

СОЛИҚҚА ОИД ҲУҚУҚБУЗАРЛИКЛАР УЧУН ЖАВОБГАРЛИКНИ
ЛИБЕРАЛЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

Матчанов Шерзод Камилович

*Ҳуқуқни муҳофаза қилиш Академияси Жиноят ҳуқуқи ва
криминология кафедраси катта ўқитувчиси.*

Аннотация: ушбу мақолада солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортишнинг ўзига хос жиҳатлари, молиявий санкциялар, солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортишнинг умумий шартлар ва уни такомиллаштириш масалалари, айбсизлик презумпцияси, солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка оид нормаларни либераллаштириб бўйича таклифлар ўзи ифодасини топган.

Калит сўзлар: солиққа оид ҳуқуқбузарлик, молиявий санкция, солиққа оид ҳуқуқбузарликлар учун жавобгарлик, юридик шахс, айб, қасд, эҳтиётсизлик, бир неча ҳуқуқбузарликка жазо тайинлаш, енгилини огири билан қамраб олиш, жарима, тўхтатиб туриш.

Аннотация: В данной статье отражены особенности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, финансовые санкции, общие условия привлечения к ответственности за налоговые правонарушения и вопросы их совершенствования, презумпция невиновности, а также предложения по либерализации норм, касающихся ответственности за налоговые правонарушения.

Ключевые слова: налоговое правонарушение, финансовая санкция, ответственность за налоговые правонарушения, юридическое лицо, вина, умысел, неосторожность, назначение наказания за несколько правонарушений, перекрытие более легкого с более тяжелым, штраф, приостановление.

Annotation: This article outlines the specific features of bringing individuals to liability for tax-related offenses, financial sanctions, the general conditions for imposing liability for tax-related offenses and issues of their improvement, the presumption of innocence, as well as proposals for the liberalization of norms relating to liability for tax-related offenses.

Key words: tax offense, financial sanction, liability for tax offenses, legal entity, guilt, intent, negligence, imposition of punishment for several offenses, heavy coverage of the minor, fine, suspension.

Тадбиркорлик субъектларига кенг имкониятлар бериш, уларнинг фаолиятини қўллаб-қувватлаш, тадбиркорлик фаолияти эркинлигини кафолатлаш доим давлат сиёсатининг устувор йўналиши бўлиб ҳисобланади.

Мамлакатимизда хусусий мулк ҳуқуқини ҳуқуқий ҳимоя қилиш, тадбиркорлик фаолияти эркинлигини кафолатлаш ва тадбиркорликка кенг қўламли имкониятлар яратиш борасидаги ислохотлар изчил давом эттирилмоқда.

Шу билан бирга, тадбиркорлик субъектлари томонидан қонуний фаолият олиб бориши учун ҳуқуқий асослар яратилган бўлсада, айрим тадбиркорлар томонидан турли хил ҳуқуқбузарликлар содир этилиши натижасидан жавобгарлик чораларига дучор бўлишади. Шулардан бири солиққа оид ҳуқуқбузарликлар ҳисобланиб, ўзининг моҳиятига кўра иқтисодий муносабатларга зарар етказади.

Солиқлар ўзининг моҳиятига кўра иқтисодий ва ҳуқуқий категория бўлиб ҳисобланади. Солиққа оид ҳуқуқий муносабатлар солиқ тўловчи ва давлат ўртасида вужудга келади. Хусусан, Ўзбекистон Республикаси Конституциясининг 63-моддасига кўра, фуқаролар қонун билан белгиланган солиқлар ва йиғимларни тўлаши шартлилиги белгиланган бўлиб, мазкур мажбуриятни бажармаслик солиққа оид ҳуқуқбузарлик кўринишида содир этилиб, жавобгарликни келтириб чиқаради.

Солиққа оид ҳуқуқбузарликлар давлат бюджетига, мамлакатнинг иқтисодий ҳавфсизлигига салбий таъсир кўрсатиб, хуфиёна иқтисодиёт кўринишида содир этилади. Хуфиёна иқтисодиёт қонуний фаолият юритаётган тадбиркорлик субъектлари ва истеъмолчиларнинг, шунингдек, давлатнинг иқтисодий ва молиявий манфаатларига зид равишда амалга оширилиб, юридик жавобгарликни келтириб чиқаради.

Ҳар қандай юридик жавобгарлик асосида давлат мажбурлов чоралари билан таъминланадиган ҳуқуқ нормаларини бузишга қаратилган ғайриҳуқуқий ҳаракат ёки ҳаракатсизлик ётганидек, солиқ қонунчилигини бузиш ҳам ҳуқуқбузарликнинг алоҳида тури сифатида намоён бўлади.

Амалдаги қонунчилигимизда солиққа оид қонунчиликни бузганлик учун молиявий, маъмурий ва жиноий жавобгарлик чоралари белгиланган. Шунинг учун солиқ қонунчилигини бузганлик учун юридик жавобгарликнинг асосини аниқлаш солиқ соҳасидаги ижтимоий муносабатларни самарали тартибга солишда муҳим аҳамиятга эгадир. Юридик жавобгарлик – солиқ соҳасидаги ҳуқуқбузарликларни бартараф этишнинг муҳим кафолати сифатида намоён бўлади²¹.

Ҳуқуқшунос олим Х.Т.Одилқориевга кўра, юридик жавобгарлик – ҳуқуқбузарга нисбатан ҳуқуқ нормаларида кўзда тутилган санкциялар асосида давлатнинг мажбурлов чораларини қўллаш бўлиб, бунда айбдор шахс муайян ҳуқуқларда (шахсий, мулкӣ, ташкилий ва ҳақозо) маҳрум этилади²².

Юридик жавобгарлик В.Н.Стаськонинг кўрсатишича, жисмоний ва юридик шахсларнинг ҳуқуқбузарлик содир этишидан юзага келадиган мажбурияти бўлиб,

²¹ Исаева Ф. Ўзбекистон Республикаси солиққа оид ҳуқуқбузарликлар учун жавобгарлик қўллашнинг ўзига хос жиҳатлари. // Yuridikfanlaraxborotnomasi-Вестник юридических наук-Review of Law Sciences. 2 (2018) 85-89

²² Х.Т.Одилқориев. Давлат ва ҳуқуқ назарияси. – Тошкент: Юридик адабиётлар Publish, 2022 й.- 496 бет. Б – 443.

улар учун ҳуқуқий нормалар санкцияларида кўрсатиб ўтилган шахсий ва мулкӣ хусусиятдаги салбий оқибатларни келтириб чиқаради²³.

Ҳуқуқшунос олим Ю.А.Крохинанинг кўрсатишича, юридик жавобгарлик – давлат ва ҳуқуқбузарликни содир этган шахс ўртасида юзага келадиган ҳамда айбдор шахсга нисбатан шахсий ва моддий хусусиятдаги мажбуриятларни юклашга қаратилган, ҳимоя қилинадиган ҳуқуқий муносабатлардир²⁴.

Қонун ҳужжатлари билан ўрнатилган мажбуриятларнинг бажарилиши, Е.В.Овчарованинг фикрича, ҳуқуқни қайта тиклаш ва жазо хусусиятидаги мажбурлов чоралари билан таъминланади²⁵.

Ҳуқуқшунос олим Э.Т.Ҳожиев юридик жавобгарлик мазмунини – қонун ҳужжатлари билан қўриқладиган ижтимоӣ муносабатлар бўлиб, давлат томонидан ўрнатилган тартибда ваколатли органлар (мансабдор шахслар) томонидан қонун бузилишига йўл қўйган шахсларга нисбатан шахсий ва мулкӣ хусусиятдаги қўшимча мажбурият юклашга қаратилган давлат мажбурлов чораси сифатида кўрсатиб ўтилиши мумкинлигини таъкидлаган.

Шунингдек, Э.Т.Ҳожиев солиқ қонунчилигини бузганлик учун юридик жавобгарликни турли қонун ҳужжатларида назарда тутилган жавобгарликнинг йиғиндисидан иборатлигини билдирган²⁶.

Юридик жавобгарлик содир этилган ҳуқуқбузарликнинг оқибати сифатида давлатнинг мажбурлов чорасини қўллашда ифодаланади. Юридик жавобгарликнинг фактик асоси содир этилган ҳуқуқбузарлик ҳисобланса, унинг юридик асоси айнан мазкур ҳуқуқбузарлик учун қонун нормаларида жавобгарликнинг белгиланганлиги бўлиб ҳисобланади.

Амалдаги Солиқ кодексида 8-бўлим “Солиққа оид ҳуқуқбузарликлар ва уларни содир этганлик учун жавобгарлик” деб номланган бўлим мавжуд бўлсада, солиққа оид ҳуқуқбузарликни содир этганлик учун жавобгарлик тушунчасига таъриф берилмаган.

Амалдаги Солиқ кодекси 210-моддасининг мазмунидан кўриниб турибдики, солиққа оид ҳуқуқбузарлик солиқ тўловчининг, солиқ агентининг ёки бошқа шахснинг Солиқ кодексида жавобгарлик белгиланган ғайриқонунӣ айбли қилмиши (ҳаракати ёки ҳаракатсизлиги) бўлиши лозимлиги мустаҳкамланган бўлиб, солиқ қонунчилиги нормаларини бузувчи маъмурий ҳуқуқбузарликлар ва жиной қилмишлардан фарқли эканлигини англатади.

²³ Стасько В.Н. Юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства. / В кн. Гатаулин Ш.К. Налоги и налогообложение. – Т.: Государственный налоговый комитет, 1996. – С. 179-181

²⁴ Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Норма, 2004. – С. 492

²⁵ Е.В.Овчарова. Понятие и виды юридической ответственности за нарушения налогового законодательства./ В кн. Налоговое право. Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Юрист, 2004. – С. 393-394

²⁶ Ҳожиев Э.Т.Солиқ қонунчилигини бузганлик учун юридик жавобгарлик. Монография: Т.: 2006 й.-В. 17

Хуқуқ назариясида ҳуқуқбузарлик жавобгарлик лаёқатга эга субъектнинг амалдаги ҳуқуқда юридик жавобгарлик белгиланган ғайриқонуний (ноқонуний) ижтимоий зарарли, айбли қилмиш тушунилади²⁷.

Шу билан бирга ҳуқуқбузарлик – жавобгарликка тортишга асос бўлувчи ва у билан боғлиқ муносабатларни вужудга келтирувчи юридик факт ҳисобланади.

Хуқуқбузарликнинг ҳуқуқий оқибати жавобгарликдир, жавобгарлик ўз навбатида содир этилган ҳуқуқбузарлик учун жазони келтириб чиқаради. Содир этилган ҳаракат ёки ҳаракатсизликни солиққа оид ҳуқуқбузарлик деб топиши учун Солиқ кодексининг 210-моддаси мазмунига кўра, Содик кодексида жавобгарлик белгиланган ғайриқонуний айбли қилмиш бўлиши лозим.

Юридик жавобгарлик – бу ҳуқуқ нормалари санкциясида назарда тутилган давлатнинг мажбурлов чорасини ҳуқуқбузарга нисбатан қўллашдир. Юридик жавобгарлик ижтимоий жавобгарликнинг бир тури бўлиб, фақат ўзига хос белгиларга эга.

Юридик жавобгарликнинг белгилар қуйидагилар:

- у қонунбузилиши содир этилганида вужудга келади.;
- ҳуқуқ нормаси бузилганида қўлланилади;
- қонунбузилиши содир этган шахс билан бевосита боғлиқ;
- ҳуқуқий нормалар санкциясида қайд этилади ва аниқлаштирилади;
- ҳуқуқий нормалар бузилишига ўзида давлатнинг таъсирини намоён қилади;
- давлатнинг мажбурлов чораларини қўллашда ифодаланади;
- ҳуқуқбузар учун ҳуқуқ нормаларида назарда тутилган салбий оқибатларни келтириб чиқаради;
- фақат ҳуқуқбузарликнинг барча белгилари мавжуд бўлганида пайдо бўлади;
- давлатнинг ваколатли органлари томонидан қўлланилади;
- процессуал шаклда амалга оширилади;
- муайян мақсадларни кўзлайди ва ўзига хос функцияларни бажаради.

Юридик жавобгарлик бир тарафдан ҳуқуқбузарлик содир этилганида, иккинчи тарафдан тегишли ҳуқуқ нормасининг санкциясини ҳуқуқбузарга қўлланилганида вужудга келади. Шундай қилиб, юридик жавобгарлик вужудга келишининг фактик асоси ҳуқуққа хилоф ҳаракат (ҳаракатсизлик)нинг содир этилиши бўлса, юридик асоси тегишли ҳуқуқ нормасини қўллаш бўлиб ҳисобланади²⁸.

Жавобгарлик – қонунга хилоф ҳаракат ёки ҳаракатсизликнинг, унинг содир этилиши билан келиб чиқадиган оқибат ўртасидаги сабабий боғланиш мавжуд бўлганида юзага келиши мумкин. Оқибат айнан шу ҳаракат ёки ҳаракатсизлик

²⁷ Нерсусянц В.С. Общая теория права и государства. М., 2002. С.517.

²⁸ Чернявский А.Г. Юридическая ответственность.// Учебное пособие. Москва. Инфра-М. 2018 г. Ст. 56.

натijasида келиб чиққан бўлиши керак. Агар бундай боғланиш бўлмаса, шахс жавобгарликка тортилиши мумкин эмас²⁹.

Солиқ кодексининг 218-моддасига кўра, солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этганлик учун жавобгарлик чораси молиявий санкциялар бўлиб ҳисобланади.

Юқоридаги фикр ва мулоҳазалардан келиб чиқиб, солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарлик тушунчасига қуйидагича таъриф берилса мақсадга мувофиқ бўлади, яъни солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарлик - солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этишда айбдор деб топилган шахсга нисбатан ваколатли органлар томонидан молиявий санкция қўллашда ифодаланадиган ҳуқуқбузарлик содир этишнинг ҳуқуқий оқибатидир.

Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодексининг 210-моддасига кўра, солиқ тўловчининг, солиқ агентининг ёки бошқа шахснинг ушбу Кодексадa жавобгарлик белгиланган ғайриқонуний айбли қилмиши (ҳаракати ёки ҳаракатсизлиги) солиққа оид ҳуқуқбузарлик деб эътироф этилади.

Кўриб турганимиздек, мазкур моддага кўра, шахснинг содир этилган қилмишни солиққа оид ҳуқуқбузарлик деб эътироф этиш учун у айбли бўлиши лозим.

Шунингдек, мазкур Кодекснинг 213-моддасига кўра, солиққа оид ҳуқуқбузарликни содир этишда шахснинг айби мавжуд бўлмаган тақдирда жавобгарликка тортилиши мумкин эмаслиги белгиланганлиги ҳам айбнинг солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун шахсни жавобгарликка тортишда муҳим шартлардан бири эканлигини кўрсатади.

Амалдаги Солиқ кодекси янги таҳрирда ишлаб чиқилганидан сўнг мазкур кодексда айб шакллари ва юридик шахснинг айбини аниқлаш механизмларига оид нормалар киритилиб, солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун шахсни жавобгарликка тортиш учун субъектив ёки объектив айблов қўлланиладими деган саволга аниқлик киритилди.

Жумладан, СКнинг 214-моддаси “айриҳуқуқий хатти-ҳаракатни (ҳаракат ва ҳаракатсизлик) қасддан ёки эҳтиётсизлик оқибатида содир этган шахс солиққа оид ҳуқуқбузарликни содир этганликда айбдор деб эътироф этилади.

Бундан кўринадики, солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарлик субъектив айбловга асосланган ҳолда содир этилади.

СКнинг 214-моддаси 2-қисмига кўра, агар солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этган шахс ўз ҳаракати (ҳаракатсизлиги) ғайриқонуний эканлигини билган бўлса, бундай ҳаракатнинг (ҳаракатсизликнинг) зарарли оқибатлари юзага келишини истаган ёхуд уларнинг юзага келишига онгли равишда йўл қўйган бўлса, бундай ҳуқуқбузарлик қасддан содир этилган деб топилади. Кўриб турганимиздек, қонун чиқарувчи ананавий тарзда қасднинг икки турини белгилаган, яъни тўғри ва эгри қасд.

Кўриб турганимиздек мазкур таърифда солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этган шахс ўз ҳаракати (ҳаракатсизлиги) ғайриқонуний эканлигини билганлиги кўрсатилган

²⁹ Хожиев Э. Солиқ қонунчилигини бузганлик учун юридик жавобгарлик. Монография. –Т.:2006. 65-бет.

бўлсада, “унинг зарарли оқибатларига кўзи етган”лиги кўрсатилмасдан, бундай ҳаракатнинг (ҳаракатсизликнинг) зарарли оқибатлари юзага келишини истаган ёхуд уларнинг юзага келишига онгли равишда йўл қўйган бўлса, бундай ҳуқуқбузарлик қасддан содир этилган деб топилиши белгиланган.

Шу ўринда ҳақли савол туғилади, агар шахс ўз ҳаракати (ҳаракатсизлиги)нинг ижтимоий зарарли оқибатларига кўзи етмаган ҳолда бундай оқибатни юз беришини қандай истайди ёки унга онгли равишда йўл қўяди. Ваҳоланки, инсон онгида ҳуқуқбузарлик натижасида юзага келиши назарда тутилган оқибатни акс эттириш учун оқибатига кўзи етиши керак, яъни уни билиш лозим.

Шу боис, мазкур бўшлиққа аниқлик киритиш мақсадида Скнинг 214-моддаси 2-қисмидаги “агар солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этган шахс ўз ҳаракати (ҳаракатсизлиги) ғайриқонуний эканлигини билган” сўзидан сўнг, “унинг зарарли оқибатларига кўзи етган ва уларнинг юз беришини истаган бўлса ёхуд уларнинг юзага келишига онгли равишда йўл қўйган бўлса, бундай ҳуқуқбузарлик қасддан содир этилган деб топилади” деган жумлаларни қўшиш мақсадга мувофиқ бўлади.

Бундан ташқари, Скнинг 214-моддаси 2-қисмидаги “агар солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этган шахс ўз ҳаракати (ҳаракатсизлиги) ғайриқонуний эканлигини билган бўлса” деб айбнинг тафаккурий белгисининг марказига “билган”лигини қўймоқда.

Агарда Солиқ кодексининг рус тилидаги таҳририни кўрадиган бўлсак “билган” сўзининг ўрнига “англаган” сўзи ишлатилганлигини кўришимиз мумкин.

Жумладан, “налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Кўриб турганимиздек, “знать” сўзини эмас, балки “осознавать” сўзини ишлатмоқда.

“Осознавать” сўзининг ўзбек тилидаги таржимаси – англамоқ, тушуниб олмоқ, тушиниб етмоқ, фаҳимламоқ каби маъноларини англатиб, “билмоқ” сўзидан кўра ўрганилаётган предмет моҳиятини чуқурроқ ва кенгроқ билишни назарда тутди.

Мазкур сўзларнинг маъносидан келиб чиқиб айтадиган бўлсак, “англамоқ” сўзининг маъносига “билмоқ” сўзи ҳам киришини ва бирон бир сўз, фикр, ҳодисанинг мазмун моҳиятини унданда кенгроқ тушунишини, шунингдек идрок қилишини англатмоқда.

Юқоридагиларга кўра, Солиқ кодексида қасд тушунасига берилган таърифда “шахс ўз ҳаракати (ҳаракатсизлиги) ғайриқонуний эканлигини билган бўлса” жумласидаги “билган” сўзини ўрнига “англаган”, сўзини ишлатиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Бундан ташқари, Скнинг 214-моддаси 3-қисмига кўра, агар солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этган шахс ўз ҳаракатлари (ҳаракатсизлиги) ғайриқонуний

эканлигини ёхуд бундай ҳаракатлар (ҳаракатсизлик) натижасида юзага келадиган оқибатларнинг зарарли эканлигини гарчанд уларни олдиндан кўриши лозим ва мумкин бўлгани ҳолда билмаган бўлса, бундай ҳуқуқбузарлик эҳтиётсизлик туфайли содир этилган деб эътироф этилади.

Агарда, Солиқ кодекси 214-моддаси 3-қисмининг рус тилидаги таҳририда айбнинг эҳтиётсизлик шаклига берилган таърифга эътибор берсак ўзгача ҳолатни кўришимиз мумкин.

Жумладан, “Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.”

Фикримизча, солиққа оид ҳуқуқбузарликни эҳтиётсизликдан содир этиш тушунчасига шу каби таъриф бериш рус ва ўзбек тилидаги матинларнинг маъноларини бир хиллаштиришга ва икки хил маънони келиб чиқишини бартараф этишга хизмат қилади деб ҳисоблаган ҳолда Солиқ кодекси 214-моддаси 3-қисмини қўйидагича баён этиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз, жумладан, “Агар солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этган шахс ўз ҳаракатлари (ҳаракатсизлиги) ғайриқонуний эканлигини ёхуд бундай ҳаракатлар (ҳаракатсизлик) натижасида юзага келадиган оқибатларнинг зарарли эканлигини англамаса, лекин англаши лозим ва мумкин бўлса, бундай ҳуқуқбузарлик эҳтиётсизлик туфайли содир этилган деб эътироф этилади”.

Бундан ташқари, Солиқ кодексининг 218-моддасига кўра, солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этганлик учун жавобгарлик чораси молиявий санкциялар ҳисобланиши белгиланган.

Молиявий санкцияларни моҳиятини очиб беришда унинг тушунчасига олимлар томонидан илмий таърифлар берилган. Жумладан, ҳуқуқшунос олим М.Мамасиддиқовнинг фикрича, молиявий санкциялар деганда, молиявий жавобгарлик чораси ва доирасини ўз ичига олган, молиявий муносабатларни тартибга солувчи ва молиявий ҳуқуқбузарликлар содир этган тақдирда ваколатли орган (яъни, суд) томонидан қўлланиладиган, ҳуқуқбузарга нисбатан мулкӣ ва номулкӣ таъсир этиш хусусиятига эга бўлган молиявий жавобгарлик нормасининг мажбурий тузилмавий элементи тушунилиши лозим³⁰.

Шу каби, ҳуқуқшунос олим Э.Ҳожиёвнинг фикрича, молиявий ҳуқуқӣ санкциялар – бу молиявий жавобгарлик нормасининг ташкилий қисми бўлиб, молиявий жавобгарлик доирасини (унинг ҳажми ва чорасини) белгилаб беради, молиявий – ҳуқуқӣ муносабатларни тартибга солиш воситаларидан бири ҳисобланади ҳамда

³⁰ Мамасиддиқов М. Тадбиркорлик фаолияти эркинлигини кафолатлашда молиявий жазоларни либераллаштиришнинг ўрни. Ўзбекистон Республикаси Олий ҳўжалик суди ахборотномаси. №11-12-сон. 2006 йил. 86-бет.

молиявий ҳуқуқбузарликлар содир этилганида ваколатли давлат органи ёки мансабдор шахси томонидан қўлланилади³¹.

Фикримизча, молиявий санкция – бу содир этилган ҳуқуқбузарликнинг юридик оқибати ҳисобланиб, ҳуқуқбузарнинг иқтисодий манфаатига таъсир этувчи, қатъий белгиланган молиявий муносабатларнинг ҳимоясига йўналтирилган ва фақатгина қонунда белгиланган ваколатли орган томонидан қўлланиладиган ҳуқуқий таъсир тариқасидаги давлатнинг мажбурлов чорасидир.

Солиқ кодексининг 218-моддаси олтинчи қисмига кўра, бир шахс томонидан икки ва ундан ортиқ солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этилган тақдирда, молиявий санкциялар ҳар бир ҳуқуқбузарлик учун алоҳида тарзда ундирилади.

Фикримизча, мазкур норма талабларини тадбиркорлар манфаатлари йўлида либераллаштириш мақсадга мувофиқ.

Жумладан, кичик бизнес ва хусусий тадбиркорлик субъектлари тез ўзгарувчан бозор иқтисодиётига мослашувчан бўлиши билан бирга, улар томонидан содир этилиши мумкин бўлган солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарлик чораларига нисбатан йирик тадбиркорлик субъектларига қараганда таъсирчандир. Шу нуқтаи назардан улар томонидан содир этилиши мумкин бўлган ҳуқуқбузарликларга нисбатан қўлланиладиган жавобгарлик чораси уларни оғир иқтисодий аҳволга солиб қўювчи эмас, балки содир этилган ҳуқуқбузарликнинг оғир ва енгиллигига мутаносиб ва улар томонидан ҳуқуқбузарлик содир этилишининг олдини олишда профилактик аҳамиятга эга бўлиши, шунингдек, уларнинг ҳуқуқий майдонда фаолият юритишга ундовчи ҳуқуқий восита функциясини бажариши керак.

Шуни алоҳида таъкидлаб ўтиш жоизки, содир этилган солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарлик ҳуқуқбузарликнинг оғир ва енгиллигига мос келадиган даражада белгиланиши адолат принципининг муҳим шартларидан биридир. Шу сабабли, бозор муносабатлари шароитида тадбиркорлар томонидан содир этиладиган солиққа оид ҳуқуқбузарликлар учун жавобгарлик чораларининг ўрнатилиши, улар томонидан содир этиладиган ҳуқуқбузарликнинг олдини олувчи чора доирасидан четга чиққан ҳолда тадбиркорнинг ўзини тиклаб бўлмайдиган ҳолатга олиб келмаслиги лозим.

Шундай экан, солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарлик чорасининг ҳар томонлама ўйланган ҳолда, адолат мезонларига мос келадиган доирада ўрнатилиши тадбиркорлик фаолиятини ривожлантиришда ва иқтисодиётни барқарорлаштиришда муҳим аҳамият касб этади.

Тадбиркорлик субъектларига кенг имкониятлар бериш, уларнинг фаолиятини қўллаб-қувватлаш, тадбиркорлик фаолияти эркинлигини кафолатлаш доим давлат сиёсатининг устувор йўналиши бўлиб ҳисобланади.

³¹ Хожиев Э. Солиқ қонунчилигини бузганлик учун юридик жавобгарлик. Монография. - Т.:2006.-Б. 95.

Шу билан бирга, мамлакатимизда ривожланиб бораётган бозор иқтисодиёти талабларидан келиб чиққан ҳолда тадбиркорлик субъектларига нисбатан жавобгарлик чоралари ҳам либераллаштирилиб борилмоқда.

Жумладан, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 19.08.2025 йилдаги “Ўзбекистон Республикаси Президентининг тадбиркорлар билан V очик мулоқотида белгиланган вазифаларни амалга ошириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-138-сонли Фармони билан тадбиркорлик субъектларига кенг имкониятлар берилмоқда, тадбиркорлик фаолияти билан боғлиқ содир этилган ҳуқуқбузарликлар учун жарималар енгиллаштирилмоқда.

Хусусан, Фармонининг 13-банди, “б” кичик банди билан “ҳисобот даврида бир нечта солиқ турлари бўйича солиқ ҳисоботлари тақдим этилмаган ҳолатда, барча тақдим этилмаган ҳисоботлар бўйича умумий битта жарима қўллаш” белгиланмоқда. Қонунчиликдаги мазкур янгилик тадбиркорлик субъектлари учун муҳим имтиёз бўлиб ҳисобланади.

Зотан, жазолашдан мақсад солиқ тўловчини молиявий инқирозга дучор қилиш ёки камситиш эмас, балки ҳуқуқбузар ўзига тўғри хулоса чиқариши орқали, қонунга итоаткор шахс сифатида тарбиялаш ва янги ҳуқуқбузарликни содир этишининг олдини олиш учун зарур ҳамда етарли бўладиган жазо тайинланишини назарда тутилади.

Шу каби, солиққа оид ҳуқуқбузарликлар учун молиявий санкцияларни қўллашда ҳам амалдаги Солиқ кодексининг 218-моддаси олтинчи қисмида белгиланганидай, яъни бир шахс томонидан икки ва ундан ортиқ солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этилган тақдирда, молиявий санкциялар ҳар бир ҳуқуқбузарлик учун алоҳида тарзда ундирилиш эмас, блаки жарима тарзидаги молиявий санкциялар унча оғир бўлмаган молиявий санкцияни оғирроқ жарима билан қамраб олиш орқали солиққа оид ҳуқуқбузарликлар мажмуи бўйича жазо тайинлаш тартибини жорий этиш мақсадга мувофиқ бўлади.

Солиқ кодексининг 218-моддасига бераётган тақлифимиз тадбиркорлик субъектлари учун қўлланиладиган жазоларнинг либераллаштирилишида муҳим аҳамиятга эга бўлиб ҳисобланади.

Жумладан, Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодексининг 33 ва 59-моддаларига кўра, шунингдек Маъмурий жавобгарлик тўғрисидаги кодекснинг 34-моддаларига кўра, бир неча жиноят ёки маъмурий ҳуқуқбузарликлар учун жиноятлар/ҳуқуқбузарликлар мажмуи тариқасида жавобгарлик белгиланган бўлиб, уларга кўра, енгилроқ жазони оғирроғи билан қоплаш ёхуд тайинланган жазоларни тўла ёки қисман қўшиш йўли билан жиноятлар/ҳуқуқбузарликлар мажмуи бўйича жазо тайинлаш белгиланган.

Солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортишда ҳам жиноят ва маъмурий ҳуқуқбузарликлар каби ҳуқуқбузарлик таркиби, яъни объект, объектив

томони, субъект ва субъектив томонлари мавжуд бўлиши лозим бўлиб, конструктив жиҳатидан бир – бирга ўхшаш ҳисобланади.

Масалан, юридик шахс ташкил этиш тариқасидаги тадбиркорлик фаолиятини олиб боровчи шахс скўп миқдорда, ЖК 184-моддаси иккинчи қисми, мазкур ҳаракатлар товарлар савдоси ёки хизмат кўрсатиш қоидаларини жуда кўп миқдордаги қийматда бузиш билан содир этилса ЖК 189-моддаси билан квалификация қилиниб, ҳар қайси қилмиш учун жазо тайинлаб, унда тайинланган енгилроқ жазони оғирроғи билан қоплаш ёхуд тайинланган жазоларни тўла ёки қисман қўшиш йўли билан жазо узил-кесил тайинланади. Бунда узил-кесил тайинланган жазо содир этилган жиноятлардан энг оғири учун назарда тутилган энг кўп жазо муддатидан ёки меъёридан ортиқ бўлмаслиги лозим.

Лекин, мазкур ҳаракатлари учун жиноий жавобгарликка тортилган тадбиркорли субъекти раҳбарлик қилаётган юридик шахсга нисбатан Солиқ кодексининг 221-модда назарда тутилган назорат-касса техникасини ва ҳисоб-китоб терминалларини қўллаш тартибини бузишга оид ҳуқуқбузарликни содир этса, масалан техник талабларга мувофиқ бўлмаган ёки хизмат кўрсатиш дастури бузилган назорат-касса техникаларидан фойдаланган ҳолда содир этса йигирма миллион сўм миқдорида жарима солишга сабаб бўлади.

Шунингдек, СК 223-моддасига кўра, солиқ базасини яширганлиги (камайтириб кўрсатиш) учун яширилган (камайтириб кўрсатилган) солиқ базаси суммасининг йигирма фоизи миқдорида жарима солишга сабаб бўлади.

Амалдаги тартибга кўра, юқоридаги кўриб ўтилаётган иккита солиққа оид ҳуқуқбузарликлар учун молиявий санкциялар ҳар бир ҳуқуқбузарлик учун алоҳида тарзда ундирилади, яъни жарима тарзидаги молиявий санкциялар унча оғир бўлмаган молиявий санкцияни оғирроқ жарима билан қамраб олиш орқали солиққа оид ҳуқуқбузарликлар мажмуи бўйича жазо тайинланмайди.

Юқоридагилардан кўринадики қонучиликда бир хил ҳаракат учун Жиноят кодексида жазо тайинлаш билан Солиқ кодексида жазо тайинлашга турли хил ёндашилган ва бу ҳолат тадбиркор учун анча оғир юк бўлиб ҳисобланади.

Баён этилганлардан келиб чиқиб, Солиқ кодексининг 218-моддасининг олтинчи қисмини қўйидаги таҳрирда ўзгартириш ва мазкур тақлифдан келиб чиқиб моддага қўйидаги янги еттинчи қисим қўшиш тақлиф этилади.

Жумладан, “Солиқ тўловчи томонидан солиққа оид бир неча ҳуқуқбузарлик содир этилган тақдирда, жарима тарзидаги молиявий санкциялар унча оғир бўлмаган молиявий санкцияни оғирроқ жарима билан қамраб олиш орқали солиққа оид ҳуқуқбузарликлар мажмуи бўйича қўлланилади. Бунда жариманинг узил-кесил миқдори жариманинг юқори миқдори назарда тутилган ҳуқуқбузарлик учун белгиланган энг кўп миқдордан ошиши мумкин эмас.

Агар солиқ тўловчи биринчи иш бўйича қарор чиқарилгунига қадар солиққа оид яна бошқа ҳуқуқбузарликлар содир этганлиги иш бўйича қарор чиқарилганидан сўнг аниқланса, ушбу модданинг [бешинчи қисмида](#) назарда тутилган қоидалар бўйича жарима қўлланилади. Бу ҳолда, суд томонидан солиққа оид ҳуқуқбузарликлар мажмуи бўйича тайинланган жарима миқдорида биринчи қарор бўйича тўланган жариманинг суммаси ҳисобга олинади”.

Бундан ташқари, Солиқ кодексининг 211-моддасига кўра, юридик ва жисмоний шахслар солиққа оид ҳуқуқбузарликларни содир этганлик учун ушбу Кодекснинг [28](#) ва [29-бобларида](#) назарда тутилган ҳолларда жавобгар бўлишлари белгиланган бўлсада, Солиқ кодексининг 162-моддасининг учинчи қисмида агар солиқ органи жисмоний шахсни солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортиш тўғрисидаги қарор қабул қилинганидан кейин материалларни прокуратура органларига юборган бўлса, ушбу солиқ органи шу жисмоний шахсни солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этганлик учун жавобгарликка тортиш тўғрисидаги қарорнинг ижросини тўхтатиб туриши шартлиги белгиланиб, юридик шахсга нисбатан солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортиш тўғрисидаги қарор қабул қилинганидан кейин материалларни прокуратура органларига юборган унга нисбатан қарорнинг ижросини тўхтатиб туриши шартлиги белгиланмаган.

Бу эса, юридик шахсга нисбатан солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортиш тўғрисидаги қарор қабул қилинганидан сўнг материалларни прокуратура органларига юборган тақдирда унга нисбатан қарорнинг ижросини тўхтатиб туриш асосининг мавжуд эмаслигини аниқлатади ва амалиётда қийинчиликларни келтириб чиқаради.

Шу каби, 162-модданинг тўртинчи қисмида материалларни прокуратура органларига юбориш билан бир вақтнинг ўзида ушбу жисмоний шахсдан солиқ қарзини ундириш тўғрисидаги қарорнинг ижроси тўхтатиб турилади, шунингдек мазкур модданинг олтинчи қисмида агар жисмоний шахснинг уни солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этганлик учун жавобгарликка тортиш учун асос бўлиб хизмат қилган ҳаракатлари (ҳаракатсизлиги) ушбу жисмоний шахсга нисбатан айблов ҳукмини чиқариш учун асос бўлган бўлса, солиқ органи қабул қилинган қарорни ушбу жисмоний шахсни солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этганлик учун жавобгарликка тортиш қисми бўйича бекор қилади, деб белгиланган бўлиб, юридик шахснинг манфаатлари четда қолмоқда ва солиққа оид ҳуқуқбузарлик субъектларига нисбатан икки хил ёндашувни кўрсатмоқда.

Мазкур ҳолатда солиқ органи томонидан юридик шахсни солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортиш тўғрисидаги қарорда кўрсатилган ҳолатлар прокуратура органлари томонидан ўтказилган терговга қадар текширув, тергов ёки судда аниқланган ҳақиқатга нисбатан ўзигача бўлса ҳам солиқ органи томонидан уни тўхтатиб туришга асос мавжуд бўлмайди.

Мазкур ҳолатда солиқ органи томонидан юридик шахсни солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортиш тўғрисидаги қароридагига нисбатан шахснинг ҳолати оғирлаштирувчи ёки енгиллаштирувчи тарафга аниқланган бўлиши мумкин.

Энг ачинарлиси, материаллар прокуратура органларига юборилганида ва у бўйича терговга қадар текширув ҳаракатлари ўтказилаётганида, яъни якуний қарор қабул қилинмасдан, юридик шахсни солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортиш тўғрисидаги қарори ижроси таъминланса, бироқ терговга қадар текширув, тергов ёки суд натижаси бўйича солиқ органининг қарорида кўрсатилган ҳолатга нисбатан юридик шахснинг ҳолати анча енгиллаштирув томонга ҳал қилинган бўлса ёки солиқ органининг қарорида аниқланган ҳолат асоссиз бўлиб чиқаса, юридик шахснинг ҳуқуқлари асоссиз бузилган бўлади.

Шу боис, Солиқ кодексининг 162-моддасининг уч, тўрт ва олтинчи қисмларига ўзгартириш киритиш орқали қуйидаги таҳрирда яъни учинчи қисмга: “Агар солиқ органи жисмоний ёки юридик шахсни солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун жавобгарликка тортиш тўғрисидаги қарор қабул қилинганидан кейин материалларни прокуратура органларига юборган бўлса, ушбу солиқ органи шу жисмоний ёки юридик шахсни солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этганлик учун жавобгарликка тортиш тўғрисидаги қарорнинг ижросини тўхтатиб туриши шарт”;

Тўртинчи қисмга: “Материалларни прокуратура органларига юбориш билан бир вақтнинг ўзида ушбу жисмоний ёки юридик шахсдан солиқ қарзини ундириш тўғрисидаги қарорнинг ижроси тўхтатиб турилади. Бундай тўхтатиб туриш солиқ органи раҳбарининг (раҳбари ўринбосарининг) қарори билан материаллар прокуратура органларига юборилган кундан кейинги кундан кечиктирмай амалга оширилади. Бунда ушбу Кодекста назарда тутилган солиқ қарзини ундириш муддатларининг ўтиши ушбу солиқ қарзини ундириш тўғрисидаги қарорнинг ижросини тўхтатиб туриш даврига тўхтатиб турилади.”

Олтинчи қисмга: “Агар жисмоний ёки юридик шахснинг уни солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этганлик учун жавобгарликка тортиш учун асос бўлиб хизмат қилган ҳаракатлари (ҳаракатсизлиги) ушбу жисмоний шахсга ёки юридик шахснинг мансабдор шахсига нисбатан айблов ҳукмини чиқариш учун асос бўлган бўлса, солиқ органи қабул қилинган қарорни ушбу жисмоний ёки юридик шахсни солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этганлик учун жавобгарликка тортиш қисми бўйича бекор қилади.” деб баён этиш таклиф этилади.

Бундан ташқари, амалдаги Солиқ кодексининг 212-моддасида айбсизлик презиумпцияси белгиланган бўлиб, унган кўра, ҳеч ким солиққа оид ҳуқуқбузарликни содир этганлик учун ушбу Кодекста назарда тутилганидан бошқа асослар бўйича ва тартибда жавобгарликка тортилиши мумкин эмас.

Ҳеч ким солиққа оид содир этилган айни бир ҳуқуқбузарлик учун такроран жавобгарликка тортилиши мумкин эмас.

Шахснинг айби қонунда белгиланган тартибда исботланмагунига қадар у солиққа оид ҳуқуқбузарликни содир этишда айбдор деб ҳисобланмайди. Жавобгарликка тортилаётган шахс ўзининг солиққа оид ҳуқуқбузарликни содир этганликда айбдор эмаслигини исботлаши шарт эмас.

Солиққа оид ҳуқуқбузарлик факти ва шахснинг уни содир этишда айбдорлиги тўғрисида далолат берувчи ҳолатларни исботлаш мажбурияти солиқ органларининг зиммасига юклатилиши белгиланган.

Агарда айбсизлик презумпциясига оид нормалар юзасидан чет эл давлатларининг қонунчилига эътибор берадиган бўлсак қуйидаги ҳолатларни кўришимиз мумкин.

Жумладан, Россия Федерацияси Солиқ кодексининг 108-моддасига кўра, жавобгарликка тортилаётган шахснинг айбдорлиги тўғрисидаги бартараф этиб бўлмайдиган шубҳалар ушбу шахс фойдасига талқин қилинади, деб белгиланган.

Шу каби, мазкур нормалар Озарбайжон ва Украина Республикаларининг қонунчилигида ҳам мавжуд.

Жумладан, Украина Республикаси Солиқ Кодексининг 112-моддасига кўра, шахс солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларини ва назорат қилувчи органлар зиммасига назорат қилиш юклатилган бошқа қонун ҳужжатларини бузганлик учун жавобгарликка тортиш мумкин бўлган ҳолатлар мавжудлиги тўғрисидаги барча шубҳалар мазкур шахс фойдасига талқин қилинади, деб белгиланган.

Айбсизлик презумпцияси етарли асослар мавжуд бўлмаган ҳолда шахсни жавобгарликка тортиш хавфини бартараф этувчи ва адолатли қарор чиқаришни кафолатловчи норма ҳисобланади.

Шу боис, амалдаги Солиқ кодексининг 212-моддасига қуйидаги таҳрирдаги саккизинчи қисимни қўшиш мақсадга мувофиқ бўлиб ҳисобланади:

Яъни “Жавобгарликка тортилаётган шахснинг айбдорлиги тўғрисидаги бартараф этиб бўлмайдиган барча шубҳалар ушбу шахс фойдасига талқин қилинади”. Ушбу тақлиф Солиқ кодекси 212-моддасидаги айбсизлик презумпциясига оид нормани янада бойита ва тўлдиради.

Амалдаги Солиқ кодексининг 213-моддасида жавобгарликка тортишни истисно этувчи ҳолатлар кўрсатилган бўлиб, улар қуйидагилар, жумладан:

- 1) солиққа оид ҳуқуқбузарлик ҳолатининг мавжуд эмаслиги;
- 2) солиққа оид ҳуқуқбузарликни содир этишда шахснинг айби мавжуд эмаслиги;
- 3) солиққа оид ҳуқуқбузарликни содир этганлик учун жавобгарликка тортиш муддатлари ўтиб кетганлиги.

Ушбу Кодексида назарда тутилган бошқа ҳолатлар мавжуд бўлганда ҳам шахс солиққа оид ҳуқуқбузарликни содир этганлик учун жавобгарликка тортилиши мумкин эмас.

Амалдаги Солиқ кодексида жавобгарликка тортишни истисно этувчи ҳолатлар тугал ҳисобланиб, уни кенгайтирилган ҳолда талқин этиб бўлмайди.

Назаримизда қуйидагиларни ҳам жавобгарликка тортишни истисно этувчи ҳолатлар сифатида Солиқ кодексига киритиш мақсадга мувофиқ бўлиб ҳисобланади, жумладан:

- ҳуқуқбузарлик содир этиш вақтида ўн олти ёшга тўлмаган жисмоний шахс томонидан солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этилганда;
- ҳуқуқбузарлик содир содир этган шахс ақли норасо бўлса;
- ҳуқуқбузарлик содир жисмоний шахс иши юритила бошланган пайтда вафот этган бўлса.

Агарда ҳуқуқбузарлик аломатлари аниқланган, боироқ юқоридаги таклиф этилаётган ҳолатлар мавжуд бўлганида ҳам жавобгарликка тортишни амалда имконияти мавжуд бўлмайди ва истисно этувчи ҳолат сифатида эътироф этилиши мақсадга мувофиқ бўлади.