ–5468-сон (2018), «Тадбиркорлик субъектларининг ҳуқуқлари ва қонуний манфаатларини ҳимоя қилиш тизимини янада такомиллаштириш тўғрисида»ги ПФ–5490-сон (2018), Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодекси (2019), «Ўзбекистон Республикасининг солиқ сиёсатини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги ПФ–5837-сон (2019), «Яширин иқтисодиётни қисқартириш ва солиқ органлари фаолияти самарадорлигини ошириш бўйича ташкилий чора-тадбирлар тўғрисида»ги ПФ–6098-сон (2020) фармонлари ва бошқа соҳага оид норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда белгиланган вазифаларни амалга оширишга мазкур диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги. Мазкур тадқиқот республика фан ва технологиялар ривожланишининг I. «Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ва маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналишига мос келади.

Муаммонинг ўрганилганлик даражаси. Мамлакатимизда солиқ ҳуқуқининг турли институтлари, хусусан солиқ текширувларининг айрим жиҳатлари кўпгина олимлар томонидан ўрганилган. Хусусан, А.Ли, Л.Хван, Е.Каньязов, Э.Хожиев, И.Эргашев, И.Турабоев, Ф.Исаева, Ж.Урмонов, Ф.Мирзаев, А.Хамидов, Н.Ашурова, А.Тагаев, Ф.Хошимов, Ғ.Рўзиев, К.Хотамов, Б.Тошмуродова, З.Қурбонов, Р.Муминов, Б.Султоновлар томонидан солиқлар, солиқ органлари ва солиқ маъмуриятчилиги масалалари тадқиқ этилган.

МДХ мамлакатларида солиқ текшируви институти тадқиқот объекти сифатида кўпгина олимлар томонидан ўрганилган. Хусусан, С.Шорников, О.Миронова, Е.Пузырева, Ю.Крохина, М.Садчиков, Т.Курбатов, В.Гудимов, Н.Козлов, А.Тедеев, А.Селиванов, А.Шаров, Д.Черник, О.Турчина, А.Лобанов, А.Полтева, В.Семенихин, Г.Омуркожоева, М.Подолько, С.Берестовой, Е.Адвокатова, А.Хафизова, А.Цвилий-Букланова, Т.Ефремова, Е.Маградзе ва бошқа олимларнинг тадқиқот ишларида солиқ текширувларининг юридик ва иқтисодий асослари таҳлил қилинган.

Солиқ ҳуқуқи институтлари тадқиқот объекти сифатида кўпгина хорижий олимлар томонидан, хусусан David John Hoey, Martine Meunier, Lidija Hauptman, Miodrag Todorovic, Edmund Biber, Satoru Araki, Appelgren Leif, Arturo Jacobs, Rosemarie A. Rhines, Marhaini Mahmood, Csilla Tamás Czinege, Rafal Lipniewicz томонидан ўрганилган¹. Шунга қарамасдан, Ўзбекистон Республикасида солиқ сиёсатини такомиллаштириш масалаларидан келиб чиқиб, солиқ текширувлари алоҳида тадқиқот объекти сифатида тадқиқ қилинмаганлиги ушбу мавзуда илмий тадқиқот олиб бориш заруратини келтириб чиқаради.

Диссертация тадқиқотининг диссертация бажарилган олий таълим ёки илмий-тадқиқот муассасасининг илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги. Диссертация мавзуси Тошкент давлат юридик университетининг

¹ Мазкур олимларнинг илмий ишлари диссертация ишининг фойдаланилган адабиётлар рўйхатида берилган.

илмий-тадқиқот ишлари режасига киритилиб, илмий тадқиқотларнинг устувор йўналишлари доирасида амалга оширилган.

Тадқиқотнинг мақсади Ўзбекистон Республикасида солиқ текширувларини ҳуқуқий тартибга солишнинг илмий-назарий, амалий ва қонунчилик муаммоларини тизимли ўрганиш асосида таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

Тадқиқотнинг вазифалари:

солиқ текширувининг юридик табиатини таҳлил қилиш орқали унинг тушунчаси ва мақсадини ишлаб чиқиш ҳамда солиқ текширувининг вазифалари ва принципларини таҳлил қилиш;

солиқ текширувларига оид қонунчиликни таҳлил қилиш орқали қонунчиликдаги муаммоларни аниқлаш;

солиқ текшируви турлари ва шакллари ўрганиш орқали қонунчиликдаги муаммоларни аниқлаш ва қонунчиликни такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

камерал солиқ текширувига оид нормаларни илмий-амалий таҳлил қилиш ва хорижий давлатлар қонунчилиги билан қиёслаш орқали уни ҳуқуқий тартибга солишни такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

сайёр солиқ текширувига оид нормаларни илмий-амалий таҳлил қилиш ва хорижий давлатлар қонунчилиги билан қиёслаш орқали уни ҳуқуқий тартибга солишни такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

солиқ текширувларида риск бошқарув тизимининг назарий ва ҳуқуқий асосларини таҳлил қилиш ҳамда уни солиқ текшируви тизимига жорий этиш ва қўллаш самарадорлигини оширишга қаратилган таклифлар ишлаб чиқиш;

Ўзбекистонда солиқ текширувларининг ҳуқуқий механизмларини такомиллаштириш йўналишлари бўйича илмий-амалий таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқиш.

Тадқиқотнинг объекти Ўзбекистонда солиқ текширувлари ва уларни ўтказиш билан боғлиқ ҳуқуқий муносабатлар тизими ҳисобланади.

Тадқиқотнинг предмети Ўзбекистонда солиқ текширувларини ташкилий-ҳуқуқий асосларини тартибга солувчи норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар, ҳуқуқни қўллаш амалиёти, хорижий мамлакатлар қонунчилиги ва амалиёти ҳамда солиқ ҳуқуқида мавжуд бўлган концептуал ёндашувлар, илмий-назарий қарашлар ва ҳуқуқий категориялар ҳисобланади.

Тадқиқотнинг усуллари. Тадқиқот олиб боришда тарихий, тизимли-тузилмавий, қиёсий-ҳуқуқий, мантикий, социологик, илмий манбаларни комплекс тадқиқ этиш, индукция, дедукция ва статистик маълумотлар таҳлили каби усуллар қўлланилган.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги куйидагилардан иборат:

камерал солиқ текширувининг доираси солиқ тўловчи томонидан тақдим этилган солиқ ҳисоботлари ва солиқ тўловчининг фаолияти тўғрисида солиқ органида мавжуд маълумотларни ўрганиш ва таҳлил қилиш йўли билан чегараланиши лозимлиги асослаб берилган;

камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисидаги битта буйруқ асосида битта солиқ тўловчи текширувдан ўтказилиши зарурлиги асосланган;

солиқ аудитини ўтказиш тўғрисидаги буйруқда солиқ аудитининг мақсадини аниқлаштириш, хусусан текшириладиган солиқ даврида барча солиқлар ва йиғимлар ёки айрим солиқ турини кўрсатиш лозимлиги асослаб берилган;

солиқ аудитини ўтказиш чоғида солиқ органига маълум бўлмаган янги ҳолатлар доирасига солиқ тўлашдан бўйин товлаш ҳамда солиқ тўловчи томонидан солиқ аудити ўтказилган даврлар учун солиқлар ва йиғимлар суммасининг камайишини назарда тутувчи аниқлаштирилган солиқ ҳисоботлари ҳам кириши зарурлиги асослантилган.

Тадқиқотнинг амалий натижалари қуйидагилардан иборат:

Ўзбекистон Республикасининг 2019 йилдаги Солиқ кодекси ва «Камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисида»ги низомга камерал солиқ текширувларида солиқ тўловчининг ҳудуд ва биноларини кўздан кечириш тадбирини ўтказиш унинг юридик табиатига хос эмаслиги сабабли, мазкур тадбирни чиқариб ташлашга қаратилган таклиф ишлаб чиқилган;

«Камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисида»ги низомга камерал солиқ текшируви предметига тааллуқли масалаларни белгилашга қаратилган таклиф ишлаб чиқилган;

«Солиқ аудитини ўтказиш тўғрисида»ги низомга сайёр солиқ текширувлари даврийлигини солиқ тўловчиларнинг риск даражасидан келиб чиқиб, таснифлаш, хусусан юқори риск – йилда бир марта; ўртача риск – уч йилда бир марта; паст риск – беш йилда бир марта сайёр солиқ текшируви ўтказилишини белгилашга қаратилган таклиф ишлаб чиқилган;

Ўзбекистон Республикасининг 2019 йилдаги Солиқ кодексига риск бошқарув тизимини жорий этиш, хусусан унинг асосий тушунчалари ва риск даражаси мезонларини белгилашга қаратилган таклиф ишлаб чиқилган.

Тадқиқот натижаларининг ишончилиги. Тадқиқот натижалари миллий қонунчилик нормалари, ривожланган давлатлар тажрибаси, қонунни қўллаш амалиёти, сўровнома, эксперт баҳолаш шаклларига асосланган. Статистик маълумотларни таҳлил қилиш натижалари умумлаштирилиб, тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилган. Хулоса, таклиф ва тавсиялар апробациядан ўтказилиб, уларнинг натижалари етакчи миллий ва хорижий нашрларда эълон қилинган. Олинган натижалар ваколатли ташкилотлар томонидан тасдиқланган ва амалиётга жорий қилинган.

Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти. Тадқиқот натижаларининг илмий аҳамияти ундаги илмий-назарий хулосалар, таклиф ва тавсиялардан келгуси илмий фаолиятда, қонун ижодкорлигида, қонунни қўллаш амалиётида, солиқ қонунчилиги нормаларини шарҳлашда, миллий қонунчиликни такомиллаштириш ҳамда Солиқ ҳуқуқи, Молия ҳуқуқи ва Бизнес ҳуқуқи фанларини илмий-назарий жиҳатдан бойитишга хизмат қилади. Тадқиқот натижаларидан янги илмий тадқиқотлар олиб боришда фойдаланиш мумкин.

Тадқиқот натижаларининг амалий аҳамияти қонун ижодкорлиги фаолиятида, хусусан норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар тайёрлаш ҳамда уларга ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш жараёнида, қонунни қўллаш амалиётини такомиллаштиришда ҳамда олий юридик таълим муассасаларида Солиқ ҳуқуқи, Молия ҳуқуқи ва Бизнес ҳуқуқи фанларини ўқитишда хизмат қилади.

Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши. Тадқиқот иши бўйича олинган илмий натижалардан қуйидагиларда фойдаланилган:

камерал солиқ текшируви тушунчасини белгилаш, хусусан камерал солиқ текшируви солиқ тўловчи томонидан тақдим этилган солиқ ҳисоботларни ва солиқ тўловчининг фаолияти тўғрисида солиқ органида мавжуд бошқа маълумотларни ўрганиш ва таҳлил қилиш йўли билан солиқ органи томонидан ўтказилишига қаратилган таклиф «Камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисида»ги низомнинг 2-бандини ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 6 ноябрдаги 06-34075-сон маълумотномаси). Мазкур таклифнинг амалга оширилиши камерал солиқ текширувининг бошқа солиқ текшируви турларидан фарқли жиҳатларини очиб беришга ҳамда асосий тушунчалар мазмунини бойитишга хизмат қилган;

камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисидаги буйруқни расмийлаштириш тартибини белгилаш, хусусан камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисидаги битта буйруқ асосида битта солиқ тўловчи текширувдан ўтказилиши мумкинлигини белгилашга қаратилган таклиф «Камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисида»ги низомнинг 9-бандини ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 6 ноябрдаги 06-34075-сон маълумотномаси). Мазкур таклифнинг амалга оширилиши камерал солиқ текширувларини асосли ва қонуний ўтказишнинг ҳуқуқий асосларини такомиллаштиришга хизмат қилган;

солиқ аудитини ўтказиш тўғрисидаги буйруқда солиқ аудитининг мақсадини аниқлаштириш, хусусан текшириладиган солиқ даврида барча солиқлар ва йиғимлар ёки айрим солиқ турини кўрсатиш лозимлиги ҳақидаги таклиф «Солиқ аудитини ўтказиш тўғрисида»ги низомнинг 9-бандини ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 6 ноябрдаги 06-34075-сон маълумотномаси). Мазкур таклифнинг амалга оширилиши солиқ текширувларининг даврийлиги ва такрорийлигини ҳамда қонуний ўтказилишини ҳуқуқий тартибга солишни такомиллаштиришга хизмат қилган;

солиқ аудитини ўтказиш чоғида солиқ органига маълум бўлмаган янги ҳолатлар доирасига солиқ тўлашдан бўйин товлаш ҳамда солиқ тўловчи томонидан солиқ аудити ўтказилган даврлар учун солиқлар ва йиғимлар суммасининг камайишини назарда тутувчи аниқлаштирилган солиқ ҳисоботларини тақдим қилиниши асос бўлиши тўғрисидаги таклиф «Солиқ аудитини ўтказиш тўғрисида»ги низомнинг 14-бандини ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 6 ноябрдаги 06-34075-сон маълумотномаси). Мазкур таклифнинг амалга оширилиши солиқ органлари томонидан солиқ текширувларини ўтказиш тартибига риоя қилишни ҳуқуқий тартибга солишни такомиллаштиришга хизмат қилган.

Тадқиқот натижаларининг апробацияси. Мазкур тадқиқот натижалари 6 та илмий анжуманда, жумладан 4 та халқаро ва 2 та республика илмий-амалий анжуманларида муҳокамадан ўтказилган.

Тадқиқот натижаларининг эълон қилинганлиги. Диссертация мавзуси бўйича жами 15 та илмий иш, жумладан 9 илмий мақола (2 та хорижий илмий журналларда) ва тўпламлар таркибида 6 та илмий мақола чоп этилган.

Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми. Диссертация таркиби кириш, учта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат. Диссертациянинг ҳажми 156 бетни ташкил этган.

ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

Диссертациянинг **кириш қисмида** тадқиқот мавзусининг долзарблиги ва зарурати, тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги, тадқиқ қилинаётган муаммонинг ўрганилганлик даражаси, диссертация мавзусини диссертация бажарилган олий таълим ёки илмий-тадқиқот муассасасининг илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги, тадқиқотнинг мақсад ва вазифалари, объекти ва предмети, усуллари, тадқиқотнинг илмий янгилиги ва амалий натижалари, тадқиқот натижаларининг ишончлилиги, тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти, уларнинг жорий қилинганлиги, тадқиқот натижаларининг апробацияси, тадқиқот натижаларининг эълон қилинганлиги, диссертациянинг тузилиши ва ҳажми ёритиб берилган.

Диссертациянинг биринчи боби «**Солиқ текширувларининг назарий-ҳуқуқий асослари**» деб номланиб, унда солиқ текшируви тушунчаси, мақсади, юридик табиати, вазифалари ва принципларининг мазмун-моҳияти, шунингдек мамлакатимизда солиқ текширувларига оид солиқ қонунчилигининг ривожланиш тенденциялари таҳлил қилинган.

Диссертант фикрича, солиқлар иқтисодий категория сифатида ўзи ёлғиз ҳаракат қила олмайди, чунки солиқлар ўз табиатига кўра ихтиёрий тўланмайди, балки давлатнинг маъмурий кучига таянган ҳолда мажбурий ундирилади. Шу нуқтаи назардан, солиқлар юридик инструментларнинг ёрдамига эҳтиёж сезади. Хусусан, солиқлар ваколатли орган томонидан қабул қилинадиган қонунлар орқали жорий этилади ҳамда масъул давлат органининг маъмурий қарори ва ҳаракатлари орқали мажбурий ундирилади.

Тадқиқотчи томонидан солиқ ва солиқ текширувининг юридик табиатига нисбатан миллий олимлар А.Ли, Л.Хван, Ш.Икрамов, И.Хамедов, И.Турабоев, Э.Хожиев, Т.Хожиев, Ж.Урмонов, Е.Канъязов, Н.Ашурова, А.Хамидов, Ф.Мирзаев, хорижий олимлар З.Гасиева, В.Кайтмазов, С.Шорников, М.Todorovich, Г.Айтхожина, Г.Нестеров, Н.Попонов, А.Герзиди, О.Миронова, Appelgren Leif, Edmund Biber, Lidija Hauptman, Satoru Araki, David John Hoyer ва бошқа олимлар томонидан билдирилган нуқтаи назарлар таҳлили асосида солиқ текшируви тушунчаси, мақсади ва унинг юридик табиатига хос хулосалар ишлаб чиқилган.

Тадқиқотчининг фикрича, «солиқ текшируви – солиқ органларининг ваколатли ходими томонидан солиқ тўловчиларнинг (солиқ агенти) солиқ ва йиғимларни бюджетга ўз вақтида ва тўлиқ тулашини таъминлашга қаратилган солиқ назорати тадбирлари йиғиндиси ҳисобланади» деган таърифни илгари суриш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

Диссертант солиқ текширувларининг юридик табиатини тадқиқ этган ҳолда унинг қуйидаги ўзига хос хусусиятларини: *биринчидан* солиқ текшируви жараёнида бир томондан давлат органи – солиқ органи ваколатли ходими ва иккинчи томондан фуқаролик бурчини бажарувчи солиқ тўловчилар – юридик ва жисмоний шахслар иштирок этиши; *иккинчидан*, солиқ текшируви солиқларнинг бюджет тизимига тўлиқ ва ўз вақтида тушишига қаратилган бўлиб, бу жараёнлар йиғимларни ҳам қамраб олиши; *учинчидан*, солиқ текшируви солиқ тўловчиларнинг солиқ ҳисоботлари ва солиқларни (йиғим) ҳисоблашга асос бўлувчи бошқа ҳужжатларни кўздан кечиришга қаратилган бўлиб, бухгалтерия ва молия-хўжалик фаолиятини қамраб олишини кўрсатиб ўтади.

Тадқиқотчи солиқ текширувлари тушунчаси ва унинг юридик табиати солиқ ва йиғим категорияси билан чамбарчас боғлиқ эканлиги, солиқ ёки йиғим турларидаги ўзгаришлар солиқ текширувининг мазмунига таъсир қилиши, масалан амалдаги Солиқ кодексида солиқнинг янги тури – ижтимоий солиқ жорий этилиши солиқ текшируви предмети доирасини кенгайтиргани, шунингдек солиқ текширувларининг қамрови нафақат солиқларни, балки йиғимларни тўғри ҳисобланиши ва тўланишини ҳам назорат қилиши тўғрисидаги фикрни илгари суради.

Тадқиқотчи амалдаги солиқ қонунчилигини таҳлил қилган ҳолда солиқ текшируви мақсадини солиқ тўловчиларнинг солиқ қонунчилигига риоя этиши устидан назорат қилиш билан ифодалаш унинг юридик табиатини тўлиқ очиб бермаслиги, назорат қилиш эса солиқ органларининг вазифаси эканлигини қайд этиб, солиқ текшируви мақсадини солиқ тўловчилар (солиқ агенти) томонидан солиқлар (йиғим) тўғри ва тўлиқ тўланганлигига ишонч ҳосил қилиш ва солиқ интизомига эришиш билан ифодалаш мақсадга мувофиқлигини келтириб ўтади.

Шунингдек, тадқиқотчи ҳуқуқшунос ва иқтисодчи олимларнинг фикрларини таҳлил қилган ҳолда солиқ текшируви вазифаси солиқ органларининг вазифасидан фарқ қилишини қайд этади ва солиқ текшируви вазифалари солиқдан бўйин товлаш ҳолатларини аниқлаш, тўланмаган солиқ ва йиғимларнинг миқдорини бюджет тизимига ундириш, солиқ ҳуқуқбузарликларини олдини олиш ва ҳуқуқбузарлик содир этган шахсни жавобгарликка тортиш ҳамда солиқ қонунчилигига риоя қилиш муҳитини яратишга қаратилганлиги тўғрисида хулосага келган.

Диссертант солиқ текшируви принципларини солиқ текширувларини ташкил этиш, ўтказиш ва натижаларини расмийлаштириш жараёнларини тартибга солувчи қонунчилик нормаларининг асосий қондалари ҳисобланишини қайд этиб, солиқ текшируви принципларини моддий ва процессуал турларга ажратиш мақсадга мувофиқлиги тўғрисида хулосага келган. Хусусан, *моддий-ҳуқуқий принциплар сифатида*: қонунийлик, шаффофлик, коррупциядан холилик, ошкоралик, объективлик, очиқлик, текширув тизимининг ягоналиги ва аниқлиги, текширувнинг ҳудудийлиги; *процессуал-ҳуқуқий принциплар сифатида*: солиқ сирини сақлаш, солиқ тўловчининг айбсизлик презумпцияси, солиқ органининг мустақиллиги, иқтисодий натижадорлик ва самарадорлик, солиқ тўловчи билан ҳамкорлик, солиқ тўловчиларнинг ҳуқуқ ва манфаатлари устунлиги, солиқ текширувлари ўтказишда мансабдор шахснинг ноқонуний ҳаракати натижасида

етказилган зарарни қоплаш, жавобгарликка тортишдан олдин превентив чораларни қўллаш каби принципларни тушуниш лозимлигини қайд этган.

Мазкур боб доирасида муаллиф томонидан Ўзбекистон Республикасида солиқ текширувларига оид солиқ қонунчилиги олти босқичга бўлиб таҳлил қилинган ҳолда ҳар бир даврнинг ўзига хос хусусиятлари ўрганиб чиқилган.

Биринчи босқичда – 1990-1994 йилларда солиқ текшируви ўтказишга ваколатли солиқ органлари тизими ташкил этилгани; иккинчи босқичда – 1994-1997 йилларда солиқ текширувларининг такрор ва ноқонуний ўтказилишини олдини олиш мақсадида мувофиқлаштирувчи кенгаш ташкил этилгани; учинчи босқичда – 1997-2007 йилларда солиқ қонунларини ўзида кодификация қилган Солиқ кодекси қабул қилингани; тўртинчи босқичда – 2007-2016 йилларда янги таҳрирдаги Солиқ кодексига (2007) кўра солиқ текшируви тушунчаси, шакли (молия-хўжалик фаолиятини текшириш ва қисқа муддатли текшириш) ва турлари (режали, режадан ташқари ва муқобил текширув) ва солиқ текширувларининг процессуал тартиби белгилангани; бешинчи босқичда – 2016-2019 йилларда солиқ текширувларининг тадбиркорлик субъектлари фаолиятини текширишларни мувофиқлаштириш бўйича ваколатли орган билан *келишувга кўра* ва *хабардор қилиш* тартибидаги турлари жорий қилингани; олтинчи босқичда – 2019 йилдан ва ҳозирга қадар янги таҳрирдаги Солиқ кодексига (2019) кўра солиқ текшируви турлари сифатида камерал, сайёр ва солиқ аудити белгилангани тўғрисида хулосага келинган.

Тадқиқотчи Ўзбекистон Республикасида 1997, 2007 ва 2019 йилларда солиқ кодексининг янги таҳрирлари қабул қилингани, 1990-2020 йиллар давомида солиқ текширувлари институтига 3 марта концептуал ўзгартиришлар (2016, 2018, 2019 йилларда) киритилгани, шу нуктаи назардан, солиқ интизомига эришишда солиқ қонунчилигининг барқарорлигини таъминлаш муҳим фактор ҳисобланишини алоҳида қайд этади.

Диссертациянинг «**Солиқ текширувларининг ташкилий-ҳуқуқий асослари**» деб номланган иккинчи бобида солиқ текширувларининг классификацияси, камерал солиқ текшируви ва сайёр солиқ текширувининг ташкилий-ҳуқуқий асосларини такомиллаштириш масалалари таҳлил қилинган.

Диссертант томонидан солиқ текшируви бўйича жаҳон моделлари, хусусан Англо-саксон модели (Буюк Британия, Австралия, Янги Зеландия), Романо-герман модели (Германия, Франция, Япония), Аралаш модели (АҚШ, Канада) ва МДХ давлатлари модели таҳлил қилинган ҳолда «солиқ текшируви» тушунчаси хорижий давлатларда «tax audit» тушунчаси билан ифодаланиши қайд этилган, шунингдек жаҳон тажрибасига кўра солиқ текширувлари типик икки турга: камерал солиқ текшируви (desk audit) ва сайёр солиқ текширувига (field audit) бўлиниши тўғрисида хулосага келинган.

Диссертант «tax audit» тушунчаси тўғридан-тўғри таржима қилинганда «солиқ аудити»ни англатиши, амалдаги солиқ қонунчилиги бўйича солиқ текширувлари камерал, сайёр солиқ текшируви ва солиқ аудитига бўлиниши, солиқ текширувининг бир тури сифатида «солиқ аудити»ни белгилаш унинг юридик табиатига хос эмаслигини қайд этиб, мазкур тушунча ўрнига «сайёр солиқ текшируви» тушунчасини, «сайёр солиқ текшируви» тушунчаси ўрнига

«тадбирли солиқ текшируви» тушунчасини қўллаш мақсадга мувофиқлиги тўғрисида хулосага келган.

Диссертант иқтисодчи олимлар К.Хотамов ва З.Курбановларнинг солиқ аудити бўйича тадқиқотларини ўрганган ҳолда солиқ аудити – аудиторлик ташкилотлари томонидан тадбиркорлик субъектларига солиқ қонунчилигига риоя этилишини текшириш бўйича кўрсатиладиган аудиторлик хизматининг бир тури эканлигини қайд этиб, солиқ аудити молиявий категория сифатида аудиторлик хизматини ифодалаш, солиқ текшируви эса солиқ категорияси сифатида солиқ органининг маъмурий функциясини амалга ошириши, деган фикрни илгари суради.

Ўтказилган таҳлиллар асосида солиқ текшируви тури ўз мазмунига кўра текшириш жойи, усули ва объектига нисбатан амалга ошириладиган бир-биридан фарқли белгиларга эга бўлган ҳаракатлар йиғиндиси эканлиги тўғрисида хулосага келинган, шунингдек солиқ текширувларининг тури сифатида камерал ва сайёр солиқ текширувлари намоён бўлиши қайд этилган.

Диссертацияда солиқ текшируви шакли таҳлил қилиниб, солиқ текшируви шакли ўз моҳиятига кўра солиқ текшируви ўтказиладиган объектга нисбатан унинг фаолият йўналиши қамровини ифодаловчи кўрсаткичлар жамланмаси эканлиги қайд этилади, шунингдек солиқ текшируви молия-хўжалик фаолияти билан боғлиқ текшириш (бухгалтерия, молия, статистика, банк) ва молия-хўжалик фаолияти билан боғлиқ бўлмаган текшириш (рўйхатдан ўтганлиги, терминал ва касса аппаратларининг мавжудилиги каби масалалар) шаклида ўтказилиши тўғрисида хулосага келинган.

Камерал солиқ текширувининг юридик табиатига нисбатан миллий олимлар Э.Эргашев, Р.Муминов, З.Қурбонов ва хорижий олимлар А.Кочкаров, И.Майорова, А.Лобанов, Ю.Лермонтов, Н.Шестакова, О.Петров, А.Полтева, М.Садчиков, Т.Курбатов, В.Семенихин, Г.Омуркожоева, М.Кривцова ҳамда бошқа олимлар томонидан билдирилган нуқтаи назарлар таҳлили асосида муаллиф томонидан камерал солиқ текшируви тушунчаси ва мақсади бўйича хулосалар ишлаб чиқилган.

Тадқиқотчи фикрича, камерал солиқ текшируви – солиқ тўловчи томонидан тақдим этилган солиқ ҳисоботлари ҳамда қонунчиликда белгиланган тартибда солиқ органи томонидан бошқа ташкилотлардан сўраб олинган солиқ тўловчига доир маълумотлар асосида солиқлар ва йиғимларнинг тўғри ҳисобланганлиги ва тўланганлигини ўрганишга қаратилган профилактик ва назорат ҳаракатлари мажмуи ҳисобланади.

Диссертант амалдаги солиқ қонунчилигида камерал ва бошқа солиқ текширув турлари мақсади бир хилда назорат қилиш нуқтаи назаридан белгиланганлиги, мазкур ифодалаш камерал солиқ текширувининг юридик табиатини тўлиқ очиб бермаслигини қайд этиб, камерал солиқ текшируви мақсади – солиқ тўловчилар томонидан солиқ қонунчилигига риоя этилишини жорий назорат қилиш бўлиб, солиқ тўловчиларни мажбуриятлари бўйича тўлиқ қамраб олиш, уларга йўл қўйилган камчиликларни мустақил бартараф этишга ёрдамлашиш, огоҳлантириш, сайёр текширувга танлаб олиш ва ҳуқуқбузарликларни олдини олиш, деган фикрни илгари суради.

Диссертант томонидан Ўзбекистон Республикаси солиқ қонунчилиги тизимида камерал солиқ текшируви 1991-2007 йилларда «декларацияларни текшириш» ва «хужжатли текширув» тушунчалари билан ифодалангани, 2007 йилда дастлаб Солиқ кодексда «камерал назорат» сифатида белгилангани, амалдаги Солиқ кодексда (2019) «камерал солиқ текшируви» сифатида белгилангани тўғрисида хулосага келинган.

Тадқиқотчи томонидан миллий ва хорижий давлатлар (АҚШ, Канада, Германия, Франция, Россия, Қозоғистон, Беларусь Республикаси, Грузия, Латвия, Литвия, Молдавия ва бошқа давлатлар) солиқ қонунчилиги таҳлил қилиниши асосида миллий солиқ қонунчилигимизда камерал солиқ текшируви мақсади ва предмети тўлиқ очиб берилмаганлиги, мазкур категориялар камерал солиқ текширувининг бошқа солиқ текширувларидан фарқловчи асосий белгилари эканлиги қайд этилган ҳамда камерал солиқ текшируви давомида худуд ва биноларни кўздан кечириш тадбирини ўтказиш унинг юридик табиатига хос эмаслиги ва мазкур тадбирни бекор қилиш лозимлиги асослантирилган, шунингдек Солиқ кодекси 138, 145-моддалари ва «Камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисида»ги низомнинг 1, 4-бандларига ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш бўйича таклифлар ишлаб чиқилган ва уларни қабул қилиш зарурияти асослантирилган.

Диссертацияда камерал солиқ текширувларига оид 2010-2020 йиллардаги статистик маълумотлар таҳлили асосида, хусусан камерал текшируви натижасида камчиликлар аниқланган тадбиркорлик субъектлари сони 2010 йилда 42.9 мингтадан 2019 йилда 157.3 минггача ошганлиги, камерал солиқ текшируви натижасида бюджетга қўшимча ундирилган солиқ суммаси 2010 йилда 216.4 миллиарддан 2019 йилда 4 477,1 миллиардгача ошганлиги, 2020 йилга келиб камерал солиқ текширув натижасида камчиликлар аниқланган тадбиркорлик субъектлари сони 50 мингтага пасайган бўлишига қарамай, камерал солиқ текшируви натижасида бюджетга қўшимча ундирилган солиқ суммаси 4 017.1 миллиардни ташкил этгани ҳамда текширувлар сони ошиши қўшимча ундириладиган солиқ суммалари ошишига олиб келиши тўғрисида хулосага келинган.

Диссертант томонидан камерал солиқ текширувлари бўйича суд амалиёти таҳлиллари асосида солиқ органлари ходимлари томонидан камерал текширув ўтказиш бўйича даъво қилиш муддатига риоя қилмаслик, камерал текширув натижаларини расмийлаштириш тартибини бузиш, ҳуқуқбузарликларни ихтиёрий бартараф этиш учун берилган муддатга риоя қилмаслик, камерал текширувда қўшимча солиқларни нотўғри ҳисоблаш, банкларда ҳисоб-рақамни асоссиз тўхтатиб қўйиш каби ҳуқуқбузарликлар кўп содир этилиши, шунингдек солиқ тўловчилар томонидан солиқ ҳисоботларини, аниқлаштирилган солиқ ҳисоботларини ўз вақтида тақдим этмаслик ҳамда солиқ тўлашдан бўйин товлаш каби ҳуқуқбузарликлар кўп содир этилиши тўғрисида хулосага келинган.

Сайёр солиқ текширувининг юридик табиатига нисбатан олимлар М.Садчиков, Ю.Крохина, С.Пепеляев, А.Селиванов, С.Шорников, Е.Пузырева, Л.Лькова, Т.Курбатов, Е.Комарова, Д.Черник, О.Болтинова, Ю.Цареградская, А.Мусаелян, Е.Молчанов, А.Кормилицын, Н.Козлов ва бошқа олимлар томонидан

билдирилган нуқтаи назарлар таҳлили асосида муаллиф томонидан сайёр солиқ текшируви тушунчаси ва мақсади бўйича хулосалар ишлаб чиқилган.

Тадқиқотчи томонидан солиқ тўловчиларнинг жойига чиққан ҳолда уларнинг молия-хўжалик фаолиятини текшириш амалдаги Солиқ кодексига (2019) кўра солиқ аудити сифатида белгилангани, аммо ушбу текшириш ўз моҳиятига кўра сайёр солиқ текшируви ҳисобланиши, шунингдек сайёр солиқ текшируви – солиқ тўловчи томонидан солиқ қонунчилигига риоя қилинишига фактик ишонч ҳосил қилиш мақсадида унинг жойлашган ҳудудида ёки унинг илтимосига кўра солиқ органида унинг молия-хўжалик фаолияти, хусусан, бухгалтерия, молия, статистика, банк ҳамда бошқа ҳужжатларини ўрганиш ва таққослашга қаратилган солиқ назорат тадбирлари йиғиндиси, деган фикр илгари сурилган.

Диссертант ўтказилган тадқиқотлар таҳлили асосида сайёр солиқ текшируви мақсадини солиқ тўловчилар томонидан солиқ қонунчилигига риоя қилинишини фактик қайд этган ҳолда солиқ интизомини таъминлаш деб қайд этади.

Диссертант томонидан Ўзбекистон Республикаси солиқ қонунчилиги тизимида сайёр солиқ текшируви 1991-2007 йилларда «танлаб ўтказиладиган текширув ва тафтиш», «молия-хўжалик фаолиятини текшириш ва тафтиш» тушунчалари билан ифодалангани, Солиқ кодексига (2007) «солиқ текшируви» сифатида белгилангани, амалдаги Солиқ кодексига (2019) «солиқ аудити» сифатида белгиланганлиги тўғрисида хулосага келинган.

Диссертант томонидан миллий ва хорижий давлатлар (АҚШ, Канада, Германия, Жанубий Корея, Россия, Қозоғистон, Қирғизистон, Озарбайжон, Арманистон, Украина, Тожикистон) солиқ қонунчилиги таҳлили асосида миллий солиқ қонунчилигимизда сайёр солиқ текширувларини ўтказиш даврийлигини солиқ риск бошқарув тизими билан боғлаш зарурлиги, солиқ текшируви ўтказиш муддатини солиқ тўловчилар тоифасидан келиб чиқиб таснифлаш зарурлиги ва солиқ текширувини тўхтатиб туриш асосларини белгилаш бўйича Солиқ кодекси 137, 140, 141, 142-моддалари ва «Солиқ аудитини ўтказиш тўғрисида»ги низомнинг 4, 15, 16-бандларига ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш бўйича таклифлар ишлаб чиқилган ва уларни қабул қилиш зарурияти асослантирилган.

Диссертацияда сайёр солиқ текширувларига оид 2010-2020 йиллардаги статистик маълумотлар таҳлили асосида, хусусан 2010 йилда сайёр солиқ текширувлари сони 20.667 мингтадан 2016 йилда 18.524 мингтага пасайгани, 2018-2020 йилларда солиқ тўловчиларнинг молия-хўжалик фаолиятини текширишга мораторий эълон қилингани, сайёр солиқ текширувлари натижасида қўшимча ундирилган солиқ суммаси 2010 йилда 243.8 миллиарддан 2016 йилда 656.8 миллиардгача ошганлиги ҳамда мазкур текширувларни ўтказиш сони ошиши қўшимча ундириладиган солиқ суммаларининг ошишига боғлиқ эмаслиги тўғрисида хулосага келинган.

Тадқиқотчи томонидан сайёр солиқ текширувига оид суд амалиёти таҳлиллари асосида солиқ тўловчилар томонидан солиқ органлари ходимларига текширув ўтказишга қаршилик кўрсатиш, хусусан биноларга қўймаслик; солиқларни тўлашдан бўйин товлаш ёки бухгалтерия ҳужжатларини расмийлаштирмаслик каби ҳуқуқбузарликлар кўп содир этилиши қайд этилган. Шунингдек, солиқ органлари ходимлари томонидан солиқ қонун ҳужжатларини

нотуғри қўллаш ёки ноқонуний текшириш ўтказиш, хусусан текшириш ўтказиш учун рухсат олиш ёки хабардор қилиш тартибига риоя этмаслик, текширишга асос бўлувчи ҳужжатларни чиқармасдан текширувлар ўтказиш ёки ушбу ҳужжатларнинг нусхаларини солиқ тўловчига топширмаслик, текшириш натижалари бўйича далолатнома нусхасини солиқ тўловчига топширмаслик ёки даъво қилиш муддатига риоя қилмаслик каби ҳуқуқбузарликлар кўп содир этилиши тўғрисида хулосага келинган.

Диссертациянинг «**Солиқ текширувларининг ҳуқуқий механизмларини такомиллаштириш масалалари**» деб номланган учинчи бобида солиқ текширувларида риск бошқарув тизимини қўллашнинг ҳуқуқий масалалари ва Ўзбекистонда солиқ текширувларини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари таҳлил этилган.

Риск бошқарув тизимининг юридик табиатига нисбатан миллий олимлар З.Ахроров, Ш.Шермамаатов ва хорижий олимлар И.Демчук, В.Заика, К.Тоцкая, Г.Артеменко, Р.Назаров, Е.Чекулаева, У.Бердиева, Н.Горохова, Marhaini Mahmood, Csilla Tamás Czinege, Rafal Lipniewicz ҳамда бошқа олимлар томонидан билдирилган нуқтаи назарлар таҳлили асосида муаллиф томонидан солиқ rischi, солиқ riskларини бошқариш тизими тушунчаси ва мақсади бўйича хулосалар келтирилган.

Тадқиқотчининг фикрича, солиқ rischi солиқ тўловчининг ўз солиқ мажбуриятлари бўйича ва солиқ органи ходимининг солиқларни ундириш вазифаси бўйича ҳаракат (ҳаракатсизлиги) натижасида давлат ва солиқ тўловчига етказилиши мумкин бўлган молиявий зарар ҳисобланади.

Диссертант томонидан риск бошқарув тизими хорижий давлатларда турлича, хусусан «Risk management system», «Tax compliance management system», «Compliance Strategy» номланиши қайд этилади, шунингдек риск бошқарув тизимини ишлаб чиқишдан мақсад солиқларни ундириш жараёнида солиқ органи ходимлари ва солиқ тўловчиларнинг қасддан ёки эҳтиётсиз ҳаракати (ҳаракатсизлиги) натижасида солиқ тушумлари камайиши ёки тўланмаслигини истисно этиш ҳисобланиши ҳамда мазкур тизим нафақат солиқ соҳасида балки молия, банк, божхона ва маъмурий соҳаларда ҳам қўлланилиши тўғрисида хулосага келинган.

Тадқиқотчи солиқ текшируви соҳасида riskларни бошқариш тизимини фарқлаш нуқтаи назаридан мазкур тизимни солиқ riskларини бошқариш тизими деб аташ лозимлигини қайд этади, солиқ riskларини бошқариш тизими – солиқ riskлари мезонларини ишлаб чиқиш, солиқ riskларини аниқлаш, баҳолаш, олдини олиш, огоҳлантириш ва солиқ текширувларига танлаб олишга қаратилган солиқ назорати самарадорлигини таъминловчи ахборот ва таҳлил бошқарув ҳаракатлари тизими, деган фикрни илгани суради.

Диссертацияда riskларни бошқариш тизими ахборот технологиялари билан биргаликда реализация этилиши, яъни мазкур тизим махсус дастурлар, хусусан, солиқ текширувларини ўтказиш бўйича riskларни баҳолаш (Risk Assessment), riskлар асосида ёки тасодифий танлов асосида сайёр солиқ текшируви ўтказиш (Risk-based Audit Selection or Random Audit Selection) орқали амалиётга жорий этилиши қайд этилган.

Диссертант томонидан миллий ва хорижий давлатлар (Дания, Нидерландия, Италия, Швеция, Ирландия, Канада, Буюк Британия, АҚШ, Россия, Қозоғистон, Беларусь Республикаси) тажрибаси таҳлили асосида Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодексида солиқ рискларини бошқариш тизимига оид асосий тушунчалар ҳамда солиқ rischi бўйича солиқ тўловчиларни баҳолаш мезонлари белгиланмаганлиги асослаб берилган ҳамда Солиқ кодексини 140¹-модда билан тўлдириш киритиш бўйича таклифлар ишлаб чиқилган ва уларни қабул қилиш зарурияти асослантирилган.

Мазкур бобда Ўзбекистон Республикасида солиқ текширувларини ривожлантиришнинг асосий йўналишлари сифатида Тадбиркорлик субъектларининг ҳуқуқлари ва қонуний манфаатларини ҳимоя қилиш бўйича вакил фаолияти (Тадбиркорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш бўйича вакил), судгача низоларни ҳал қилиш тизими ва солиқ органлари фаолиятининг очиқлигини такомиллаштиришга қаратилган таклифлар ишлаб чиқилган.

Тадқиқотчи томонидан солиқ текширувларини ўтказишда Тадбиркорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш бўйича вакилнинг ваколатлари таҳлил қилинган ҳолда солиқ текширувларининг қонунийлигини таъминлашда унинг ўрни аҳамиятли эканлиги, хусусан: *биринчидан*, текширувлар ўтказилишидан олдин текширувлар буюртма асосида вакил билан келишилиши ёки хабардор қилиниши; *иккинчидан*, текширувлар ўтказилишидан олдин Электрон текширувларни рўйхатга олиш китоби тўлдирилиши; *учинчидан*, текширув натижалари уч кундан кечиктирмасдан Текширувларни электрон рўйхатга олиш ягона тизимига киритилиши; *тўртинчидан*, текширув ўтказиш тартибини бузган шахсларга вакил томонидан жавобгарлик чоралари қўлланилиши тўғрисида хулосага келинган.

Шунингдек, амалдаги қонунчилик таҳлили асосида Тадбиркорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш бўйича вакилнинг текширувларнинг қонунийлиги устидан назоратни таъминлаш асослари Ўзбекистон Республикаси Бош прокурорининг буйруғи билан тасдиқланган низомлар билан тартибга солингани қайд этилган, шунингдек Тадбиркорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш бўйича вакилнинг солиқ текширувларини амалга оширишдаги фаолиятини такомиллаштириш бўйича «Назорат қилувчи органлар томонидан тадбиркорлик субъектлари фаолиятида ўтказиладиган текширувларни келишиш ва ўтказиш тартиби тўғрисида» низом ҳамда «Текширувларни электрон рўйхатга олиш ягона тизимини юритиш тартиби тўғрисида»ги низомни ишлаб чиқиш ва Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси қарори билан тасдиқлаш таклиф этилган.

Диссертант томонидан амалдаги солиқ қонунчилигида солиқ текширувлари бўйича низоларни судгача ҳал қилишда Давлат солиқ қўмитасининг Солиқ низоларини судгача ҳал қилиш бошқармаси ва Солиқ низоларини судгача ҳал қилиш кенгашининг ўрни белгиланмаганлиги қайд этилиб, солиқ тўловчи солиқ аудити ёки сайёр солиқ текшируви натижалари бўйича қабул қилинган қарор юзасидан Давлат солиқ қўмитасининг Солиқ низоларини судгача ҳал қилиш бошқармаси ва Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ҳузуридаги Солиқ тўловчилар ва давлат солиқ хизмати органлари ўртасидаги солиқ низоларини судгача ҳал қилиш кенгашига мурожаат қилиш тартибини белгилашга қаратилган таклиф келтирилган.

Тадқиқотчи хорижий давлатларнинг тажрибасини (АҚШ, Канада, Жанубий Корея, Япония, Германия ва айрим МДХ давлатлари) таҳлил қилган ҳолда солиқ текширувлари жараёнларининг очиқлиги ва шаффофлигини таъминлашда солиқ текширув натижалари ва солиқ текшируви бўйича шикоятларга оид статистик маълумотларни солиқ органи расмий сайтида очиқлаш тартибини таклиф этади.

ХУЛОСА

«Ўзбекистон Республикасида солиқ текширувларини ҳуқуқий тартибга солишни такомиллаштириш» мавзусидаги тадқиқот иши натижасида қуйидаги илмий-назарий ҳамда амалий таклиф ва хулосалар ишлаб чиқилди:

I. Илмий-назарий таклиф ва хулосалар:

1. Солиқ текширувига қуйидаги муаллифлик таърифи ишлаб чиқилди: «солиқ текшируви – солиқ органларининг ваколатли ходими томонидан солиқ тўловчиларнинг (солиқ агенти) солиқ ва йиғимларни бюджетга ўз вақтида ва тўлиқ тўлашини таъминлашга қаратилган солиқ назорати тадбирлари йиғиндиси ҳисобланади».

2. Солиқ текшируви мақсадига қуйидаги муаллифлик таърифи ишлаб чиқилди: «солиқ текширувининг мақсади – солиқ тўловчилар (солиқ агенти) томонидан солиқлар (йиғим) тўғри ва тўлиқ тўланганлигига ишонч ҳосил қилиш ва солиқ интизомига эришиш ҳисобланади».

3. Солиқ текшируви вазифаси тўғрисида қуйидаги хулосага келинди: «солиқ текшируви вазифаси – солиқдан бўйин товлаш ҳолатларини аниқлаш, тўланмаган солиқ ва йиғимларнинг миқдорини бюджет тизимига ундириш, солиқ ҳуқуқбузарликларини олдини олиш ва ҳуқуқбузарлик содир этган шахсни жавобгарликка тортиш ҳамда солиқ қонунчилигига риоя қилиш муҳитини яратиш ҳисобланади».

4. Солиқ текшируви принциплари бўйича қуйидаги хулосага келинди: «солиқ текшируви принциплари – солиқ текширувларини ташкил этиш, ўтказиш ва натижаларини расмийлаштириш жараёнларини тартибга солувчи қонунчилик нормаларининг асосий қоидалари ҳисобланади».

Солиқ текшируви принциплари асосий икки гуруҳга таснифланди:

Моддий-ҳуқуқий принциплар: қонунийлик, шаффофлик, коррупциядан холилик, ошкоралик, объективлик, очиқлик, текширув тизимининг ягоналиги ва аниқлиги, текширувнинг ҳудудийлиги;

Процессуал-ҳуқуқий принциплар: солиқ сирини сақлаш, солиқ тўловчининг айбсизлик презумпцияси, солиқ органининг мустақиллиги, иқтисодий натижадорлик ва самарадорлик, солиқ тўловчи билан ҳамкорлик, солиқ тўловчиларнинг ҳуқуқ ва манфаатлари устунлиги, солиқ текширувлари ўтказишда мансабдор шахснинг ноқонуний ҳаракати натижасида етказилган зарарни қоплаш, жавобгарликка тортишдан олдин превентив чораларни қўллаш.

5. Солиқ текшируви тури тўғрисида қуйидаги хулосага келинди: «солиқ текшируви тури – текшириш жойи, усули ва объектига нисбатан амалга ошириладиган бир-биридан фарқли белгиларга эга бўлган ҳаракатлар йиғиндиси ҳисобланади».

Солиқ текширувлари икки турга: камерал ва сайёр солиқ текширувига бўлиниши тўғрисида хулосага келинди.

6. Солиқ текшируви шакли тўғрисида қуйидаги хулосага келинди: «солиқ текшируви шакли – солиқ текшируви ўтказиладиган объектга нисбатан унинг фаолият йўналиши қамровини ифодаловчи кўрсаткичлар жамланмаси».

Солиқ текшируви қуйидаги икки шаклга бўлиниши тўғрисида хулосага келинди: биринчи шакли – молия хўжалик фаолияти билан боғлиқ текшириш (бухгалтерия, молия, статистика, банк) иккинчи шакли – молия-хўжалик фаолияти билан боғлиқ бўлмаган текшириш (рўйхатдан ўтганлиги, терминал ва касса аппаратларининг мавжудилиги каби масалалар).

7. Камерал солиқ текшируви тушунчаси тўғрисида қуйидаги хулосага келинди: «камерал солиқ текшируви – солиқ тўловчи томонидан тақдим этилган солиқ ҳисоботлари ҳамда қонунчиликда белгиланган тартибда солиқ органи томонидан бошқа ташкилотлардан сўраб олинган солиқ тўловчига доир маълумотлар асосида солиқлар ва йиғимларнинг тўғри ҳисобланганлиги ва тўланганлигини ўрганишга қаратилган профилактик ва назорат ҳаракатлари мажмуи ҳисобланади».

8. Камерал солиқ текшируви мақсади тўғрисида қуйидаги хулосага келинди: «камерал солиқ текшируви мақсади – солиқ тўловчилар томонидан солиқ қонунчилигига риоя этилишини жорий назорат қилиш бўлиб, солиқ тўловчиларни мажбуриятлари бўйича тўлиқ қамраб олиш, уларга йўл қўйилган камчиликларни мустақил бартараф этишга ёрдамлашиш, огоҳлантириш, сайёр текширувга танлаб олиш ва ҳуқуқбузарликларни олдини олиш ҳисобланади».

9. Сайёр солиқ текшируви тушунчаси тўғрисида қуйидаги хулосага келинди: «сайёр солиқ текшируви – солиқ тўловчи томонидан солиқ қонунчилигига риоя қилинишига фактик ишонч ҳосил қилиш мақсадида унинг жойлашган ҳудудида ёки унинг илтимосига кўра солиқ органида унинг молия-хўжалик фаолияти, хусусан бухгалтерия, молия, статистика, банк ҳамда бошқа ҳужжатларини ўрганиш ва таққослашга қаратилган солиқ назорат тадбирлари йиғиндиси ҳисобланади».

10. Сайёр солиқ текшируви мақсади тўғрисида қуйидаги хулосага келинди: «сайёр солиқ текшируви мақсади – солиқ тўловчилар томонидан солиқ қонунчилигига риоя қилинишини фактик қайд этган ҳолда солиқ интизомини таъминлаш ҳисобланади».

11. Солиқ rischi тўғрисида қуйидаги хулосага келинди: «солиқ rischi – солиқ тўловчининг ўз солиқ мажбуриятлари бўйича ва солиқ органи ходимининг солиқларни ундириш вазифаси бўйича ҳаракати (ҳаракатсизлиги) натижасида давлат ва солиқ тўловчига етказилиши мумкин бўлган молиявий зарар ҳисобланади».

12. Солиқ riskларини бошқариш тизими тўғрисида қуйидаги хулосага келинди: «солиқ riskларини бошқариш тизими – солиқ riskлари мезонларини ишлаб чиқиш, солиқ riskларини аниқлаш, баҳолаш, олдини олиш, огоҳлантириш ва солиқ текширувларига танлаб олишга қаратилган солиқ назорати самарадорлигини таъминловчи ахборот ва таҳлил бошқарув ҳаракатлари тизими ҳисобланади».

13. Солиқ рискларини бошқариш тизимининг мақсади тўғрисида қуйидаги ҳулосага келинди: «солиқ рискларини бошқариш тизимининг мақсади – солиқлар тушумини таъминлаш ва солиқдан бўйин товлаш ҳолатларини аниқлашга қаратилган солиқ назоратида асосли қарорлар қабул қилиш ва солиқ тўловчиларга дифференциал ёндашиш ҳисобланади».

II. Тадқиқот натижалари бўйича қонунчилик нормаларини такомиллиштиришга қаратилган қуйидаги таклиф ва ҳулосалар ишлаб чиқилди:

14. 2019 йилдаги Солиқ кодекси ва «Солиқ аудитини ўтказиш тўғрисида»ги низомда белгиланган «*солиқ аудити*» тушунчасини «*сайёр солиқ текшируви*» тушунчасига ўзгартириш, шуниндек 2019 йилдаги Солиқ кодекси ва «Сайёр солиқ текширувини ўтказиш тартиби тўғрисида»ги низомдаги «*сайёр солиқ текшируви*» тушунчасини «*тадбирли солиқ текшируви*» тушунчасига ўзгартириш киритиш таклиф этилди.

15. 2019 йилдаги Солиқ кодекси 138-моддасини қуйидаги мазмундаги иккинчи қисм билан тўлдириш ва «Камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисида»ги низомнинг 1-банди биринчи хатбошисини қуйидаги таҳрирда баён этиш таклиф этилди:

«Камерал солиқ текшируви мақсади – солиқ тўловчилар томонидан солиқ қонунчилигига риоя қилинишини жорий назорат қилиши бўлиб, солиқ тўловчиларни мажбуриятлари бўйича тўлиқ қамраб олиши, уларга йўл қўйилган камчиликларни мустақил бартараф этишига ёрдамлашиши, огоҳлантириши, сайёр текширувга танлаб олиши ва ҳуқуқбузарликларни олдини олиши ҳисобланади».

16. 2019 йилдаги Солиқ кодекси 145-моддаси биринчи қисминини қуйидаги таҳрирда баён этиш таклиф этилди:

«Солиқ органи мансабдор шахслари сайёр солиқ текшируви ва солиқ аудити доирасида текширувнинг тўлиқлиги учун аҳамиятга эга бўлган ҳолатларни аниқлаштириши мақсадида текширилаётган шахснинг ҳудудлари ва биноларини, шунингдек ҳужжатлар ва буюмларни кўздан кечиришини амалга оширишга ҳақли».

«Камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисида»ги низомда камерал солиқ текшируви жараёнида солиқ тўловчиларнинг ҳудуд ва биноларини кўздан кечириш тадбирини ўтказиш мумкинлиги белгиланган 4-бандини чиқариб ташлаш таклиф этилди.

17. 2019 йилдаги Солиқ кодекси 138-моддасини қуйидаги мазмундаги учинчи қисм билан тўлдириш ва «Камерал солиқ текширувини ўтказиш тўғрисида»ги низомнинг 4-бандини қуйидаги мазмундаги биринчи хатбоши билан тўлдириш таклиф этилди:

«Камерал солиқ текшируви предмети қуйидаги масалаларни текширишини қамраб олади: 1) молиявий ва солиқ ҳисоботларини тақдим этиши муддатларига амал қилиниши; 2) солиқ декларацияларини (ҳисобот) тўлдириши тартибига риоя қилиниши; 3) солиқ ҳисоботида солиқ тўловчининг реквизи́тларининг тўғрилиги; 4) солиқ ҳисоботи бўйича солиқ, йиғим ва пеняларнинг тўғри арифметик ҳисобланганлиги; 5) солиқ, йиғим ва пеняларнинг ўз вақтида ва тўғри тўланиши; 6) солиқ декларациясида кўрсатилган маълумотларнинг ишончилиги; 7) солиқ декларациясидаги маълумотларнинг

унга илова қилинган маълумотларга мувофиқлиги ҳамда солиқ органида мавжуд маълумотлар билан мувофиқлиги; 8) солиқ тўловчи томонидан солиқ ставкалари ва имтиёзларнинг қўлланилганлигининг асосланганлиги».

18. «Солиқ аудитини ўтказиш тўғрисида»ги низомни қўйидаги мазмундаги 4¹-банд билан тўлдириш таклиф этилди:

«Сайёр солиқ текишувлари даврийлиги қўйидагича: хавфлилик даражаси юқори бўлган солиқ тўловчиларда солиқ йилида бир мартадан ортиқ бўлмаган; хавфлилик даражаси ўртача бўлган солиқ тўловчиларда кейинги уч йилда бир мартадан ортиқ бўлмаган; хавфлилик даражаси паст бўлган солиқ тўловчиларда кейинги 5 йилда бир мартадан ортиқ бўлмаган тарзда ўтказилади».

19. 2019 йилдаги Солиқ кодекси 141-моддаси биринчи қисми ва «Солиқ аудитини ўтказиш тўғрисида»ги низомнинг 15-бандини қўйидаги таҳрирда баён этиш таклиф этилди:

«Сайёр солиқ текишувларини ўтказиш муддати йирик солиқ тўловчиларда 60 иш кунидан, бошқа субъектларда 30 иш кунидан ва кичик тадбиркорлик субъектларида 10 иш кунидан ошиши мумкин эмас».

20. 2019 йилдаги Солиқ кодексини қўйидаги мазмундаги 142¹-модда билан тўлдириш ва «Солиқ аудитини ўтказиш тўғрисида»ги низомни қўйидаги мазмундаги 19¹-банд билан тўлдириш таклиф этилди:

«142¹-модда. Сайёр солиқ текишувини тўхтатиб туриш асослари

Сайёр солиқ текишуви қўйидаги ҳолатларда солиқ органи қарори билан бир ойгача тўхтатиб турилиши мумкин: 1) енгиб бўлмас куч ҳолатлари вужудга келганда; 2) ҳужжатларни тиклаш; 3) солиқ текишуви иштирокчиларининг касаллиги ёки яқин қариндошининг ўлими; 4) солиқ тўловчининг узоқ муддатли хизмат сафарида эканлиги; 5) солиқ тўловчининг жойлашган жойи аниқ эмаслиги».

21. 2019 йилдаги Солиқ кодексини солиқ rischi тушунчаси, солиқ рискларини бошқариш тизими тушунчаси ва мақсади ҳамда солиқ rischi мезонларига доир нормаларни белгиловчи қўйидаги мазмундаги 140¹-модда билан тўлдириш таклиф этилди:

«140¹- модда. Солиқ рискларини бошқариш тизими

Солиқ рискларини бошқариш тизими солиқ рисклари мезонларини ишлаб чиқиш, солиқ рискларини аниқлаш, баҳолаш, олдини олиш, огоҳлантириш ва солиқ текишувларига танлаб олишга қаратилган солиқ назорати самарадорлигини таъминловчи ахборот ва таҳлил бошқарув ҳаракатлари тизими ҳисобланади.

Солиқ rischi солиқ тўловчининг ўз солиқ мажбуриятлари бўйича ва солиқ органи ходимининг солиқларни ундириш вазифаси бўйича ҳаракати (ҳаракатсизлиги) натижасида давлат ва солиқ тўловчига етказилиши мумкин бўлган молиявий зарар ҳисобланади.

Солиқ органлари томонидан солиқ рискларини бошқариш тизимини қўллашнинг мақсади солиқлар тушумини таъминлаш ва солиқдан бўйин товлаш ҳолатларини аниқлашга қаратилган солиқ назоратида асосли қарорлар қабул қилиш ҳамда солиқ тўловчиларга дифференциал ёндашиш ҳисобланади.

Солиқ органлари солиқ тўловчи томонидан тақдим этилган солиқ ҳисоботлари, ваколатли органлардан олинган маълумотлар ва солиқ тўловчи фаолиятига доир бошқа маълумотларнинг таҳлилин амалга оширади. Таҳлил

натижалари асосида солиқ органлари солиқ тўловчилар фаолиятини юқори, ўрта ва паст даражали риск гуруҳларига ажратади, шунингдек солиқ маъмуриятчилигининг дифференциал чораларини қўллайди.

Риск даражаларининг мезонлари белгилар жамланмаси ҳисобланиб, ушбу белгилар орқали солиқ тўловчилар баҳоланади ва риск даражасига кўра гуруҳланади. Риск даражаси мезонлари қуйидагилар ҳисобланади:

1) солиқ юки; 2) бир ходимнинг ўртача иш ҳақи; 3) солиқ ҳисоботида қайд этилган даромад ва харажатлар; 4) қўшилган қиймат солиғи бўйича рўйхатдан олиб ташланган шахслар, шу жумладан тугатилган, ҳаракатсиз ёки банкрот бўлган шахслар билан ўзаро ҳисоб-китобларга эга бўлган солиқ тўловчилар билан битимлар; 5) бир неча солиқ даврлари бўйича солиқ ҳисоботларида қайд этилган зарарлар; 6) олдин топширилган солиқ ҳисоботлариги кўп марта тузатиши ва қўшимчалар киритиши; 7) камерал солиқ текиширув натижалари бўйича аниқланган ҳуқуқбузарликлар; 8) махсус солиқ режимларини қўллаш ҳуқуқини берувчи кўрсаткичларнинг максимал қийматига такрорий ёндашув; 9) солиқ тўловчининг юридик манзилини мунтазам ўзгартириб туриши; 10) рискларни камайтирувчи мезонлар. Солиқ рискин камайтируви мезонлар Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитаси томонидан тасдиқланади».

22. Тадбиркорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш бўйича вакилнинг солиқ текширувларини амалга оширишдаги фаолиятини такомиллаштириш бўйича «Назорат қилувчи органлар томонидан тадбиркорлик субъектлари фаолиятида ўтказиладиган текширувларни келишиши ва ўтказиши тартиби тўғрисида»ги низомни ва «Текиширувларни электрон рўйхатга олиш ягона тизимини юритиши тартиби тўғрисида»ги низомни ишлаб чиқиш ва Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси қарори билан тасдиқлаш таклиф этилди.

23. Солиқ низоларини судгача ҳал қилиш тизимини такомиллаштириш бўйича 2019 йилдаги Солиқ кодексини қуйидаги мазмундаги 159¹-модда билан тўлдириш таклиф этилди:

«159¹-модда. Солиқ аудити ва сайёр солиқ текишируви материаллари бўйича қарор устидан шикоят қилиш тартиби

Солиқ тўловчи солиқ аудити ёки сайёр солиқ текишируви натижалари бўйича қабул қилинган қарор юзасидан мазкур қарор ўзига берилган кундан эътиборан бир ой ичида Давлат солиқ қўмитасининг Солиқ низоларини судгача ҳал қилиш бошқармасига шикоят қилишига ҳақли.

Агар солиқ тўловчи Давлат солиқ қўмитасининг Солиқ низоларини судгача ҳал қилиш бошқармасининг қароридан норози бўлса, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ҳузуридаги Солиқ тўловчилар ва давлат солиқ хизмати органлари ўртасидаги солиқ низоларини судгача ҳал қилиш кенгашига мурожаат қилишига ҳақли».

24. 2019 йилдаги Солиқ кодексини қуйидаги мазмундаги 168¹-модда билан тўлдириш таклиф этилди:

«168¹-модда. Солиқ текишируви натижаларини очиқлаш тартиби

Солиқ текиширувларини ўтказиш натижаларига ва солиқ текишируви натижалари бўйича шикоятларга доир статистик маълумотлар ҳар йили 1 февралга қадар солиқ органи расмий сайтида очиқланади».

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ DSc.07/30.12.2019.Yu.22.02 ПО ПРИСУЖДЕНИЮ
УЧЕНЫХ СТЕПЕНЕЙ ПРИ ТАШКЕНТСКОМ ГОСУДАРСТВЕННОМ
ЮРИДИЧЕСКОМ УНИВЕРСИТЕТЕ**

**ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

НОРМАТОВ БЕКЗОД АКРАМ УГЛИ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН**

**12.00.02 – Конституционное право. Административное право.
Финансовое и таможенное право**

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации доктора философии (PhD) по юридическим наукам**

Ташкент – 2020

Тема диссертации доктора философии (PhD) зарегистрирована Высшей аттестационной комиссией при Кабинете Министров Республики Узбекистан за № В2019.3.PhD/Yu295.

Диссертация выполнена в Ташкентском государственном юридическом университете.

Автореферат диссертации размещен на трех языках (узбекском, русском, английском (резюме)) на веб-сайте Научного совета (<https://tsul.uz/uz/fan/avtoreferatlar>) и Информационно-образовательном портале «Ziyonet» (www.ziyonet.uz).

Научный руководитель:

Ли Адик
кандидат юридических наук, доцент

Официальные оппоненты:

Рузметов Хайрулло Ибадуллаевич
доктор юридических наук

Хожиев Эркин Туйгунович
кандидат юридических наук, доцент

Ведущая организация:

**Центр повышения квалификации юристов
при Министерстве юстиции Республики
Узбекистан**

Защита диссертации состоится «22» января 2021 года в 14.00 на заседании Научного совета DSc.07/30.12.2019.Yu.22.02 при Ташкентском государственном юридическом университете (Адрес: 100047, г.Ташкент, улица Сайилгох, 35. Тел.: (99871) 233-66-36; факс: (998971) 233-37-48; e-mail: info@tsul.uz).

С диссертацией (PhD) можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского государственного юридического университета (зарегистрировано за № 945). (адрес: 100047, г.Ташкент, ул. А.Темур, 35. Тел.: (99871) 233-66-36).

Автореферат диссертации разослан «8» января 2021 года.
(протокол реестра № 12 от «8» января 2021 года).

Р.Р.Хакимов

Председатель Научного совета по
присуждению ученых степеней, доктор
юридических наук, профессор

И.Р.Беков

Секретарь Научного совета по
присуждению ученых степеней, кандидат
юридических наук, и.о.профессора

М.А.Ахмедшаева

Председатель научного семинара при
Научном совете по присуждению ученых
степеней, доктор юридических наук,
профессор

ВВЕДЕНИЕ (Аннотация докторской (PhD) диссертации)

Актуальность и востребованность темы диссертации. В мире все большее значение приобретают вопросы стабилизации доходов бюджета государства путем обеспечения экономической свободы, а также обеспечения бюджетной дисциплины посредством применения современных инструментов налогового контроля. Немаловажна роль налоговых поступлений, являющихся основным источником доходов бюджета, для нормального осуществления государством своих функций. По результатам анализа международного исследовательского института The Heritage Foundation за 2020 год Республика Узбекистан заняла 114-е место в мире по индексу экономической свободы, в частности по данному индексу Казахстан занимает – 39, Кыргызстан – 81, Таджикистан – 155, Туркменистан – 170, Эстония – 10, Литва – 16, Грузия – 12, Латвия – 32, Армения – 34, Россия – 94, Молдова – 87, Республика Беларусь – 88, Азербайджан – 44, Украина – 134-е место¹. Следует отметить, в рейтинге налогообложения индекса Всемирного банка Doing Business-2020² Республика Узбекистан заняла 69-е место. Данные показатели свидетельствуют о необходимости уделять особое внимание обеспечению бюджетной дисциплины на основе применения современных инструментов налогового контроля, а также дальнейшего совершенствования законодательства в области проведения налоговых проверок.

В мире большое значение придается внедрению инновационных проектов, направленных на обеспечение финансовых и бюджетных интересов государства посредством применения современных инструментов своевременной и полной бюджетной ориентации налогов, в том числе стимулирования добровольной налоговой дисциплины налогоплательщиков, оценку налогоплательщиков через систему управления рисками (Risk-management system). Также в обеспечении развития предпринимательства и инвестиционного климата особое внимание уделяется вопросу проведения налоговых проверок исходя из уровня риска налогоплательщиков как отдельного направления исследований.

В нашей стране реализуются комплексные меры по развитию предпринимательства и инвестиционного климата, в первую очередь по совершенствованию налоговой системы и политики. Поэтому «в соответствии с приоритетными направлениями развития и либерализации экономики в качестве одной из основных задач определено продолжение политики снижения налогового бремени и упрощения системы налогообложения, совершенствование налогового администрирования и расширение соответствующих стимулирующих мер»³. В связи с этим существует необходимость проведения научно-

¹ Terry Miller, Anthony B.Kim, James M.Roberts. 2020 index of Economic Freedom. The Heritage Foundation. 2020 by The Heritage Foundation 214 Massachusetts Ave., NE Washington, DC 20002 (202) 546-4400 | heritage.org. United States of America. ISBN: 978-0-89195-300-5

² <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/uzbekistan/UZB.pdf>

³ Указ Президента Республики Узбекистан от 7 февраля 2017 г. № УП-4947 «О Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан» // Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2017 г., № 6, ст. 70, 1.12.2019 г., № 06/19/5892/4134

исследовательской работы на тему правового регулирования налоговых проверок в Республике Узбекистан.

Данное диссертационное исследование в определенной степени послужит реализации задач, определенных в указах Президента Республики Узбекистан «О мерах по коренному совершенствованию налогового администрирования, повышению собираемости налогов и других обязательных платежей» № УП–5116 (2017), «О Концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан» № УП–5468 (2018), «О мерах по дальнейшему совершенствованию системы защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательства» № УП–5490 (2018), в Налоговом кодексе Республики Узбекистан (2019), «О мерах по дальнейшему совершенствованию налоговой политики Республики Узбекистан» № УП–5837 (2019), «Об организационных мерах по сокращению теневой экономики и повышению эффективности деятельности налоговых органов» № УП–6098 (2020) и других соответствующих нормативно-правовых актах.

Соответствие исследования с приоритетными направлениями развития науки и технологий республики. Данное исследование соответствует приоритету развития науки и технологий республики I. «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

Степень изученности проблемы. В нашей стране различные институты налогового права, в том числе отдельные аспекты налоговых проверок изучались многими учеными. В частности, А.Ли, Л.Хван, Е.Каньязов, Э.Хожиев, И.Эргашев, И.Турабоев, Ф.Исаева, Ж.Урмонов, Ф.Мирзаев, А.Хамидов, Н.Ашурова, А.Тагаев, Ф.Хошимов, Г.Рузиев, К.Хотамов, Б.Тошмуродова, З.Курбонов, Р.Муминов, Б.Султонов исследовали вопросы налогов, налоговых органов и налогового администрирования.

Институт налоговых проверок в странах СНГ как объект исследования изучался в трудах многих ученых, в частности С.Шорников, О.Миронова, Е.Пузырева, Ю.Крохина, М.Садчиков, Т.Курбатов, В.Гудимов, Н.Козлов, А.Тедеев, А.Селиванов, А.Шаров, Д.Черник, О.Турчина, А.Лобанов, А.Полтева, В.Семенихин, Г.Омуркожоева, М.Подоляко, С.Берестовой, Е.Адвокатова, А.Хафизова, А.Цвилий-Букланова, Т.Ефремова, Э.Маградзе и другие ученые исследовали правовые и экономические основы налоговых проверок.

Институты налогового права как объект исследования изучались многими зарубежными учеными, как David John Hoey, Martine Meunier, Lidija Hauptman, Miodrag Todorovic, Edmund Biber, Satoru Araki, Appelgren Leif, Arturo Jacobs, Rosemarie A. Rhines, Marhaini Mahmood, Csilla Tamás Czinege, Rafal Lipniewicz¹. Тем не менее, исходя из вопросов совершенствования налоговой политики в Республике Узбекистан, отсутствие исследований налоговых проверок как отдельного объекта исследования порождает необходимость проведения научных исследований по данной теме.

¹ Эти источники перечислены в списке использованной литературы диссертации.

Связь диссертационного исследования с планами научно-исследовательских работ высшего образовательного учреждения или научно-исследовательского учреждения, в котором выполняется диссертация. Тема диссертации включена в план научно-исследовательских работ Ташкентского государственного юридического университета в рамках приоритетных направлений научных исследований.

Цель исследования состоит в разработке предложений и рекомендаций на основе систематического изучения научно-теоретических, практических и законодательных проблем правового регулирования налоговых проверок в Республике Узбекистан.

Задачи исследования:

разработка понятия и цели налоговой проверки путем анализа ее юридической природы, а также анализ задач и принципов проведения налоговой проверки;

выявление проблем в законодательстве посредством анализа законодательства о налоговых проверках;

выявление проблем в законодательстве и разработка предложений по совершенствованию законодательства путем изучения видов и форм налоговых проверок;

научно-практический анализ норм, касающихся камеральной налоговой проверки и разработка предложений по совершенствованию ее правового регулирования путем сопоставления с законодательством зарубежных стран;

научно-практический анализ норм, касающихся выездной налоговой проверки и разработка предложений по совершенствованию ее правового регулирования путем сопоставления с законодательством зарубежных стран;

анализ теоретических и правовых основ системы управления рисками при налоговых проверках и разработка предложений, направленных на повышение эффективности внедрения и применения ее в системе налоговых проверок;

разработка научно-практических предложений и рекомендаций по направлениям совершенствования правовых механизмов налоговых проверок в Узбекистане.

Объект исследования составляет система правоотношений, связанных с налоговыми проверками и их проведением в Узбекистане.

Предметом исследования являются нормативно-правовые акты, регулирующие организационно-правовые основы проведения налоговых проверок в Узбекистане, правоприменительная практика, законодательство и практика зарубежных стран, а также концептуальные подходы, научно-теоретические взгляды и правовые категории, существующие в налоговом праве.

Методы исследования. При проведении исследований использовались такие методы, как исторический, системно-структурный, сравнительно-правовой, логический, социологический, комплексное изучение научных источников, индукция, дедукция и анализ статистических данных.

Научная новизна исследования заключается в следующем:

обосновано, что объем камеральной налоговой проверки должен быть ограничен изучением и анализом налоговой отчетности, представленной налогоплательщиком, и имеющейся в налоговом органе информации о деятельности налогоплательщика;

обоснована необходимость проведения проверки одного налогоплательщика на основании одного приказа о проведении камеральной налоговой проверки;

обоснована необходимость уточнения цели проведения налогового аудита в приказе о проведении налогового аудита, в частности указания всех налогов и сборов или отдельных видов налогов в проверяемом налоговом периоде;

обосновано, что в круг новых обстоятельств, которые не были известны налоговому органу при проведении налогового аудита, должны входить уклонение от уплаты налога и уточненная налоговая отчетность, предусматривающая уменьшение суммы налогов и сборов за периоды, в течение которых налогоплательщиком был проведен налоговый аудит.

Практические результаты исследования заключаются в следующем:

в связи с тем, что проведение осмотра территории и помещений налогоплательщика при проведении камеральной налоговой проверки не имеет юридической природы, предложение, направленное на исключение данной меры, разработано в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан от 2019 года и Положением «О проведении камеральной налоговой проверки;

разработано предложение по дополнению Положения «О проведении камеральных налоговых проверок», направленное на установление вопросов, касающихся предмета камеральной налоговой проверки;

внесено предложение по дополнению Положения «О налоговом аудите», направленное на классификацию периодичности выездных налоговых проверок, исходя из уровня риска налогоплательщиков, в частности, высокого риска – один раз в год; среднего риска – один раз в три года; низкого риска – один раз в пять лет;

разработано предложение по внесению дополнений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан 2019 года, направленных на внедрение системы управления рисками, в частности для определения ее основных понятий и критериев уровня риска.

Достоверность результатов исследования. Результаты исследования основаны на нормах национального законодательства, опыте развитых стран, правоприменительной практике, анкетировании, формах экспертных оценок. Результаты анализа статистических данных обобщены и оформлены соответствующими документами. Выводы, предложения и рекомендации апробированы, а их результаты опубликованы в ведущих национальных и зарубежных изданиях. Полученные результаты были подтверждены компетентными организациями и внедрены в практику.

Научная и практическая значимость результатов исследования.

Научная значимость результатов исследования заключается в использовании содержащихся в нем научно-теоретических выводов, предложений и рекомендаций в дальнейшей научной деятельности, законотворческой деятельности, правоприменительной практике, толковании норм налогового законодательства, совершенствовании национального законодательства и научно-теоретическом обогащении дисциплин налогового права, финансового права и бизнес права. Результаты исследования могут быть использованы при проведении новых научных исследований.

Практическая значимость результатов исследования заключается в законотворческой деятельности, в частности в процессе подготовки нормативно-правовых актов и внесения в них изменений и дополнений, совершенствовании правоприменительной практики и преподавания в высших юридических учебных заведениях дисциплин налогового права, финансового права и бизнес права.

Внедрение результатов исследования. Научные результаты, полученные в ходе исследовательской работы, были использованы следующим образом:

предложение, по определению понятия камеральной налоговой проверки, в частности направленное на то, чтобы камеральная налоговая проверка проводилась налоговым органом путем изучения и анализа представленной налогоплательщиком налоговой отчетности и другой информации, имеющейся в налоговом органе о деятельности налогоплательщика, использовано при разработке пункта 2 Положения «О проведении камеральной налоговой проверки» (Справка Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 6 ноября 2020 года № 06-34075). Реализация данного предложения послужила раскрыть отличие камеральной налоговой проверки от других видов налоговых проверок и обогащению содержания основных понятий;

предложение, направленное на установление порядка оформления приказа о проведении камеральной налоговой проверки, в частности о том, что единый налогоплательщик может быть проверен на основании единого приказа о камеральной налоговой проверке, было использовано при разработке пункта 9 Положения «О проведении камеральной налоговой проверки» (Справка Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 6 ноября 2020 года № 06-34075). Реализация данного предложения способствовала совершенствованию правовых основ обоснованного и законного проведения камеральных налоговых проверок;

предложение о том, что в приказе о проведении налогового аудита необходимо уточнить цель проведения налогового аудита, в частности указать все налоги и сборы или отдельные виды налогов за проверяемый налоговый период, было использовано при разработке пункта 9 Положения «О проведении налогового аудита» (Справка Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 6 ноября 2020 года № 06-34075). Реализация данного предложения послужила совершенствованию правового

регулирования периодичности, повторности и законности проведения налоговых проверок;

предложение о том, что основанием для уклонения от уплаты налога и представления налогоплательщиком уточненной налоговой отчетности, предусматривающей уменьшение сумм налогов и сборов за периоды, в которых проводился налоговый аудит, в рамках новых обстоятельств, не известных налоговому органу при проведении налогового аудита, было использовано при разработке пункта 14 Положения «О проведении налогового аудита» (Справка Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 6 ноября 2020 года № 06-34075). Реализация данного предложения способствовала совершенствованию правового регулирования соблюдения налоговыми органами порядка проведения налоговых проверок.

Апробация результатов исследования. Результаты данного исследования были обсуждены в 6 научных конференциях, в том числе в 4 международных и 2 республиканских научно-практических конференциях.

Опубликование результатов исследования. Всего по теме диссертации опубликовано 15 научных работ, в том числе 9 научных статей (в 2 зарубежных научных журналах) и 6 научных статей в сборниках.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объем диссертации составил 156 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во **введении** диссертации освещена актуальность и востребованность темы исследования, соответствие исследования с основными приоритетными направлениями развития науки и технологий республики, степень изученности проблемы, связь темы диссертации с научно-исследовательскими работами высшего образовательного учреждения, в котором выполнена диссертация, цели и задачи, объект и предмет исследования, методы, научная новизна и практический результат, достоверность результатов исследования, научная и практическая значимость результатов исследования, внедрение, апробация, опубликование результатов исследования, объем и структура диссертации.

В первой главе диссертации «**Теоретико-правовые основы налоговых проверок**» анализируются понятие, цель, правовая природа, задачи и принципы налоговых проверок, а также тенденции развития налогового законодательства в нашей стране.

Диссертант считает, что налоги как экономическая категория не могут действовать в одиночку, так как налоги не уплачиваются добровольно по своей природе, а взимаются в принудительном порядке на основании административной власти государства. В этом контексте налоги нуждаются в помощи правовых инструментов. В частности, налоги вводятся законами, принятыми компетентным органом и взыскиваются в принудительном порядке

административными решениями и действиями ответственного государственного органа.

На основе анализа мнений о правовой природе налогов и налоговых проверок таких отечественных ученых, как А.Ли, Л.Хван, Ш.Икрамов, И.Хамедов, И.Турабоев, Э.Хожиев, Т.Хожиев, Ж.Урмонов, Е.Каньязов, Н.Ашурова, А.Хамидов, Ф.Мирзаев, а также зарубежных ученых, как З.Гасиева, В.Кайтмазов, С.Шорников, М.Todorovich, Г.Айтхожина, Г.Нестеров, Н.Попонов, А.Терзиди, О.Миронова, Appelgren Leif, Edmund Biber, Lidija Hauptman, Satoru Araki, David John Hoyer, сделаны выводы о понятии, цели и правовой природе налоговой проверки.

По мнению исследователя, целесообразно выдвинуть определение, что «налоговая проверка представляет собой совокупность мероприятий налогового контроля, осуществляемых уполномоченным сотрудником налоговых органов, направленных на обеспечение своевременной и полной уплаты налогоплательщиками (налоговым агентом) налогов и сборов в бюджет».

Изучая правовую природу налоговых проверок, диссертант характеризует следующие ее специфические особенности: *во-первых*, в процессе проведения налоговой проверки участвуют, с одной стороны, уполномоченный сотрудник государственного органа – налогового органа, а с другой стороны, налогоплательщики – юридические и физические лица, исполняющие гражданский долг; *во-вторых*, налоговая проверка направлена на полное и своевременное поступление налогов в бюджетную систему, в том числе это относится и к сборам; *в-третьих*, налоговая проверка направлена на проверку налоговой отчетности налогоплательщиков и других документов, на которых основывается исчисление налогов (сборов), указывающих, что она охватывает бухгалтерскую и финансово-хозяйственную деятельность.

Диссертант выдвигает идею о том, что понятие налоговых проверок и их правовая природа тесно связаны с категорией налогов и сборов, что изменения в видах налогов или сборов влияют на содержание налоговых проверок, например, введение в действующий Налоговый кодекс нового вида налога – социального налога расширило сферу предмета налоговых проверок, кроме того сфера проведения налоговых проверок распространяется не только на правильность исчисления и уплаты налогов, но и сборов.

Анализируя действующее налоговое законодательство, исследователь отмечает, что формулирование цели налоговой проверки в увязке с контролем за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства не в полной мере раскрывает ее правовую природу налоговой проверки, а контроль является обязанностью налоговых органов, и поэтому представляется целесообразным определить, что цель налоговой проверки – убедиться в правильности и полноте уплаты налогов (сборов) налогоплательщиками (налоговым агентом) и достижение налоговой дисциплины.

На основе анализа мнения ученых-юристов и экономистов, исследователь отмечает, что задача налоговой проверки отличается от задачи налоговых органов и пришел к выводу о том, что задачи налоговой проверки направлены на

выявление случаев уклонения от уплаты налогов, взыскание в бюджетную систему неуплаченных сумм налогов и сборов, предупреждение налоговых правонарушений и привлечение к ответственности лиц, совершивших правонарушения, а также создание атмосферы соблюдения налогового законодательства.

Диссертант обосновывает вывод о целесообразности разделения принципов налоговой проверки на материальный и процессуальный виды, отметив, что принципы налоговой проверки являются основными положениями норм законодательства, регулирующих процессы организации, проведения и оформления результатов налоговых проверок. В частности, в качестве материально-правовых принципов выступают: законность, прозрачность, отсутствие коррупции, гласность, объективность, открытость, уникальность и точность системы проверок, территориальность проверок; Он отметил, что под процессуально-правовыми принципами следует понимать такие принципы, как: сохранение налоговой тайны, презумпция невиновности налогоплательщика, независимость налогового органа, экономическая эффективность и результативность, сотрудничество с налогоплательщиком, верховенство прав и интересов налогоплательщиков, возмещение ущерба, причиненного неправомерным действием должностного лица при проведении налоговых проверок, применение превентивных мер до привлечения к ответственности.

В рамках данной главы автором проанализировано налоговое законодательство по налоговым проверкам в Республике Узбекистан в шесть этапов и изучены особенности каждого периода.

Сделан вывод о том, что на первом этапе – в 1990-1994 годах была создана система налоговых органов, уполномоченных проводить налоговые проверки; на втором этапе – в 1994-1997 годах в целях предотвращения повторных и незаконных налоговых проверок был создан Координационный совет; на третьем этапе – в 1997-2007 годах был принят Налоговый кодекс, кодифицировавший налоговое законодательство; на четвертом этапе – в соответствии с Налоговым кодексом (2007) в новой редакции на 2007-2016 годы определены понятие, форма (проверка финансово-хозяйственной деятельности и краткосрочная проверка) и виды (плановая, внеплановая и встречная проверка) налоговых проверок и процессуальный порядок проведения налоговых проверок; на пятом этапе – в 2016-2019 годах введены виды налоговых проверок по согласованию с уполномоченным органом по координации проверок деятельности субъектов предпринимательства и в порядке уведомления; на шестом этапе – с 2019 года и по настоящее время в соответствии с Налоговым кодексом в новой редакции (2019 г.) в качестве видов налоговых проверок определены камеральный, выездной и налоговый аудит.

Исследователь особо отмечает, что в Республике Узбекистан в 1997, 2007 и 2019 годах были приняты новые редакции Налогового кодекса, за период с 1990 по 2020 годы в институт налоговых проверок 3 раза вносились концептуальные изменения (в 2016, 2018, 2019 годах), в связи с чем важным

фактором достижения налоговой дисциплины является обеспечение устойчивости налогового законодательства.

Во второй главе **«Организационно-правовые основы налоговой проверки»** были проанализированы вопросы классификации налоговой проверки, совершенствования организационно-правовых основ камеральных и выездных налоговых проверок.

Диссертантом проанализированы мировые модели налоговых проверок, в частности Англо-саксонская модель (Великобритания, Австралия, Новая Зеландия), Романо-германская модель (Германия, Франция, Япония), Смешанная модель (США, Канада) и модель стран СНГ, отмечено, что понятие «налоговый аудит» в зарубежных странах представлено понятием «tax audit», а также сделан вывод о том, что согласно мировому опыту налоговые проверки подразделяются на два вида: камеральный налоговый аудит (desk audit) и выездной налоговый аудит (field audit).

Диссертант отметил, что понятие «tax audit» буквально означает «налоговый аудит», а по действующему налоговому законодательству налоговые проверки подразделяются на камеральные, выездные налоговые проверки и налоговый аудит, что определение «налоговый аудит» как вида налоговой проверки не является специфическим по своей юридической природе и пришел к выводу о целесообразности использования вместо понятия «налоговый аудит» понятие «выездная налоговая проверка», а вместо понятия «выездная налоговая проверка» понятие «рейдовая налоговая проверка».

Диссертант изучая исследования экономистов К.Хотамова и З.Курбанова по налоговому аудиту, отмечая, что налоговый аудит – это вид аудиторских услуг, оказываемых аудиторскими организациями субъектам предпринимательства по проверке соблюдения ими налогового законодательства, выдвигает идею о том, что налоговый аудит как финансовая категория представляет собой аудиторскую услугу, а налоговая проверка как налоговая категория выполняет административную функцию налогового органа.

Проведенное исследование дает основание для вывода о том, что вид налоговой проверки по своему содержанию представляет собой совокупность действий, имеющих отличительные признаки друг от друга, совершаемых в отношении места, способа и объекта проверки, при этом камеральная и выездная налоговые проверки выступают как виды налоговой проверки.

Анализируя формы налоговой проверки, в диссертации отмечается, что форма налоговой проверки по своей сути представляет собой совокупность показателей, характеризующих охват направлений деятельности по отношению к объекту налоговой проверки, также сделан вывод о том, что налоговая проверка проводится в форме проверки, связанной с финансово-хозяйственной деятельностью (бухгалтерский учет, финансы, статистика, банковское дело), и не связанной с финансово-хозяйственной деятельностью (регистрация, наличие терминалов и кассовых аппаратов).

На основе анализа мнений о правовой природе камеральной налоговой проверки таких отечественных ученых, как Э.Эргашев, Р.Муминов, З.Курбанов, а также зарубежных ученых, как А.Кочкаров, И.Майорова, А.Лобанов, Ю.Лермонтов, Н.Шестакова, О.Петров, А.Полтева, М.Садчиков, Т.Курбатов, В.Семенихин, Г.Омуркожоева, М.Кривцова, автором сформулирован вывод о понятии и цели камеральной налоговой проверки.

По мнению исследователя, камеральная налоговая проверка представляет собой комплекс профилактических и контрольных действий, направленных на изучение правильности исчисления и уплаты налогов и сборов на основании налоговой отчетности, представленной налогоплательщиком и сведений о налогоплательщике, запрашиваемых налоговым органом у других организаций в установленном законодательством порядке.

Диссертант отмечая, что в действующем налоговом законодательстве цель камеральной и других видов налоговой проверки определена с точки зрения единообразного контроля, данное выражение не в полной мере раскрывает правовую природу камеральной налоговой проверки, выдвигает мысль о том, что целью камеральной налоговой проверки является текущий контроль за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства, обеспечение полного охвата налогоплательщиков по их обязательствам, содействие им в самостоятельном устранении допущенных недостатков, предупреждение, отбор на выездную проверку и профилактика правонарушений.

Диссертантом сделан вывод о том, что камеральная налоговая проверка в системе налогового законодательства Республики Узбекистан в 1991-2007 годах была представлена понятиями «проверка деклараций» и «документальная проверка», в 2007 году она была первоначально определена в Налоговом кодексе как «камеральный контроль», а в действующем Налоговом кодексе (2019) как «камеральная налоговая проверка».

На основании проведенного исследователем анализа налогового законодательства национальных и зарубежных стран (США, Канада, Германия, Франция, Россия, Казахстан, Республика Беларусь, Грузия, Латвия, Литва, Молдова и др.) установлено, что в нашем национальном налоговом законодательстве не полностью раскрыты цель и предмет проведения камеральной налоговой проверки, отмечается, что указанные категории являются основными отличительными признаками камеральной налоговой проверки от других налоговых проверок, а также обосновывается, что проведение осмотра территории и помещений в ходе камеральной налоговой проверки не носит правового характера и подлежит исключению. С учетом отмеченных обстоятельств разработаны предложения по внесению изменений и дополнений в статьи 138, 145 Налогового кодекса и пункты 1, 4 Положения «О проведении камеральной налоговой проверки» и обосновывается необходимость их принятия.

В диссертации на основе анализа статистических данных по камеральным налоговым проверкам за 2010-2020 годы сделан вывод о том,

что, количество субъектов предпринимательства, в деятельности которых в результате камеральных налоговых проверок были выявлены недостатки, увеличилось с 42,9 тыс. в 2010 году до 157,3 тыс. в 2019 году, сумма налога, дополнительно взысканной в бюджет по результатам камеральных налоговых проверок, увеличилась с 216,4 млрд. в 2010 году до 4477,1 млрд., в 2019 году, несмотря на то, что к 2020 году количество субъектов предпринимательства, в деятельности которых в результате камеральной налоговой проверки были выявлены недостатки, сократилось на 50 тысяч, сумма налога дополнительно взысканной в бюджет налога по результатам камеральной налоговой проверки составила 4 017.1 млрд., также сделан вывод о том, что увеличение количества проверок приведет к увеличению сумм дополнительно взысканного налога.

На основании анализа судебной практики по камеральным налоговым проверкам диссертантом сделан вывод о том, что сотрудниками налоговых органов совершаются такие правонарушения, как несоблюдение срока исковой давности по проведению камеральной проверки, нарушение порядка оформления результатов камеральной проверки, несоблюдение срока, установленного для добровольного устранения нарушений, неправильное начисление дополнительных налогов при камеральной проверке, необоснованное приостановление счета в банке. Также налогоплательщиками часто совершаются такие правонарушения, как несвоевременное представление налоговой отчетности, уточненной налоговой отчетности и уклонение от уплаты налогов.

Автором сформулирован вывод о понятии и цели выездной налоговой проверки, основанные на анализе точек зрения о правовой природе выездной налоговой проверки таких ученых, как М.Садчиков, Ю.Крохина, С.Пепеляев, А.Селиванов, С.Шорников, Е.Пузырева, Л. Лыкова, Т. Курбатов, Е.Комарова, Д.Черник, О.Болтинова, Ю.Цареградская, А.Мусаелян, Э.Молчанов, А.Кормилицын, Н.Козлов и другие.

Диссертантом выдвигается мнение о том, что проверка финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков на месте определяется как налоговый аудит в соответствии с действующим Налоговым кодексом (2019 г.), однако, по своей сути эта проверка является выездной налоговой проверкой, которая представляет собой совокупность мероприятий налогового контроля, направленных на изучение и сопоставление финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, в частности его бухгалтерской, финансовой, статистической, банковской и иной документации, по месту его нахождения налогоплательщика или налогового органа по просьбе налогоплательщика, с целью обеспечения фактической достоверности соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства.

Диссертант на основе анализа проведенных исследований отмечает, что целью выездной налоговой проверки является обеспечение налоговой дисциплины с фактическим фиксированием соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства.

Диссертантом сделан вывод о том, что выездная налоговая проверка в системе налогового законодательства Республики Узбекистан в 1991-2007 годах представлена понятиями «выборочная проверка и ревизия», «проверка и ревизия финансово-хозяйственной деятельности», Налоговым кодексом (2007) определена как «налоговая проверка», действующим Налоговым кодексом (2019) определена как «налоговый аудит».

На основании проведенного диссертантом анализа налогового законодательства национальных и зарубежных стран (США, Канада, Германия, Южная Корея, Россия, Казахстан, Кыргызстан, Азербайджан, Армения, Украина, Таджикистан) сделан вывод о необходимости увязки периодичности проведения выездных налоговых проверок в нашем национальном налоговом законодательстве с системой управления налоговыми рисками, о необходимости классификации сроков проведения налоговых проверок исходя из категории налогоплательщиков и установления оснований приостановления налоговых проверок и разработаны предложения по внесению изменений и дополнений в статьи 137, 140, 141, 142 Налогового кодекса и пункты 4, 15, 16 Положения «О проведении налогового аудита» и обоснована необходимость их принятия.

В диссертации на основе анализа статистических данных о выездных налоговых проверках за 2010-2020 годы, сделан вывод о том, что снижение количества выездных налоговых проверок в 2010 году с 20.667 тыс. до 18.524 тыс. в 2016 году и введение моратория на проверки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков в 2018-2020 годах, по результатам выездных налоговых проверок сумма дополнительно взысканного налога увеличилась с 243.8 млрд. в 2010 году до 656.8 млрд. в 2016 году, и что увеличение количества проведенных проверок не связано с увеличением сумм дополнительно взыскиваемого налога.

На основании анализа судебной практики выездной налоговой проверки исследователем было отмечено, что налогоплательщики часто совершают такие правонарушения, как воспрепятствование проведению выездной налоговой проверки, в частности недопущение в помещения; уклонение от уплаты налогов или не оформление бухгалтерских документов. Также, сделан вывод о том, что чаще всего сотрудниками налоговых органов совершаются такие правонарушения, как неправильное применение налогового законодательства или проведение незаконной проверки, в частности, несоблюдение порядка получения разрешения или уведомления о проведении проверки, проведение проверки без принятия документов, являющихся основанием, или непредставление копии этих документов налогоплательщику, непредставление копии акта по результатам проверки налогоплательщику или несоблюдение сроков.

В третьей главе диссертации «**Вопросы совершенствования правовых механизмов налоговых проверок**» проанализированы правовые вопросы применения системы управления рисками в налоговых проверках и основные направления совершенствования налоговых проверок в Республике Узбекистан.

Автором сделаны выводы о налоговом риске, понятии и цели системы управления налоговыми рисками, на основании анализа точек зрения, таких отечественных ученых, как З.Ахроров, Ш.Шермаматов, а также зарубежных ученых, как И.Демчук, В.Заика, К.Тоцкая, Г.Артеменко, Р.Назаров, Е.Чекулаева, У.Бердиева, Н.Горохова, Marhaini Mahmood, Csilla Tamás Czinege, Rafal Lipniewicz и другие.

По мнению исследователя, налоговый риск представляет собой финансовый ущерб, который может быть причинен государству и налогоплательщику в результате действий (бездействия) налогоплательщика по его налоговым обязательствам и работника налогового органа по его обязанностям по взысканию налогов.

В диссертации отмечается, что система управления рисками в зарубежных странах имеет различные названия, в частности, «Risk management system», «Tax compliance management system», «Compliance Strategy», а также целью разработки системы управления рисками является исключение уменьшения или неуплаты налоговых поступлений в результате преднамеренных или неосторожных действий (бездействия) сотрудников налогового органа и налогоплательщиков в процессе взыскания налогов, и сделан вывод, что данная система используется не только в налоговой сфере, но также в финансовой, банковской, таможенной и административной сферах.

Исследователь отмечает, что с точки зрения дифференциации системы управления рисками в области налоговых проверок данную систему следует называть системой управления налоговыми рисками, и выдвинул идею о том, что система управления налоговыми рисками – это система информационно-аналитических управленческих действий, обеспечивающих эффективность налогового контроля, направленных на выработку критериев налогового риска, выявление, оценку, предотвращение, предупреждение налоговых рисков и отбор их для проведения налоговых проверок.

В диссертации отмечается, что систему управления рисками можно реализовать в увязке с информационными технологиями, то есть система реализуется через специальные программы, в частности, оценки рисков для налоговых проверок (Risk Assessment), выездной налоговой проверки на основе рисков или случайных выборов (Risk-based Audit Selection or Random Audit Selection).

Диссертантом на основе анализа национального опыта и опыта зарубежных стран (Дания, Нидерланды, Италия, Швеция, Ирландия, Канада, Великобритания, США, Россия, Казахстан, Республика Беларусь) обосновано отсутствие в Налоговом кодексе Республики Узбекистан основных понятий о системе управления налоговыми рисками и критериев оценки налогоплательщиков по налоговому риску, а также разработаны предложения по дополнению Налогового кодекса статьей 140¹ и обоснована необходимость их принятия.

В данной главе разработаны предложения по совершенствованию деятельности Уполномоченного по защите прав и законных интересов субъектов предпринимательства (Уполномоченный по защите прав

предпринимателей), системы досудебного разрешения споров и открытости налоговых органов как основных направлений развития налоговых проверок в Республике Узбекистан.

Анализируя полномочия Уполномоченного по защите прав предпринимателей при проведении налоговых проверок, исследователь пришел к выводу о важности его роли в обеспечении законности проведения налоговых проверок. Определяется это тем, что: *во-первых*, проверки должны быть согласованы с Уполномоченным по защите прав предпринимателей или уведомлены на основании заявки до проведения проверок; *во-вторых*, электронная книга учета проверок должна быть заполнена до проведения проверок; *в-третьих*, результаты проверок должны быть внесены в единую систему электронного учета проверок не позднее чем за три дня; *в-четвертых*, к лицам, нарушившим порядок проведения проверки, применяются меры ответственности.

Также было отмечено, что на основе анализа действующего законодательства основания для обеспечения контроля за законностью проверок Уполномоченным по защите прав предпринимателей регулируются положением, утверждаемым Генеральным прокурором Республики Узбекистан. В целях совершенствования деятельности Уполномоченного по защите прав предпринимателей при осуществлении налоговых проверок предложено разработать Положение «О порядке согласования и проведения контролирующими органами проверок в деятельности субъектов предпринимательства» и Положение «О порядке ведения единой системы электронной регистрации проверок» и принять постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан.

Диссертантом отмечается, что действующее налоговое законодательство не определяет роль Управления досудебного разрешения Государственного налогового комитета и Совета по досудебному разрешению налоговых споров в досудебном разрешении споров по налоговым проверкам и с учетом этого внесено предложение, направленное на установление порядка обращения налогоплательщика по решению, принятому по результатам налогового аудита или выездной налоговой проверки, в Управление досудебного разрешения налоговых споров Государственного налогового комитета и Совет по досудебному разрешению налоговых споров между налогоплательщиками и органами государственной налоговой службы при Министерстве финансов Республики Узбекистан.

Анализируя опыт зарубежных стран (США, Канада, Южная Корея, Япония, Германия и некоторых стран СНГ), исследователь предлагает определить порядок раскрытия на официальном сайте налогового органа статистических данных по результатам налоговых проверок и жалоб на налоговые проверки для обеспечения открытости и прозрачности процессов налоговой проверки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате исследовательской работы на тему «Совершенствование правового регулирования налоговых проверок в Республике Узбекистан» были разработаны следующие научно-теоретические и практические предложения и выводы:

I. Научно-теоретические предложения и выводы:

1. Разработано следующее авторское определение к налоговой проверке: «налоговая проверка представляет собой совокупность мероприятий налогового контроля, осуществляемых уполномоченным сотрудником налоговых органов, направленных на обеспечение своевременной и полной уплаты налогоплательщиками (налоговым агентом) налогов и сборов в бюджет».

2. Разработано следующее авторское определение к цели налоговой проверки: «цель налоговой проверки – убедиться в правильности и полноте уплаты налогов(сборов) налогоплательщиками (налоговым агентом) и достижении налоговой дисциплины».

3. О задаче налоговой проверки был сделан следующий вывод: «задачей налоговой проверки является выявление случаев уклонения от уплаты налогов, взыскание в бюджетную систему неуплаченных сумм налогов и сборов, предупреждение налоговых правонарушений и привлечение к ответственности лиц, совершивших правонарушения, а также создание атмосферы соблюдения налогового законодательства».

4. По принципам налоговой проверки были сделан следующий вывод: «принципы проведения налоговой проверки – это основные положения законодательных норм, регулирующих процессы организации, проведения и оформления результатов налоговых проверок».

Принципы налоговой проверки были классифицированы на две основные группы:

Материально-правовые принципы: законность, прозрачность, отсутствие коррупции, гласность, объективность, открытость, уникальность и точность системы проверок, территориальность проверки;

Процессуально-правовые принципы: сохранение налоговой тайны, презумпция невиновности налогоплательщика, независимость налогового органа, экономическая эффективность и результативность, сотрудничество с налогоплательщиком, верховенство прав и интересов налогоплательщиков, принцип возмещения ущерба, причиненного неправомерным действием должностного лица при проведении налоговых проверок, применение превентивных мер до привлечения к ответственности.

5. По вопросу о виде налоговой проверки был сделан следующий вывод: «вид налоговой проверки представляет собой совокупность действий, имеющих отличительные признаки друг от друга, совершаемых в отношении места, способа и объекта проверки».

Сделан вывод о разделении налоговых проверок на два вида: камеральные и выездные налоговые проверки.

6. О форме налоговой проверки был сделан следующий вывод: «форма налоговой проверки представляет собой совокупность показателей, характеризующих, охват направлений деятельности по отношению к объекту налоговой проверки».

Сделан вывод о том, что налоговая проверка подразделяется на следующие две формы: первая – проверка, связанная с финансово-хозяйственной деятельностью (бухгалтерский учет, финансы, статистика, банковское дело), вторая – проверка, не связанная с финансово-хозяйственной деятельностью (регистрация, наличие терминалов и кассовых аппаратов).

7. О понятии камеральной налоговой проверки был сделан следующий вывод: «камеральная налоговая проверка представляет собой комплекс профилактических и контрольных действий, направленных на изучение правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, на основании налоговой отчетности, представленной налогоплательщиком и сведений о налогоплательщике, запрашиваемых налоговым органом у других организаций в установленном законодательством порядке».

8. О целях проведения камеральной налоговой проверки был сделан следующий вывод: «целью камеральной налоговой проверки является текущий контроль за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства, обеспечение полного охвата налогоплательщиков по их обязательствам, содействие им в самостоятельном устранении допущенных недостатков, предупреждение, отбор на выездную проверку и профилактика правонарушений».

9. О понятии выездной налоговой проверки был сделан следующий вывод: «выездная налоговая проверка представляет собой совокупность мероприятий налогового контроля, направленных на изучение и сопоставление финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, в частности его бухгалтерской, финансовой, статистической, банковской и иной документации, по месту нахождения налогоплательщика или налогового органа по просьбе налогоплательщика, с целью обеспечения фактической достоверности соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства».

10. О целях выездной налоговой проверки был сделан следующий вывод: «целью выездной налоговой проверки является обеспечение налоговой дисциплины с фактическим фиксированием соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства».

11. О налоговом риске сделан следующий вывод: «налоговый риск – это финансовый ущерб, который может быть причинен государству и налогоплательщику в результате действий (бездействия) налогоплательщика по его налоговым обязательствам и сотрудника налогового органа по его обязанностям по взысканию налогов».

12. О системе управления налоговыми рисками сделан следующий вывод: «Система управления налоговыми рисками представляет собой систему информационно-аналитических управленческих действий, обеспечивающих эффективность налогового контроля, направленных на

выработку критериев налогового риска, выявление, оценку, предотвращение, предупреждение налоговых рисков и отбор их для проведения налоговых проверок».

13. О целях системы управления налоговыми рисками был сделан следующий вывод: «цель системы управления налоговым риском состоит в принятии обоснованных решений в налоговом контроле и дифференцированном подходе к налогоплательщикам, направленных на обеспечение налоговых поступлений и выявление случаев уклонения от уплаты налогов».

По результатам исследования были разработаны предложения и выводы, направленные на совершенствование следующих норм законодательства:

14. Предложено заменить понятие «налоговый аудит», установленное Налоговым кодексом и Положением «О проведении налогового аудита» 2019 года на понятие «выездная налоговая проверка», а также заменить понятие «выездная налоговая проверка» в Налоговом кодексе 2019 года и Положении «О порядке проведения выездной налоговой проверки» на понятие «рейдовая налоговая проверка».

15. Предложено дополнить статью 138 Налогового кодекса от 2019 года частью второй следующего содержания и абзац первый пункта 1 Положения «О проведении камеральных налоговых проверок» изложить в следующей редакции:

«Целью камеральной налоговой проверки является текущий контроль за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства, обеспечение полного охвата налогоплательщиков по их обязательствам, содействие им в самостоятельном устранении допущенных недостатков, предупреждение, отбор на выездную проверку и профилактика правонарушений».

16. Предложено часть первой статьи 145 Налогового кодекса от 2019 года изложить в следующей редакции:

«Должностные лица налогового органа вправе в рамках выездной налоговой проверки и налогового аудита осуществлять осмотр территорий и помещений проверяемого лица, а также документов и предметов с целью выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки».

Предложено исключить пункт 4 Положения «О камеральной налоговой проверке», в котором установлено, что в процессе камеральной налоговой проверки может проводиться осмотр территорий и помещений налогоплательщиков.

17. Предложено дополнить статью 138 Налогового кодекса от 2019 года частью третьей следующего содержания, а также пункт 4 Положения «О проведении камеральных налоговых проверок» абзацем первым следующего содержания:

«Предмет камеральной налоговой проверки охватывает проверку следующих вопросов: 1) соблюдение сроков представления финансовой и налоговой отчетности; 2) соблюдение порядка заполнения налоговых

деклараций (отчетности); 3) правильность реквизитов налогоплательщика в налоговой отчетности; 4) правильность арифметического расчета налогов, сборов и пеней по налоговой отчетности; 5) своевременность и правильность уплаты налогов, сборов и пеней; 6) достоверность сведений, указанных в налоговой декларации; 7) соответствие сведений, содержащихся в налоговой декларации, приложенным к ней сведениям и содержащимся в налоговом органе; 8) обоснованность применения налогоплательщиком налоговых ставок и льгот».

18. Предложено дополнить Положение «О проведении налогового аудита» пунктом 4¹ следующего содержания:

«Периодичность выездных налоговых проверок: у налогоплательщиков с высокой степенью риска – не более одного раза в налоговом году; у налогоплательщиков со средней степенью риска – не более одного раза в последующие три года; у налогоплательщиков с низкой степенью риска – не более одного раза в последующие 5 лет».

19. Предложено часть первой статьи 141 Налогового кодекса от 2019 года и пункт 15 Положения «О проведении налогового аудита» изложить в следующей редакции:

«Срок проведения выездных налоговых проверок не может превышать 60 рабочих дней у крупных налогоплательщиков, 30 рабочих дней у других субъектов и 10 рабочих дней у субъектов малого предпринимательства».

20. Предложено дополнить Налоговый кодекс от 2019 года статьей 142¹ следующего содержания и Положения «О проведении налогового аудита» пунктом 19¹ следующего содержания:

«Статья 142¹. Основания приостановления выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка может быть приостановлена по решению налогового органа на срок до одного месяца в случаях: 1) возникновения обстоятельств непреодолимой силы; 2) восстановления документов; 3) болезни или смерти близкого родственника участников налоговой проверки; 4) нахождения налогоплательщика в длительной командировке; 5) неясность местонахождения налогоплательщика».

21. Предложено дополнить Налоговый кодекс 2019 года статьей 140¹ следующего содержания, определяющей нормы, касающиеся понятия налогового риска, понятия и цели системы управления налоговыми рисками и критериев налогового риска:

«Статья 140¹. Система управления налоговыми рисками

Система управления налоговыми рисками представляет собой систему информационно-аналитических управленческих действий, обеспечивающих эффективность налогового контроля, направленных на выработку критериев налогового риска, выявление, оценку, предотвращение, предупреждение налоговых рисков и отбор их для проведения налоговых проверок.

Налоговый риск это финансовый ущерб, который может быть причинен государству и налогоплательщику в результате действий

(бездействия) налогоплательщика по его налоговым обязательствам и сотрудника налогового органа по его обязанностям по взысканию налогов.

Цель управления налоговым риском состоит в принятии обоснованных решений в налоговом контроле и дифференцированном подходе к налогоплательщикам, направленных на обеспечение налоговых поступлений и выявление случаев уклонения от уплаты налогов.

Налоговые органы осуществляют анализ налоговой отчетности, представляемой налогоплательщиком, информации, полученной от уполномоченных органов, и другой информации, касающейся деятельности налогоплательщика. На основании результатов анализа налоговые органы разделяют деятельность налогоплательщиков на группы высокого, среднего и низкого уровня риска, а также применяют дифференцированные меры налогового администрирования.

Критерии уровней риска представляют собой совокупность признаков, по которым оцениваются налогоплательщики и группируются по уровням риска. Критериями уровня риска являются:

1) налоговая нагрузка; 2) средняя заработная плата одного работника; 3) доходы и расходы, учитываемые в налоговой отчетности; 4) сделки с налогоплательщиками, в отношении которых лица, снятые с учета по налогу на добавленную стоимость, имеют взаиморасчеты, в том числе с ликвидированными, несостоятельными или банкротящимися лицами; 5) убытки, зафиксированные в налоговой отчетности за несколько налоговых периодов; 6) множественные исправления и дополнения в ранее представленную налоговую отчетность; 7) нарушения, выявленные по результатам камеральной налоговой проверки; 8) многократный подход к максимальному значению показателей, дающих право применять специальные налоговые режимы; 9) регулярная смена юридического адреса налогоплательщика; 10) критерии снижения риска. Критерии снижения налогового риска утверждаются Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан».

22. В целях совершенствования деятельности Уполномоченного по защите прав предпринимателей при проведении налоговых проверок предложено разработать Положение «О порядке согласования и проведения контролирующими органами проверок в деятельности субъектов предпринимательства» и Положение «О порядке ведения единой системы электронной регистрации проверок» и принять постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан.

23. В целях совершенствования системы досудебного урегулирования налоговых споров предложено дополнить Налоговый кодекс от 2019 года статьей 159¹ следующего содержания:

«Статья 159¹. Порядок обжалования решения по материалам налогового аудита и выездной налоговой проверки

Налогоплательщик вправе обжаловать решение, принятое по результатам налогового аудита или выездной налоговой проверки, в Управление по досудебному разрешению налоговых споров Государственного

налогового комитета в течение месяца со дня вынесения ему данного решения.

При несогласии налогоплательщика решением Управления досудебного разрешения налоговых споров Государственного налогового комитета, он вправе обратиться в Совет по досудебному разрешению налоговых споров между налогоплательщиками и органами государственной налоговой службы при Министерстве финансов Республики Узбекистан».

24. Предложено дополнить Налоговый кодекс от 2019 года статьей 168¹ следующего содержания:

*«Статья 168¹. Порядок раскрытия результатов налоговой проверки
Статистические данные по результатам проведения налоговых проверок и жалобам по результатам налоговых проверок публикуются на официальном сайте налогового органа ежегодно до 1 февраля.*

**SCIENTIFIC COUNCIL AWARDING OF THE SCIENTIFIC
DEGREES DSc.07/30.12.2019.Yu.22.02 AT TASHKENT STATE
UNIVERSITY OF LAW**

TASHKENT STATE UNIVERSITY OF LAW

NORMATOV BEKZOD AKRAM UGLI

**IMPROVING THE LEGAL REGULATION OF TAX AUDITS IN THE
REPUBLIC OF UZBEKISTAN**

12.00.02 – Constitutional law. Administrative law.
Financial and Customs law

**ABSTRACT
of dissertation
of the doctor of philosophy (PhD) in law**

Tashkent – 2020

The theme of the dissertation of the Doctor of Philosophy (PhD) was registered at the Supreme Attestation Commission under the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan under the number № B2019.3.PhD/Yu295.

The dissertation is prepared at Tashkent State University of Law.

The abstract of the dissertation is posted in three languages (Uzbek, Russian and English (resume)) on the website of the Scientific Council (<https://tsul.uz/uz/fan/avtoreferatlar>) and Information educational portal «Ziyonet» (www.ziyonet.uz).

Supervisor:

Li Adik

Candidate of Science in Law,
Associate Professor

Official Opponents:

Ruzmetov Khayrullo Ibadullaevich

Doctor of Science in Law, Professor

Khojiev Erkin Tuygunovich

Candidate of Science in Law, Associate Professor

Leading organization:

**Center of Training of Lawyers under Ministry
of Justice of the Republic of Uzbekistan**

The defense of the dissertation will be held on January 22, 2021 at 2:00 pm the session of the Scientific Council DSc.07/30.12.2019.Yu.22.02 at Tashkent State University of Law (Address: 100047, Tashkent, Sayilgoh Street, 35. Tel .: (99871) 233-66-36; fax: (998971) 233-37-48; e-mail: info@tsul.uz).

The dissertation (PhD) is available at the Information Resource Center of the Tashkent State University of Law (registered under No. 945). (Address: 100047, Tashkent, A. Temur str., 35. Tel .: (99871) 233-66-36).

Abstract of the dissertation submitted on January 8, 2021.

(Registry protocol No.12 on January 8, 2021).

R.R.Khakimov

Chairman of the Scientific Council for
awarding scientific degrees, Doctor of
Science in Law, Professor

I.R.Bekov

Secretary of the Scientific Council for
awarding scientific degrees, Candidate of
Science in Law, Acting Professor

M.A.Akhmedshaeva

Chairman of the Scientific Seminar under
the Scientific Council for awarding
scientific degrees, Doctor of Science in
Law, Professor

INTRODUCTION (abstract of PhD dissertation)

The purpose of the study is to develop proposals and recommendations based on a systematic study of scientific, theoretical, practical and legislative issues of legal regulation of tax audits in the Republic of Uzbekistan.

The object of the research is a system of legal relations related to tax audits and their conduct in Uzbekistan.

The scientific novelty of the research is as follows:

it is proved that the scope of the desk tax audit should be limited to the study and analysis of tax reports submitted by the taxpayer and information available to the tax authority on the taxpayer's activities;

it is justified that the necessity of conducting a desk tax audit of a single taxpayer on the basis of a single order for a desk tax audit;

it is justified that the order on conducting a field tax audit should clarify the purpose of conducting a field tax audit, in particular, specifying all taxes and fees or certain types of taxes in the tax period under review;

It has been substantiated that new circumstances unknown to the tax authority during a field tax audit should include tax evasion and identified tax returns, which provide for a reduction in the amount of taxes and fees for the periods in which the taxpayer was audited.

Results of the dissertation are used in the following:

Implementation of research results.

The scientific results obtained during the research work were applied in the following:

the proposal aimed at defining the concept of a desk tax audit, in particular, to conduct a desk tax audit by the tax authority by studying and analyzing the tax reports submitted by the taxpayer and other information available to the tax authority on the taxpayer's activities, was used in the development of paragraph 2 of the Regulation «on conducting a desk tax audit» (Reference of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan №06-34075 of November 6, 2020). The implementation of this proposal served to reveal the differences between the desk tax audit and other tax audits and to enrich the content of the basic concepts;

the proposal aimed at establishing the procedure for issuing an order to conduct a desk tax audit, in particular that a single taxpayer can be checked on the basis of a single order on a desk tax audit, was used in the development of paragraph 9 of the regulation «on conducting a desk tax audit» (Reference of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan №06-34075 of November 6, 2020). The implementation of this proposal served to improve the legal basis for reasonable and legal conduct of desk tax audits;

the proposal that the order on conducting a field tax audit should specify the purpose of conducting a field tax audit, in particular, specify all taxes and fees or certain types of taxes for the tax period being audited, was used in the development of paragraph 9 of the Regulation «on conducting a tax audit» (Reference of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan №06-34075 of November 6, 2020). The implementation of this proposal served to improve the legal regulation of the frequency and repeatability and legality of tax audits;

the proposal that framework of new circumstances not known to the tax authority during the field tax audit, includes the basis for tax evasion and submission of updated tax reports by the taxpayer, providing for a reduction in the amounts of taxes and fees for the periods in which the field tax audit was conducted, was used in the development of paragraph 14 of the Regulation «on conducting a tax audit» (Reference of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan №06-34075 of November 6, 2020). The implementation of this proposal served to improve the legal regulation of compliance by tax authorities with the procedure for conducting tax audits.

Structure and scope of the dissertation. The content of the dissertation consists of an introduction, three chapters, a conclusion, a list of references and appendix. The volume of the dissertation is 156 pages.

ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИЛМИЙ ИШЛАР РЎЙХАТИ
СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ НАУЧНЫХ РАБОТ
LIST OF PUBLISHED SCIENTIFIC WORKS

I бўлим (I часть; I part)

1. Норматов Б.А. Солиқ текширувларининг назарий-ҳуқуқий асослари ва ҳуқуқий тартибга солиш муаммолари // «Ўзбекистон қонунчилиги таҳлили» илмий журнал. №1. 2019. –Б.25-33 (12.00.00; № 9);
2. Норматов Б.А. Солиқ текширувларини ҳуқуқий тартибга солиш (хорижий тажриба) // «Ўзбекистон қонунчилиги таҳлили» илмий журнал. № 3. 2019. –Б. 26-30 (12.00.00; № 9);
3. Норматов Б.А. Солиқ назоратининг моҳияти ва принциплари // «Ҳуқуқий тадқиқотлар» электрон журнали (www.tadqiqot.uz). № 1-сон 5 жилд. 2020. –Б.15-22 (12.00.00; № 19);
4. Норматов Б.А. Солиқ текширувларини ҳуқуқий тартибга солиш ва суд амалиёти // «Ҳуқуқий тадқиқотлар» электрон журнали (www.tadqiqot.uz). № S4 сон 5 жилд. 2020.–Б.156-166 (12.00.00; № 19);
5. Норматов Б.А. Ўзбекистон Республикасида солиқ органлари тизимининг шаклланиш босқичлари // «Ҳуқуқий тадқиқотлар» электрон журнали (www.tadqiqot.uz). №S4 сон 5 жилд. 2020.–Б.353-363 (12.00.00; № 19);
6. Норматов Б.А. Солиқ текширувлари тушунчаси, мақсади, вазифалари ва юридик табиати // «Ҳуқуқий тадқиқотлар» электрон журнали (www.tadqiqot.uz). №3-сон 5-жилд, 2020.–Б.46-52 (12.00.00; № 19);
7. Норматов Б.А. Солиқ текширувларининг турлари, шакллари ва таснифи // «Ўзбекистон қонунчилиги таҳлили» илмий журнали. №1, 2020. –Б.25-28 (12.00.00; № 19);
8. Норматов Б.А. Солиқ текширувларининг юридик табиати: Ўзбекистон ва хорижий давлатларда. (Legal Nature of Tax Audits: in Uzbekistan and Foreign countries) // The American Journal of Social Science and Education Innovations. – P.418-442 (SJIF IMPACT FACTOR 2020: 5. 525.);
9. Норматов Б.А. Ўзбекистон Республикасининг солиқ тизими (Tax system of the Republic of Uzbekistan) // Jour of Adv Research in Dynamical & Control Systems, Vol.12, Special Issue 2, 2020 –P.317-327 (Scopus SJR Q3);
10. Норматов Б.А. Солиқ текширувларининг назарий-ҳуқуқий асослари // «Ўзбекистон Республикасида инвесторлар ҳуқуқи ва қонуний манфаатларини ҳимоя қилишнинг янгича ёндашувлари» мавзусида ўтказилган Республика илмий-амалий конференцияси мақолалар тўплами.–Т.2019. –Б. 98-104;
11. Норматов Б.А. Ўзбекистон Республикасида сайёр солиқ текширувларини ҳуқуқий тартибга солиш масалалари // «Ўзбекистонда илмий-амалий тадқиқотлар» мавзусидаги республика 22-кўп тармоқли илмий масофавий онлайн конференция материаллари тўплами 1-қисм.–Т.2020.–Б.19-21;

12. Норматов Б.А. Ўзбекистон Республикасида солиқ текширувларини ўтказишда риск бошқарув тизимини қўллашнинг ташкилий-ҳуқуқий масалалари // «Инновационное развитие науки и образования» мавзусидаги халқаро илмий конференция материаллари тўплами.–Қозоғистон. 2020.–Б.114-118;

13. Норматов Б.А. Ўзбекистон Республикасида сайёр солиқ текширувнинг ташкилий-ҳуқуқий асосларини такомиллаштириш масалалари // «Интеграция в мир и связь наук» мавзусидаги халқаро илмий ва амалий онлайн конференция материаллари тўплами.–Озарбайжон.2020.–Б.114-119.

II бўлим (II часть; II part)

14. Норматов Б.А. Камерал солиқ текширувини ҳуқуқий тартибга солиш // “Ўзбекистон Республикаси жиноят қонунчилигини такомиллаштириш истиқболлари” мавзусида ўтказилган халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами.–Т.2020.–Б.308-318;

15. Норматов Б.А. Ўзбекистон Республикасида солиқ текширувларини ҳуқуқий асосларини такомиллаштириш масалалари // “Ҳуқуқ устуворлиги: Ўзбекистонда амалга оширилаётган ислоҳотлар даврида замонавий ёндашув” мавзусида халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами.–Т. 2020.–Б.120-126.

Автореферат «ТДЮУ Юридик фанлар Ахборотномаси» журнали
таҳририятида таҳрирдан ўтказилиб, ўзбек, инглиз ва рус тилларидаги матнлар
ўзаро мувофиқлаштирилди.

Босишга рухсат этилди: 29.12.2020
Бичими: 60x84 1/8 «Times New Roman»
гарнитурда рақамли босма усулда босилди.
Шартли босма табағи 3. Адади: 100. Буюртма: № 01

100060, Тошкент, Я. Ғуломов кўчаси, 74.
Тел.: +998 90 9722279, www.tiraj.uz

«TOP IMAGE MEDIA»
босмаҳонасида чоп этилди.