



Қўшилган қиймат солиғи бўшлиғини аниқлашда Ўзбекистон тажрибаси

и.ф.д., проф. Хотамов Комил Раббимович

ISFT институти

ORCID: 0009-0003-2486-5770

kamil-inson@inbox.ru

Юсупов Жасурбек Олимжонович

Тошкент давлат иқтисодиёт университети

ORCID: 0000-0002-1307-5760

jasurbek_22@mail.ru

Аннотация. Ушбу мақолада қўшилган қиймат солиғидаги бўшлиқ, унинг моҳияти, аниқлаш тартиби ва бу борада Ўзбекистон тажрибаси бўйича ўрганишлар ўтказилган. Тадқиқотлар асосида, қўлланилган қўшилган қиймат солиғи бўшлиғини ҳисоблашдаги камчиликни асослаб, хулоса шакллантирилган.

Калит сўзлар: қўшилган қиймат солиғи, қўшилган қиймат солиғида бўшлиқ.

ОПЫТ УЗБЕКИСТАНА ПО ОПРЕДЕЛЕНИЮ РАЗРЫВА НДС

д.э.н., проф. Хотамов Камил Раббимович

Институт ISFT

Юсупов Джасурбек Олимжонович

Ташкентский государственный экономический университет

Аннотация. В данной статье изучены разрывы по налогу на добавленную стоимость, его сущность, порядок определения и опыт Узбекистана в этом отношении. На основе исследования сформирован вывод об ошибочности расчета применяемого разрыва по налогу на добавленную стоимость.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, разрыв по налогу на добавленную стоимость.

UZBEKISTAN'S EXPERIENCE IN DETERMINING THE VAT GAP

DSc, prof. Khotamov Komil Rabbimovich

ISFT Institute

Yusupov Jasurbek Olimjonovich

Tashkent State University of Economics

Abstract. This article examines the gaps in value added tax, its essence, the procedure for determining and the experience of Uzbekistan in this regard. Based on the study, a conclusion was drawn about the error in calculating the applied value added tax gap.

Keywords: value added tax, value added tax gap.

Кириш.

Жаҳон иқтисодиётида қўшилган қиймат солиғини ўрни беқиёс бўлиб, кўплаб давлатлар бюджетининг асосий қисмини ушбу солиқдан тушумлар эгаллайди. Ушбу солиқ тури бошқа солиқларга нисбатан янги жорий этилган солиқ ҳисобланиб, унча узоқ бўлмаган тарихга эга. Шу билан бирга, солиқни ҳисоблаш ва тўлашда солиқдан қочиш имкониятлари мавжуд бўлиб, бу амалда тўланиши лозим бўлган солиқ ҳамда ҳақиқатда ундирилган солиқ ўртасидаги фарқни, яъни солиқ бўшлиғини келтириб чиқаради. Жаҳонда, айниқса Европа давлатларида қўшилган қиймат солиғидаги бўшлиқни аниқлаш юзасидан бир қанча тадқиқотлар ўтказилиб, уни аниқлаш усуллари ишлаб чиқилган. Хусусан, қўшилган қиймат солиғи бўйича жами солиқ мажбуриятига нисбатан амал қилиш бўшлиғи Руминияда 35,2 фоизни, Малтада 24,6 фоизни, Литвияда 13,5 фоизни, Белгияда 11,6 фоизни, Словакияда 11,5 фоизни, Грецияда 10,2 фоизни, Италияда 9,2 фоизни, Венгрияда 5,8 фоизни, Европа иттифоқи давлатлари бўйича умумий 5,3 фоизни ташкил этган (Center, 2023). Бизнинг фикримизча, Европа давлатлари ўртасида ҳам ушбу кўрсаткичларнинг ўртача кўрсаткичдан анча юқори бўлиши нафақат давлатларнинг солиқ сиёсатини, балки уларнинг солиқ органлари томонидан юритиладиган солиқ маъмурчилигининг самарадорлигини ҳам белгилаб беради.

Жаҳонда ҳозирги тез глобаллашув шароитида солиқ тўловчиларда ҳам солиқ билимлари ўсиши, солиқларни режалаштириш ёки оптималлаштириш учун турли усуллардан фойдаланиш ҳолатлари кузатилмоқда. Бу эса ўз навбатида қўшилган қиймат солиғи бўйича бўшлиқни ортишига, бюджетга тушумларнинг камайишига олиб келмоқда. Жаҳон солиқ тизимида қўшилган қиймат солиғи бўшлиғини аниқлаш бўйича ўтказилаётган тадқиқотлар орқали муаммо нимада эканлиги билиш имкони мавжуд бўлиб, ушбу муаммо солиқ сиёсатида ёки солиқ маъмурчилигида эканлигини очиқ беради.

Ўзбекистон Республикасида қўшилган қиймат солиғи бўшлиғи тушунчаси амалиётда мавжуд эмас. Шу сабабдан, ушбу тадқиқот орқали ушбу тушунча, унинг келиб чиқиш сабаблари, унга таъсир этувчи омиллар ҳамда уни бартараф этиш усуллари бўйича таклифлар ишлаб чиқиш мақсад қилиб олинган. Ўзбекистон Республикасида ҳам бюджетнинг асосий қисмини солиқлардан тушган тушумлар ташкил этган ҳолда, охириги йилларда солиқларни оптималлаштириш, уларни унификация қилиш, солиқ юкини камайтириш ҳамда солиқларнинг йиғилувчанлик даражасини ошириш бўйича бир қатор ижобий ишлар амалга оширилмоқда. Айниқса, қўшилган қиймат солиғини такомиллаштириш бўйича қабул қилинаётган қарор фармонлари ижроси ўлароқ, солиқ тўловчилар сони ортиб, солиқ базаси кенгайиши ва тушумларнинг ўсиши, хуфёна иқтисодиётда фаолият юритаётган субъектлар соядан чиқаётганлиги бунга яққол далилдир. 2022 йил 20 декабрдаги Ўзбекистон Республикаси Президенти Ш.М.Мирзиёевнинг Олий Мажлисга Мурожаатномасида “Бюджет харажатлари, аҳоли ва тадбиркорлар олдидаги мажбуриятларни қисқартирмаган ҳолда, бизнесга солиқ юкини камайтириш бўйича ишларни давом эттириш, хусусан 2023 йил 1 январдан бошлаб қўшилган қиймат солиғи ставкасини 15 фоиздан 12 фоизга пасайтириш ҳисобига тадбиркорлар ихтиёрида 14 триллион маблағ қолиши тадбиркорлик субъектлари учун ҳам яхши янгилик бўлди” (Мурожаатнома, 2022). Шунингдек, 2022 — 2026 йилларга мўлжалланган Янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегиясида миллий иқтисодиётни ислоҳ қилиш борасида солиқ ва молия сиёсатини либераллаштириш назарда тутилди.

Юқоридилардан кўринадики, қўшилган қиймат солиғидаги бўшлиқни аниқлаш ва уни камайтириш бўйича аниқ таклифлар ишлаб чиқиш иқтисодиёт учун муҳим ҳисобланади.

Адабиётлар шарҳи.

Ўрганишлар шуни кўрсатдики, солиқ бўшлиғи, хусусан, қўшилган қиймат солиғи бўшлиғи бўйича бир қанча олимлар томонидан ўтказилган тадқиқотлар асосида муносабат билдирилган. Жумладан, Hutton солиқ бўшлиғи барча тегишли фаолиятлар (даромадлар, активлар) стандарт ставка бўйича солиққа тортилган бўлса, барча солиқ тўловчилар солиқ қонунчилигига тўлиқ амал қилганда олиниши мумкин бўлган потенциал йиғимлар ва ҳисоблаш усули бўйича ўлчананадиган ҳақиқий тушумлар ўртасидаги фарқ эканлигини таъкидлайди (Hutton, 2017).

Ушбу таърифга кўра солиқ бўшлиғини баҳолаш учун барча тегишли фаолиятлар (даромадлар, активлар) стандарт ставка бўйича солиққа тортилса, барча солиқ тўловчилар солиқ қонунчилигига тўлиқ амал қилса, олиниши мумкин бўлар йиғимлар ва ҳисоблаш усули билан ўлчанадиган ҳақиқий тўловлар тўғрисидаги маълумот керак бўлади.

Зидкова томонидан ўтказилган тадқиқотда қўшилган қиймат солиғи бўшлиғига таъсир этувчи омиллар ўрганилиб, ўрганиш якунида стандарт солиқ ставкасидан ташқари пасайтирилган солиқ ставкалар қўлланадиган давлатларда солиқ бўшлиғи юқориюқ бўлиши аниқланган (Зидкова, 2016). Муаллифнинг фикрича, стандарт ставка ва пасайтирилган ставка ўртасидаги фарқнинг катталашуви солиқлардан қочишга олиб келади.

Яна бир хорижий олим Уеда томонидан ўтказилган тадқиқотда ривожланган давлатлар миқёсида амал қилиш ҳамда сиёсат бўшлиқлари уларнинг С-самарадорлик кўрсаткичлари ўзгаришига таъсири ўрганилган (Уеда, 2018). Тадқиқот натижасида икки турдаги бўшлиқ ҳам С-самарадорлик коэффицентига алоҳида таъсир этиши аниқланган.

Лакума ва бошқалар томонидан Уганда давлатининг ҚҚС бўшлиғи юзасидан ўтказилган тадқиқотларида амал қилиш бўшлиғи 2016 йилда ЯИМга нисбатан 3,6% ни ташкил этганлиги ҳамда ушбу бўшлиқ соҳалар кесимида ишлаб чиқариш, қурилиш, чакана ва улгуржи савдо, сув таъминотида юқори эканлиги ва ушбу соҳаларда солиқ назорати тадбирлари ўтказиш мақсадга мувофиқлиги юзасидан хулосага келинган. Шунингдек, сиёсатдаги бўшлиқ амал қилиш бўшлиғидан кам эканлиги ва ЯИМга нисбатан ўртача бир фоизни ташкил этиши аниқланган (Лакума ва бошқ., 2018).

Лесник ва бошқалар томонидан олиб борилган тадқиқотда ҚҚС бўшлиғи солиқ тўловчиларнинг солиқ ҳисоботлари асосида эконометрик таҳлил ёрдамида аниқланган. Шунингдек, солиқ бўшлиғи ҳосил бўлишини баҳолашда корхоналар фаолияти юзасидан ўтказилган аудит ҳамда унинг натижалари таъсири ўрганилган бўлиб, солиқ аудити сонининг ортиши солиқ бўшлиғининг камайишига олиб келган. Бундан ташқари иқтисодий ўсиш ҳам солиқ бўшлиғини камайишида ўз аксини топган (Лесник ва бошқ., 2018).

Анна ва бошқалар томонидан Греция миқёсида ҚҚС бўшлиғини иқтисодий соҳаларга таъсири ўрганилганда, айрим соҳаларнинг ЯИМдаги улуши ортиши билан ҚҚСдаги бўшлиқ ҳам ортиши ҳамда айрим соҳаларда эса акс таъсири аниқланган. Жумладан, умумий овқатланиш ва мехмонхона ҳамда қишлоқ хўжалиги соҳасининг ортиши солиқ бўшлиғининг ортишига олиб келганлиги, саноат соҳасининг ортиши эса бўшлиқнинг камайишига олиб келганлиги тадқиқод давомида аниқланган (Анна ва бошқ., 2021).

Умуман олганда қўшилган қиймат солиғидаги бўшлиқни (tax gap) аниқлаш ва уни камайтириш чораларини кўриш ҳар бир ушбу солиқ амал қиладиган мамлакат учун муҳим ҳисобланади.

Тадқиқот методологияси.

Ушбу мақолада қўшилган қиймат солиғи бўшлиғини аниқлаш ва ундаги камчиликларни ўрганиш ва хулоса қилишда илмий абстракция, иқтисодий-математик усуллардан фойдаланилган.

Таҳлил ва натижалар муҳокамаси.

“Tax gap” – бу инглиз тилидан тўғридан-тўғри таржима қилинганда “солиқ бўшлиғи” маъносини бериб, кўп сонли хориж давлатлари тажрибасида бу тушунча ҳар бир солиқ тури бўйича ундириш имкони бўлган потенциал солиқ ҳамда ҳақиқатда ундирилаётган солиқ ўртасидаги фарқ, яъни ундирилмай қолинаётган солиқ миқдори ёки солиқ бўшлиғини англатади. Қўшилган қиймат солиғидаги солиқ бўшлиғи ҳақида кейинги параграфда тўлиқ сўз юритилади.

Маълум муддат қўлланилган “tax gap” тизимининг жорий қилинишида Россия Федерацияси Федерал Солиқ Хизмати томонидан солиқ тизимида қўлланиладиган “АСК НДС” (Автоматизированная система контроля за налогом на добавленную стоимость) (ҚҚС АНҚТ – Қўшилган қиймат солиғини автоматик назорат қилиш тизими) тизими туртки бўлиб хизмат қилган.

ҚҚС АНҚТ тадбиркорлик субъектлари томонидан тақдим этилган қўшилган қиймат солиғи ҳисоботини таҳлил қилиш учун мўлжалланган тизим бўлиб, унда тўланган ва ундирилиши лозим бўлган солиқ таққосланади ва шу таққослаш асосида ҚҚСни ноқонуний равишда ҳисобга олаётган ва уни қоплаш учун ариза бераётган тадбиркорлик субъектлари аниқланади.

Россия Федерацияси Федерал Солиқ хизмати ташаббуси билан ҚҚС АНҚТнинг биринчи версияси 2013 йилда чиқарилган бўлиб, ушбу автоматлаштирилган компьютер тизимини ишга туширишдан асосий мақсад ҚҚСни ҳисоблаш ва солиқни ушлаб қолиш (бюджетдан қоплаш) учун тўловчилар томонидан ноқонуний хатти-ҳаракатларнинг олдини олишдан иборат. ҚҚС АНҚТ тизими солиқ инспектори иштирокисиз солиқ тўловчининг шубҳали операцияларини аниқлаш имконини беради. 2015 йилда тизимнинг иккинчи версияси пайдо бўлган бўлиб, у янада самарали ишлай бошлаган ва ҚҚСни қайтариш схемаларида қўлланиладиган бир кунлик фирмаларни аниқлаш мумкин бўлган. Бу ҚҚС занжирдаги ҳар бир хўжалик юритувчи субъектнинг нафақат солиқ ҳисоботини, балки кириш чиқим операцияларини ҳам таҳлил қилиш имконини берди.

ҚҚС АНҚТ 3 нақд пулни бошқаришнинг энг янги автоматлаштирилган тизими бўлиб, бу корхоналар ва жисмоний шахсларнинг ҳисобварақлари ўртасидаги пул ҳаракатини кузатиш имконини беради. Солиқ хизмати тизим самарадорлигини жорий даражаларга нисбатан 90% га оширишни тахмин қилмоқдалар. Тизимнинг учинчи версияси пул оқимларини таҳлил қилишнинг мураккаб алгоритмларини амалга оширади, бунинг ёрдамида ҚҚС тўлашдан бўйин товлаш фактини ҳамда қўшимча тўловлар миқдорини аниқлаш мумкин бўлади. Бундан ташқари, тўловларни кузатиш орқали сохта тадбиркорлик билан шуғулланувчи хўжалик юритувчи субъектлар ва унга қарашли корхоналарни аниқлаш имконини беради (Megaconsult.ru, 2020).

Ушбу тизимни Ўзбекистон солиқ тизимида қўллашда:

- ҚҚС занжиридаги узилишлар маъмурчилигини такомиллаштириш, ушбу механизмни қўллаш жараёнида юзага келадиган муаммоларнинг ечимини топиш, шу масалада солиқ тўловчиларнинг мурожаатларини кўриб чиқиш ва малакали жавоблар бериш ҳамда солиқ тўловчиларга ҚҚС узилиши кўрсаткичини яхшилаш, йўл қўйилган камчиликларни бартараф этиш бўйича амалий ёрдам ва ҳар томонлама сифатли кўмак кўрсатиш;

- оммавий ахборот воситалари ва интернет ресурсларида кенг тарғибот-ташвиқот ишларини амалга оширган ҳолда, солиқ тўловчиларга контрагентларни танлашда

лозим даражада эҳтиёткор бўлиш, ҚҚС узилиши кўрсаткичи юқори бўлган контрагентлар билан молиявий алоқаларга кирмаслик ва келгусида солиқни ҳисобга олиш билан боғлиқ муаммолар юзага келиши мумкинлиги тўғрисида профилактика тадбирларини тизимли олиб бориш;

- ҚҚС тўловчиларнинг солиқ узилиши даражасини доимий таҳлил қилиб бориш орқали солиқ узилиши кўрсаткичи юқори бўлган солиқ тўловчиларнинг фаолиятини алоҳида назоратга олиш, солиқ узилиши кўрсаткичинини ҳисоблаш алгоритминини такомиллаштириш бўйича таклифлар тақдим этиб бориш;

- қалбаки ёки кўзбўямачилик битимлар тузиш орқали ҚҚС занжиридаги узилишлар ҳосил қилган ва бюджетга ҚҚС тўланмасдан, уни қайтариб олишган уринишлар кузатилган контрагентлар томонидан фойдаланилган схемаларни аниқлаш ва белгиланган тартибда солиқ назорати тадбирларини амалга ошириш учун Солиқ қўмитасининг Хавфни таҳлил қилиш ва солиқ тўловчиларни сегментлаш департаментига тақдим этиш каби вазифалар асос қилиб олинди.

Солиқ узилиши амалиёти Солиқ қўмитаси томонидан 2021 йил декабрь ойидан синов тариқасида, 2023 йил февраль ойига келиб ҳужжатга кўра расман қўлланила бошланди. Ушбу ҳужжат Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2023 йил 10 февралдаги “Тадбиркорлик субъектларини тоифаларга ажратиш мезонлари ҳамда солиқ сиёсати ва солиқ маъмуриятчилигини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-21-сонли Фармони бўлиб, унинг фақатгина бир бандида солиқ узилиши тўғрисида тўхтатилиб ўтилган (Фармон, 2023). Яъни, мазкур Фармоннинг 6-бандига кўра, қўшилган қиймат солиғини қоплаш тартибини янада такомиллаштириш, шунингдек солиқни ноқонуний қоплаш ҳолатларини олдини олиш мақсадида 2023 йил 1 октябрга қадар тажриба тариқасида товарларни (хизматларни) сотиб олиш ва (ёки) реализация қилиш билан боғлиқ битимларда иштирок этган контрагентлар – сотувчилар (харидорлар) томонидан қўшилган қиймат солиғининг кам тўланганлиги (солиқ узилиши) аниқланганда, Солиқ қўмитасига мазкур контрагентларга нисбатан солиқ назорати тадбирларини тайинлаш ҳуқуқи берилиши ҳамда Иқтисодиёт ва молия вазирлиги 2023 йил 1 апрелга қадар тажриба доирасида қўшилган қиймат солиқ бўйича солиқ узилишинини аниқлаш ва қўллаш тартибини белгиловчи норматив-ҳуқуқий ҳужжат лойиҳасини Вазирлар Маҳкамасига киритиши таъкидлаб ўтилган.

Солиқ қўмитасининг расмий веб-сайти ҳамда “Soliq xizmati xabarlar” расмий телеграм каналида, “2021 йил 23 декабрь куни биринчи мартаба солиқ узилиши коэффицентлари тўғрисида хабар берилган” (soliq.uz, 2021). Мазкур хабарга кўра, контрагентларни танлаш чоғида лозим даражада эҳтиёткорлик қилиш учун солиқ тўловчиларга солиқ органларида мавжуд бўлган маълумотларни қўшимча равишда бериш мақсадида, ҳисобварақ-фактураларни расмийлаштириш электрон тизимида етказиб берувчи ва харидор реквизитларининг тагида уларнинг солиқ узилишлари коэффицентини (0,00 дан 1,00 гача) тўғрисидаги маълумотлар жойлаштирилиши;

Бунда, коэффицентлар:

0,00 дан 0,20 гача бўлганда “яшил” ранг солиқ узилишининг паст даражаси;

0,21 дан 0,40 гача бўлганда “апелсин” ранг солиқ узилишининг ўрта даражаси;

0,41 дан 0,60 гача бўлганда “оч қизил” ранг солиқ узилишининг юқори даражаси;

0,61 дан 1,00 гача бўлганда “тўқ қизил” ранг солиқ узилишининг ўта юқори даражасини билдириши;

Солиқ узилиши бу бюджетга ҚҚС тўламаган ёки ўзаро операцияларини ўз ҳисобварақ-фактураларида акс эттирмаган ёхуд солиқ органларига солиқ ҳисоботини тақдим этмаган контрагентлар билан амалга оширилган операциялар бўйича солиқ тўловчи томонидан ушбу контрагентлардан олинган ҳисобварақ-фактуралар асосида ҳисобга олинган ҚҚС суммаларининг ўзининг солиқ ҳисоботида акс эттириш тушунилади.

Шунингдек, солиқ узилишини аниқлашда товарларни (хизматларни) етказиб беришнинг бутун занжири бўйлаб иккинчи, учинчи ва кейинги бўғинлардаги ҳаракатлари олдиндан келишилган деб тавсифланадиган (хуқуқий, иқтисодий ва бошқа назорат остида) ўзаро боғлиқ контрагентлар томонидан ҚҚСни бюджетга тўланмаганлиги ҳам инобатга олиниши тўғрисида ҳамда ҳисобварақ-фактурага ўзгартириш киритилганлиги тўғрисида хабар берилган.

Ушбу амалиёт солиқ тизимида жорий этилгандан сўнг, солиқ узилишини ҳисоблаш бўйича дастурий маҳсул жорий этилиб, мазкур дастурий маҳсул ёрдамида ҳисоблаб чиқарилган солиқ узилиши коэффиценти хар бир корхона бўйича маълумотномада акс эттирилган.

Хўш, қисқа муддат ишлаб, ҳозирда тўлиқ ишламай турган ушбу коэффицент қандай тартибда ҳисобланган. Уни ҳисоблаш формуласи қандай? Формула иқтисодий ва математик жиҳатдан тўғри бўлганми? Қуйида ушбу ҳақида шартли мисоллардан фойдаланган ҳолда сўз юритамиз.

Солиқ узилиши коэффиценти (tax gap) қуйидаги формула орқали аниқланган:

бунда

$Tg = \text{Tax gap}$ (Солиқ узилиши коэффиценти)

$\text{Айланма}_{\text{ҳисоб.олинм}} = \text{ҳисобга олинмайдиган айланма};$

$\text{Айланма}_{\text{ҳисоб.олинм}} = \text{Айланма}_{\text{экспорт}} + \text{Айланма}_{\text{ноль ставка}} + \text{Айланма}_{\text{имтиёз}};$

$\text{Айланма}_{\text{жами}} = \text{Айланма}_{\text{сол.торт}} + \text{Айланма}_{\text{имтиёз}} + \text{Айланма}_{\text{экспорт}} +$

$\text{Айланма}_{\text{ноль ставка}};$

$\text{Айланма}_{\text{сол.торт}} = \text{солиққа тортиладиган айланма}$

$\text{ҚҚС}_{\text{тўлов}} = \text{ҚҚС бўйича тушум (1Н бўйича)} + \text{божхона органларига ҚҚС тўлови} - \text{қопланган ҚҚС (агар кўрсаткич 0 дан кичик бўлса, 0 қўйилади)};$

$\text{ҚҚС}_{\text{ҳис}} = \text{Ҳисобот бўйича ҚҚС суммаси (ҳисоботнинг 020 сатри)};$

$\text{Кир}_{\text{эхф}}^1 = 1, 2, \dots, n$ корхоналардан кирувчи ЭҲФдаги қўшилган қиймат солиғи;

$tg^1 = \text{Tax gap (1, 2, \dots, n корхоналарнинг солиқ узилиши коэффиценти)}$

$\text{Агар } \text{ҚҚС}_{\text{ҳис}} - ((\text{Кир}_{\text{эхф}}^1 * (1 - tg^1)) + \text{Кир}_{\text{эхф}}^2 * (1 - tg^2) + \dots + \text{Кир}_{\text{эхф}}^n * (1 - tg^n)) *$

$\frac{\text{Айланма}_{\text{сол.торт}}}{\text{Айланма}_{\text{жами}}} < 0$

$$TG = 1 - \frac{\text{Айланма}_{\text{ҳисоб.олинм}}}{\text{Айланма}_{\text{жами}}}$$

Формула тузилиш жиҳатдан мураккаб кўринсада, маъно жиҳатдан тушиниш осонроқ. Бу ерда корхонанинг солиқ узилиши коэффиценти (tax gap) унинг жами товар айланмасидаги солиққа тортилмайдиган ёки ноль даражали ставка қўлланадиган айланмалар улуши ҳамда корхона томонидан ҳисобга олинган ҚҚС суммаси унинг контрагентлари томонидан бюджетга тўланганлиги асосида ҳисоблаб чиқарилаётганлигини кўришимиз мумкин.

Аммо, формуладаги асосий муаммо муайян бир корхонанинги солиқ узилиши коэффицентини ҳисоблаб чиқариш учун бошқа бир корхонанинг солиқ узилиши коэффицентидан ёки математика термини билан айтганда “Х” номаълумни топиш учун “Х” номаълумдан фойдаланилган. Яъни, “А” корхонанинг солиқ узилиши коэффиценти “Б” ёки “С” корхоналарнинг солиқ узилиши коэффиценти орқали аниқланган. Ушбу солиқ узилиши коэффицентини тўғри ҳисобланаётганлик ҳолатини кўриш мақсадида, қуйидаги шартли мисоллардан фойдаланамиз. Бунда жамиятда фақат 3 та корхона бор деган тасаввур билан, уларнинг ўзаро алоқалари ёрдамида, турли шартлар ёрдамида ушбу коэффицентни ҳисоблаб чиқамиз (шартли мисол).

Корхоналарда солиқ имтиёзи ва ноль даражали ставка қўлланадиган айланма мавжуд бўлмаганда.

млн.сўм

Операциялар	"А" корхона		"Б" корхона		"С" корхона	
	Қиймат	ҚҚС	Қиймати	ҚҚС	Қиймати	ҚҚС
Ҳарид	3 000	360	2 000	240	1 000	0
Сотув	5 000	600	3 000	360	2 000	240
шундан,						
Солиққа тортиладиган айланма	5 000	600	3 000	360	2 000	240
Ноль ставкали айланма	0	0	0	0	0	0
Имтиёзли айланма	0	0	0	0	0	0
Тўловга		240		120		240
Тўланди		240		120		96
Солиқ узилиши коэффициенти (tax gap)		0,45		0,55		0,60

Манба: муаллиф томонидан тузилган.

Ушбу 1-шартли мисол хом-ашё "С" корхона томонидан, ярим тайёр маҳсулот "Б" корхона томонидан ҳамда якуний маҳсулот эса "А" корхона томонидан яратилаётган товар занжири кетма-кетлигини ўзида акс эттиради.

Юқоридаги формуладан фойдаланган ҳолда, ҳар бир корхона учун солиқ узилиши коэффициенти ҳисоблаймиз.

"С" корхона бўйича солиқ узилиш коэффициенти:

$$TG = \left(1 - \frac{\text{Айланма}_{\text{хисоб.олинм}}(0)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(2000)} \right) - \left(\frac{\text{ҚҚС}_{\text{тўлан}}(96)}{\text{ҚҚС}_{\text{хис}}(240) - ((\text{Кир}_{\text{эхф}}^1(0) * (1 - \text{tg}^1(0))) * \frac{\text{Айланма}_{\text{сол.торг}}(2000)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(2000)})} \right)$$

"С" корхона занжирнинг биринчи бўғинида бўлганлиги сабабли, у хом-ашёни ўзи яратган ёки ҚҚС тўловчиси бўлмаган жисмоний шахслардан ҚҚСсиз ҳарид қилган деб фараз қиламиз. Шу сабабли, "С" корхонанинг кирувчи ЭХФ нолга тенг. "С" корхона томонидан бюджетга тўланиши лозим бўлган 240 млн.сўм ҚҚСдан фақат 96 млн.сўмлик қисми ёки 40 фоизи бюджетга тўланганлиги сабабли, юқоридаги формула бўйича занжирдаги узилиш 0,6 эканлиги ёки 60 фоиз ҚҚС суммаси бюджетга келиб тушмаганлигини келтириб чиқаришимиз мумкин. "С" корхона бўйича ҚҚС занжирининг биринчи бўғинида бу мантиқан тўғри кўрсаткич.

"Б" корхона бўйича солиқ узилиш коэффициенти:

$$TG = \left(1 - \frac{\text{Айланма}_{\text{хисоб.олинм}}(0)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(3000)} \right) - \left(\frac{\text{ҚҚС}_{\text{тўлан}}(120)}{\text{ҚҚС}_{\text{хис}}(360) - ((\text{Кир}_{\text{эхф}}^1(240) * (1 - \text{tg}^1(0,6))) * \frac{\text{Айланма}_{\text{сол.торг}}(3000)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(3000)})} \right)$$

"Б" корхона томонидан "С" корхонадан ҳарид қилинган хом-ашё билан ярим тайёр маҳсулот тайёрланиб, реализация қилинди. Бунда ҳарид бўйича ҚҚС 240 млн.сўмни, сотув бўйича ҚҚС эса 360 млн.сўмни ҳамда бюджетга тўланиши лозим бўлган ҚҚС эса 120 млн.сўмни ташкил этган. "Б" корхона ушбу маблағни тўлалигича бюджет ҳисобварағига ўтказиб берган бўлса, "С" корхона бўйича солиқ узилиши коэффициенти 0,6 миқдор ўзгаришсиз қолиши лозим. Аммо, юқоридаги формула орқали коэффициентни аниқлаганимизда, ушбу миқдор 0,55 ни ташкил этаётганлигини кўришимиз мумкин.

Занжирнинг учинчи бўғини, яъни “А” корхона бўйича ҳам солиқ узилиши коэффициентини мазкур формула орқали ҳисоблаб чиқсак.

“А” корхона бўйича солиқ узилиш коэффициенти:

$$TG = \left(1 - \frac{\text{Айланма}_{\text{ҳисоб.олинм}}(0)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(5000)} \right) - \left(\frac{\text{ҚҚС}_{\text{тўлан}}(240)}{\text{ҚҚС}_{\text{ҳис}}(600) - ((\text{Кир}_{\text{эф}}^1(360) * (1 - \text{tg}^1(0,55))) * \frac{\text{Айланма}_{\text{сол.торг}}(5000)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(5000)})} \right)$$

“А” корхона томонидан “Б” корхонадан ҳарид қилинган ярим тайёр маҳсулот билан тайёр маҳсулот ишлаб чиқарилиб, реализация қилинди. Бунда ҳарид бўйича ҚҚС 360 млн.сўмни, сотув бўйича ҚҚС эса 600 млн.сўмни ҳамда бюджетга тўланиши лозим бўлган ҚҚС эса 240 млн.сўмни ташкил этган. “А” корхона ушбу маблағни тўлалигича бюджет ҳисобварағига ўтказиб берганлиги сабабли, ушбу корхона бўйича ҳам солиқ узилиши рўй бермаган. “Б” корхона бўйича солиқ узилиши коэффициенти 0,55 миқдорни инобатга олиб, ушбу корхона бўйича юқоридаги формуладан фойдаланган ҳолда солиқ узилиши коэффициенти ҳисоблаганимизда, ушбу кўрсаткич 0,45 ни ташкил этаётганлигини кўришимиз мумкин.

Юқоридаги 1-шартли мисол натижаларидан кўришимиз мумкинки, қўшилган қиймат яратилишининг дастлабки босқичи, яъни “С” корхонада солиқ узилиши 0,6 коэффициентни ташкил этган ҳолда, занжирнинг қолган қисмларида узилиш бўлмаган ҳолатда ҳам коэффициентлар турли кўринишга келган. Бу фақатгина ҚҚС занжирининг 2 та бўғинидаги ўзгариш. Агар занжир амалиётдаги каби кўп бўғинли бўлса, унда бу ўзгариш йирик кўринишга эга бўлиши мумкин.

Кейинги шартли мисолимизда ушбу корхоналар товар айланмаларида имтиёзли айланмалар мавжуд бўлганда, солиқ узилиши коэффициенти қай даражада ўзгаришини кўриб чиқамиз (2-шартли мисол).

2-жадвал

Корхоналарда солиқдан озод қилинган айланма мавжуд бўлганда

млн.сўм

Операциялар	"А" корхона		"Б" корхона		"С" корхона	
	Қиймат	ҚҚС	Қиймати	ҚҚС	Қиймати	ҚҚС
Ҳарид	5 000	360	3 000	240	1 000	0
Сотув	7 000	480	5 000	360	3 000	240
шундан,						
Солиққа тортиладиган айланма	4 000	480	3 000	360	2 000	240
Ноль ставкали айланма		0	0	0	0	0
Имтиёзли айланма	3 000	0	2 000	0	1 000	0
Тўловга		274		216		240
Тўланди		274		216		96
Солиқ узилиши коэфф. (tax gap)		-0,43		-0,25		0,27

Манба: муаллиф томонидан тузилган.

Ушбу 2-шартли мисол товар занжирининг биринчи қисмида “С” корхона томонидан хом-ашё, иккинчи қисмида “Б” корхона томонидан ярим тайёр маҳсулот ҳамда учинчи қисмида “А” корхона томонидан якуний маҳсулот яратилаётганлигини ифодалайди. Аммо, ушбу шартли мисолнинг аввалгисидан фарқи ҳар бир бўғинда ушбу корхоналар томонидан реализация қилинаётган айланмада қўшилган қиймат солиғига тортилмайдиган айланма мавжуд бўлиб, “А” ва “Б” корхоналар томонидан бюджетга

тўланиши лозим бўлган солиқни ҳисоблаб чиқаришда ва ҚҚСни ҳисобга олишда мутаносиб усулдан фойдаланилган шарт киритилган.

Юқоридаги формуладан фойдаланган ҳолда, ҳар бир корхона учун солиқ узилиши коэффициентини ҳисоблаймиз.

“С” корхона бўйича солиқ узилиш коэффициенти:

$$TG = \left(1 - \frac{\text{Айланма}_{\text{ҳисоб.олинм}}(1000)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(3000)}\right) - \left(\frac{\text{ҚҚС}_{\text{тўлан}}(96)}{\text{ҚҚС}_{\text{ҳис}}(240) - ((\text{Кир}_{\text{эқф}}^1(0)) * (1 - \text{tg}^1(0))) * \frac{\text{Айланма}_{\text{сол.торт}}(2000)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(3000)}}\right)$$

Биринчи шартли мисол сингари “С” корхона занжирнинг биринчи бўғинида бўлганлиги сабабли, у хом-ашёни ўзи яратган ёки ҚҚС тўловчиси бўлмаган жисмоний шахслардан ҚҚСсиз ҳарид қилган деб фараз қиламиз. Шу сабабли, “С” корхонанинг кирувчи ЭҲФ нолга тенг. “С” корхона томонидан бюджетга тўланиши лозим бўлган 240 млн.сўм ҚҚСдан фақат 96 млн.сўмлик қисми ёки 40 фоизи бюджетга тўланган. Биринчи шартли мисолдан фарқли ўлароқ, корхонанинг барча товар айланмаси солиққа тортилмайди. Шу сабабли, юқоридаги формуладан келиб чиқиб ҳисоб-китоб қилинганда ушбу коэффициент 0,6 эмас, балки 0,27 га тенг эканлиги келиб чиқади. Аммо “С” корхона мисолида бюджетга тўланиши лозим бўлган сумманинг 60 фоизи тўланмай қолаётганлиги, шу сабабли ҳам занжирдаги узилиш коэффициенти 0,6 ни ташкил этиши тўғри бўлар эди.

Ушбу кўрсаткич кейинчалик “Б” корхона коэффициентига қай даражада таъсир қилганини кўриб чиқсак.

“Б” корхона бўйича солиқ узилиш коэффициенти:

$$TG = \left(1 - \frac{\text{Айланма}_{\text{ҳисоб.олинм}}(2000)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(5000)}\right) - \left(\frac{\text{ҚҚС}_{\text{тўлан}}(216)}{\text{ҚҚС}_{\text{ҳис}}(360) - ((\text{Кир}_{\text{эқф}}^1(240)) * (1 - \text{tg}^1(0,27))) * \frac{\text{Айланма}_{\text{сол.торт}}(3000)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(5000)}}\right)$$

“Б” корхона томонидан “С” корхонадан ҳарид қилинган хом-ашё билан ярим тайёр маҳсулот тайёрланиб, 5 000 млн.сўмга реализация қилинди. Реализациянинг 3 000 млн.сўмлик қисми солиққа тортиладиган айланма, 2 000 млн.сўмлик қисми солиқдан озод қилинган айланма ҳиссасига тўғри келади. Корхона ҚҚСни ҳисобга олишнинг мутаносиб усулидан фойдаланади. Шу сабабли ҳарид қилинган маҳсулотнинг ҚҚСнинг солиққа тортиладиган айланмага тўғри келадиган қисми 144 млн.сўмни $((3000/5000)*240)$, солиққа тортиладиган айланма бўйича ҚҚС суммаси 360 млн.сўмни ҳамда бюджетга тўланиши лозим бўлган ҚҚС суммаси 216 млн.сўмни $(360-144)$ ташкил этган. “Б” корхона ушбу суммани тўлалигича тўлаб берган бўлса ва ушбу занжирнинг ушбу қисмида солиқ узилиш мавжуд бўлмаса, “С” корхона бўйича солиқ узилиши коэффициенти 0,27 миқдор ўзгаришсиз қолиши лозим. Аммо, юқоридаги формула орқали коэффициентни аниқлаганимизда, ушбу миқдор манфий -0,25 ни ташкил этаётганлигини кўришимиз мумкин. Аммо солиқ узилиши коэффициенти фақат 0 ва 1 оралиқларида бўлиб, манфий сон ҳосил бўлиши тўғри эмас. Шу сабабли, ушбу кўрсаткични 0 сифатида баҳоланади ҳамда “С” корхонадаги узилиш коэффициентидан тубдан фарқ қилади.

Занжирнинг учинчи бўғини, яъни “А” корхона бўйича ҳам солиқ узилиши коэффициентини мазкур формула орқали ҳисоблаб чиқсак.

“А” корхона бўйича солиқ узилиш коэффициенти:

$$TG = \left(1 - \frac{\text{Айланма}_{\text{ҳисоб.олинм}}(3000)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(7000)}\right) - \left(\frac{\text{ҚҚС}_{\text{тўлан}}(274)}{\text{ҚҚС}_{\text{ҳис}}(480) - ((\text{Кир}_{\text{эқф}}^1(360)) * (1 - \text{tg}^1(0))) * \frac{\text{Айланма}_{\text{сол.торт}}(4000)}{\text{Айланма}_{\text{жами}}(7000)}}\right)$$

“А” корхона томонидан “Б” корхонадан харид қилинган ярим тайёр маҳсулот билан тайёр маҳсулот тайёрланиб, 7 000 млн.сўмга реализация қилинди. Реализациянинг 4 000 млн.сўмлик қисми солиққа тортиладиган айланма, 3 000 млн.сўмлик қисми солиқдан озод қилинган айланма ҳиссасига тўғри келади. Корхона ҚҚСни ҳисобга олишнинг мутаносиб усулидан фойдаланади. Шу сабабли харид қилинган маҳсулотнинг ҚҚСнинг солиққа тортиладиган айланмага тўғри келадиган қисми 205,7 млн.сўмни $((4000/7000)*360)$, солиққа тортиладиган айланма бўйича ҚҚС суммаси 480 млн.сўмни ҳамда бюджетга тўланиши лозим бўлган ҚҚС суммаси 216 млн.сўмни $(360-144)$ ташкил этган. “Б” корхона ушбу суммани тўлалигича тўлаб берди ва занжирнинг ушбу қисмида солиқ узилиши рўй бермади. “Б” корхона бўйича солиқ узилиши коэффиценти манфий -0,25 ни ташкил этганлиги учун, ушбу кўрсаткични нолга тенглаб, юқоридаги формула орқали коэффицентни аниқлаганимизда, ушбу миқдор манфий -0,43 ни ташкил этаётганлигини кўришимиз мумкин. Бу натижа эса “С” ҳамда “Б” корхоналарда аниқланган коэффицентлардан катта фарқ қилади.

Хулоса ва таклифлар.

Қўшилган қиймат солиғи бўйича узилишни аниқлашда қўлланилган формуладаги асосий камчилик сифатида муайян бир корхонанини солиқ узилиши коэффицентини ҳисоблаб чиқариш учун бошқа бир корхонанинг солиқ узилиши коэффицентидан фойдаланилган.

Солиқ узилишини аниқлашдаги формула бўйича олинган натижалар эчв, турли хил бўлганлиги, коэффицент мазмунини корхоналарга тўлиқ тушунтириш имкони қийинлиги, солиқ узилиши айнан қайси солиқ тўловчига, занжирнинг қайси босқичида тўғри келаётганлигини тушунтириш имконияти мавжуд эмас.

Адабиётлар/Литература/References:

Anna, C., Nikolaos, E., Ioannis, L., Spyros, P., & Eleftherios, T. (2021). The Greek VAT Gap: The Influence of Individual Economic Sectors. *European Research Studies*, 24(4B), 851-882.

Center (2023). VAT gap in the EU - Publications Office of the EU. [online] Publications Office of the EU. Available at: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84ba1bdf-7230-11ee-9220-01aa75ed71a1>

Hutton M. E. (2017). The Revenue Administration–Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation. *International Monetary Fund*.

Lakuma, C. P., & Sserunjogi, B. (2018). The Value Added Tax (Vat) Gap Analysis For Uganda.

Lešnik, T., Jagrič, T., & Jagrič, V. (2018). VAT gap dependence and fiscal administration measures. *Naše gospodarstvo/Our economy*, 64(2), 43-51.

Megaconsult.ru. (2020). Как работает АСК НДС | Полезное от 'Мегаконсалт'. [online] Available at: <https://megaconsult.ru/blog/ask-nds>

soliq.uz. (2021). O'zbekiston Respublikasi Soliq qo'mitasi. [online] Available at: <https://soliq.uz/press-services/news/show/soliq-uzilishi-haqidagi-malumatlar-ehfda>

Ueda, M. J. (2017). The evolution of potential VAT revenues and C-efficiency in advanced economies. *International Monetary Fund*.

Zídková, H., & Pavel, J. (2016). What Causes the VAT Gap? 1. *Ekonomicky casopis*, 64(9), 811.

Мурожаатнома (2022) <https://president.uz/uz/lists/view/5774> - 2022 йил 20 декабрдаги Ўзбекистон Республикаси Президенти Ш.М.Мирзиёевнинг Олий Мажлис ва Ўзбекистон ҳалқига Мурожаатномаси.

Фармон (2023). Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2023 йил 10 февралдаги Тадбиркорлик субъектларини тоифаларга ажратиш мезонлари ҳамда солиқ сиёсати ва солиқ маъмуриятчилигини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисидаги Фармони.