



**СОЛИҚ ЁКИ ЙИҒИМЛАР ТЎЛАШДАН БЎЙИН ТОВЛАШ
БИЛАН БОҒЛИҚ ЖИНОЯТЛАР ТУШУНЧАСИ, БЕЛГИЛАРИ,
САБАБЛАРИ ВА СОДИР ЭТИШ УСУЛЛАРИ**

Марданов Жасурбек Хусниддин Ўғли

Ўзбекистон Республикаси Хуқуқни муҳофаза

қилиш академияси мустақил изланувчиси

Жамият шаклланишининг ҳар бир босқичида солиқ ҳуқуқбузарликлари ва жиноятлари содир этилишига олиб келадиган ҳолатларни ўрганиш уларнинг сонини назорат остида камайтиришда катта аҳамиятга эга. Н. Н. Надежиннинг фикрича, давлат ҳар йили солиқ тушумларининг учдан бир қисмини бюджетга қабул қилиб олмайди. Солиқ тўлашдан бўйин товлаш кенг тарқалди, оммавийлик касб этди ва бюджетга солиқ келиб тушмаслигининг асосий сабаби ҳисобланади. Солиқ жиноятчилигининг ўсиши юқори динамикага эга, шунинг учун баъзи ҳисоб-китобларга кўра, у ҳалокатли сифатида тавсифланади¹.

Жаҳон ва миллий иқтисодиётдаги инқирозли ҳодисалар содир бўлаётган бир пайтда давлат ривожланишининг ҳозирги босқичидан молиявий нуқтаи назардан олиб қараганда солиқ тўлашга мажбур шахсларнинг девиант ҳуқ-атвориға ҳисса қўшадиган ҳолатларга давлат томонидан лозим даражада эътибор бермасдан туриб муваффақиятли ўтиб бўлмайди. Бироқ, шуни таъкидлаш керакки, солиқ-ҳуқуқий нормаларни бузувчиларга қарши курашиш самарадорлигини уларнинг солиқ ҳуқуқий

¹ Надежин Н.Н. Понятие налогового преступления в эволюции правовой системы России XX в. // Налоги. 2007. № 6.



муносабатларидаги хулқ-атворини белгилайдиган сабаб ва шартларни сифатли даражада англамасдан туриб тасаввур қилиб бўлмайди. Ушбу ҳолатларни ўрганиш уларнинг табиатини чуқур тушунишга ва уларга илмий жиҳатдан ишлаб чиқилган профилактика чоралари билан қарши туришга имкон беради². Шундан келиб чиқиб, ҳуқуқбузарликларга, шу жумладан солиқ соҳасида содир этилганларига қарши курашнинг энг муҳим йўналиши уларнинг олдини олишдир.

“Солиқ ёки йиғимлар тўлашдан бўйин товлаш” тушунчаси унинг хилма-хиллиги учун хос бўлган умумийликни акс эттириши керак. Солиқ қонунчилигида тегишли таъриф мавжуд эмаслиги сабабли, баъзи муаллифлар бўйин товлашнинг моҳияти тўғрисида турли хил фикрларни таклиф қилишади. Хусусан, бўйин товлаш деганда “айбдорнинг солиқ ва бошқа қонунчилик ҳужжатларининг муайян нормаларига риоя қилмаслиги; шахснинг тегишли бюджетлар ва бюджетдан ташқари жамғармаларга мажбурий тўловларни амалга оширишни истамаслигини тасдиқловчи ҳаракатлари ва ҳаракатсизлиги”, дея тушуниш таклиф этилади³.

Турли даражадаги бюджетлар томонидан солиқ тўловларининг қабул қилиб олинмаслиги иш ҳақи, пенсия, дотацияларни тўлашдаги кечикишларга, ижтимоий дастурлар, илмий изланишларнинг қисқаришига олиб келади. Хавф шундан иборатки, жиноий тажовуз муваффақиятли амалга оширилган тақдирда, айбдор келиб чиқиши аслида ноқонуний бўлган маблағларга эга

² Kastlunger, B., Lozza, E., Kirchler, E., & Schabmann, A. (2013). Powerful Authorities and Trusting Citizens: The Slippery Slope Framework and Tax Compliance in Italy. *Journal of Economic Psychology*, 34(1), 36-54.

³ Лопашенко Н. А. Преступления в сфере экономической деятельности (Комментарий к главе 22 УК РФ). Ростов-на-Дону, 1999. С. 118.



бўлади. Шунга кўра, биринчидан, бундай маблағларни олиш манбасини яшириш (яъни легаллаштириш ёки “ювиш”), иккинчидан, ушбу маблағларни фарз мақсадларда, шу жумладан тadbirkorлик фаолияти доирасида ишлатиш, учинчидан, ҳатто энг юқори халқаро даражада ҳам инсофсиз солиқ тўловчиларнинг манфаатларини лобби қилиш имкониятига эга бўлиш зарурати вужудга келади⁴. Шундай қилиб, солиқ жиноятларининг анча даражада ижтимоий хавфли эканлигига қарамай, 2003 йилда Иқтисодий ҳамкорлик ва тараққиёт ташкилоти (ИХТТ) Кенгаши аъзолари бўлмиш Люксембург ва Швейцария томонидан ИХТТга аъзо барча мамлакатлар учун мажбурий бўлиши мумкин бўлган “солиқ жинояти” тушунчасига таъриф беришга қаратилган барча уринишлари тўсиб қўйилди⁵.

Бугунги кунда солиқ деганда давлат мажбурлови билан таъминланган қонуний равишда белгиланган, мажбурий, тизимли, текин, қайтарилмайдиган, абстракт пул тўлови тушунилади.

Юқоридагиларни ҳисобга олган ҳолда, солиқ жинояти деганда Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодексининг 184-моддасида назарда тутилган, давлатнинг солиқлар ва йиғимлар тўғрисидаги қонунчилик ҳужжатларида белгиланган мол-мулкнинг муайян, аниқ пул миқдорида ифодаланган қисмини олиш ҳуқуқини амалга оширишга қаратилган ижтимоий муносабатларга қарши қаратилган, тўғри қасд билан содир этилган ижтимоий хавфли қилмиш тушунилиши лозим.

⁴ Daude, C., Gutierrez, H., & Melguizo, A. (2012). What Drives Tax Morale? OECD. Development Centre. Working Paper #315.

⁵ Дьяконов В.В. Общая характеристика преступлений в налоговой сфере // Теория и практика общественного развития. 2008. №2.

Бундан ташқари, бўйин товлашни “солиқ фирибгарлиги” деб ҳисоблаш таклиф этилади, бу нафақат солиқларни тўламаслик, балки белгиланган муддатда солиқ солинадиган даромадлар тўғрисида мажбурий декларацияни тақдим этмаслик ёки декларацияга (солиқни камайтириш ёки ундан озод қилиш бўлиш мақсадида) олдиндан билган ҳолда даромад ёки харажатлар ҳақидаги бузиб кўрсатилган маълумот киритиш билан ҳам тавсифланади⁶.

Шу муносабат билан, “бўйин товлаш унинг мажбурий ҳаракатларни содир этишга объектив йўналтирилганлиги туфайли декларацияни тақдим этмаслик солиқ тўлашдан бўйин товлаш айланадиган қўшимча шартлар мавжуд бўлишлигини назарда тутади”, дея қайд этилди⁷. Бундай мажбурий шартлар қуйидагилардир: декларацияни тақдим этиш муддатининг ўтиб кетиши; декларацияни топшириш имкониятининг мавжудлиги; солиқ хизматларининг декларацияни тақдим этишга ундовчи ҳаракатлари; солиқни ҳақиқатда тўламаслик”⁸.

Шунингдек, солиқ тўлашдан бўйин товлашни солиқ тўловчининг солиқлар, йиғимлар, божлар ва бошқа тўловлар кўринишидаги бюджетга мажбурий тўловлардан у ёки бу даражада қочиш ёки камайитиришга имкон берадиган турли мақсадли ҳаракатлари сифатида тушуниш таклиф этилади⁹.

⁶ Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. А. И. Бойко. Ростов-на-Дону: Феникс, 1996. С. 430.

⁷ Седелкина В.В. Досудебное производство по уголовным делам о налоговых преступлениях: анализ законодательства Беларуси и России // Международное уголовное право и международная юстиция. 2018. №5.

⁸ Schaffer, M. E., & Turley, G. (2002). Effective versus Statutory Taxation: Measuring Effective Tax Administration in Transition Economies. In M. Cuddy & R. Gekker (Eds.), Institutional Change in Transition Economies. Ashgate.

⁹ Ботвинкин М. Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 84.

Бошқа муаллифларнинг фикрига кўра, “бўйин товлаш” атамаси жиноятчининг солиқ органларини солиқ солиш объектларига нисбатан бўлган алдаш (уларни беҳабар қолдириш)ни ўз ичига оловчи турли хил яхшилаб яширилган ёки очик ҳуқуққа хилоф (жиноят қонуни билан тақиқланган) ҳаракатлар орқали солиқларни тўлиқ ёки қисман тўлашдан қочишга бўлган истагини билдиради¹⁰.

И.Н. Пастухов ва П.С. Яни “бўйин товлаш” деганда қонунчилик ҳужжатларида белгиланган муддатда давлат бюджетига ўтказилиши керак бўлган маблағлардан ноқонуний (солиқлар ва йиғимлар тўғрисидаги қонунчилик ҳужжатларини бузган ҳолда), онгли равишда ва истаб фойдаланиш, эгалик қилиш ва тасарруф этиш дея тушунишни таклиф қилади. Олимларнинг фикрига кўра, “бўйин товлаш” атамаси нафақат ҳаракат (ҳаракатсизлик) нинг ўзини балки унинг натижаси (солиқни ҳақиқатда тўламаслик)ни ҳам англатади¹¹.

Солиқ тўлашдан бўйин товлаш - бу жисмоний ёки юридик шахсларнинг солиқлардан қочиш бўйича ноқонуний ҳаракатларидир. Бу ўз ичига яшириш ёки сохта даромад, исботларсиз чегирмаларни ошириб юбориш, касса операциялари тўғрисида хабар бермаслик ва ҳоказоларни олади. Солиқ тўлашдан бўйин товлаш жиддий жиноят ҳисобланади, жиноий айбловлар ва катта жарималарга сабаб бўлади¹².

¹⁰ Кучеров И. И. Налоговая преступность: Криминологические и уголовно-правовые проблемы: дис. ... докт. юрид. наук. М., 1999. С. 192.

¹¹ Пастухов И. Н., Яни П. С. Квалификация налоговых преступлений // Законность. 1998. № 1. С. 9–11.

¹² Hammar, H., Jagers, S. C., & Nordblom, K. (2009). Perceived Tax Evasion and the Importance of Trust. Journal of Socio-Economics, 38, 238-245.



Солиқлар келиб тушушини сақлаб туриш ҳеч қачон осон бўлмаган, чунки кўпчилик ўз даромадларининг бир қисмини ҳукуматга бериш концепциясини шубҳа остига қўяди, бироқ ҳақиқат шуки, солиқлар ҳукумат учун муҳим даромад манбаи ҳисобланади. Бу компаниянинг ҳолатини яхшилаш учун мўлжалланган турли хил ривожлантириш лойиҳаларига сармоя сифатида киритиладиган пуллардир. Бироқ, мамлакат солиқ тўлашдан бўйин товлаш каби жиддий муаммога дуч келди.

Ўтказилган умумлаштиришлар кўрсатганидек, турли хил талқинларга эга бўлган бир хил ҳаракатлар жиноий ва жиноий бўлмаган сифатида кўрилиши мумкин. Масалан, қалбаки ва кўзбўямачилик учун битимлар тузилиши, ҳисоб-китоблар тўғридан-тўғри эмас, балки воситачилар, мавжуд бўлмаган векселлар ва бошқалар орқали амалга оширилиши мумкин. Бунда, бухгалтерия ҳисоби ушбу “сохта ҳужжатлар” асосида амалга оширилади¹³. Яъни, алдаш нафақат молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби даражасида, балки солиқ тўлаш мажбурияти пайдо бўлишидан олдин тадбиркорлик фаолиятини амалга ошириш даражасида ҳам содир бўлади. Ўз-ўзидан солиқ қонунчилигини бузиш ҳисобланмайдиган бундай ҳаракатлар, “солиқ тўлашдан бўйин товлаш” тушунчасининг талқинига қараб, солиқ жинояти бўлмаслиги ёки уни содир этишга тайёргарлик бўлиши ёки солиқ жинояти ҳодисасининг ажралмас қисми бўлиши ёхуд унинг изларини яшириш бўлиши мумкин¹⁴.

¹³ Schneider, F., & Enste, D. H. (2002). The Shadow Economy: Theoretical Approaches, Empirical Studies, and Political Implications (1st ed.). Cambridge, UK: Cambridge University Press.

¹⁴ Александрова Л.И. Основные особенности и проблемы выявления уклонений от уплаты налогов // НОМОТНЕТИКА: Философия. Социология. Право. 2017. №24 (273).

Турли таърифларни таҳлил қилиб, “бўйин товлаш” деганда солиқ қонунчилигининг жиной жазоланадиган ҳар қандай бузилиши тушунилиши керак деган хулосага келиш мумкин. Шунинг учун, бизнинг фикримизча, жиной жазоланадиган солиқлар ёки йиғимлардан бўйин товлашни қўйидагича таърифлаш мумкин: “бу субъектнинг унга солиқлар ёки йиғимлар шаклида амалга ошириладиган бюджетга мажбурий тўловлардан қочишига ёки маълум даражада камайтиришга имкон берадиган ҳар қандай ижтимоий хавфли, ҳуқуққа хилоф ва жиной жазоланадиган қасддан содир этиладиган қилмишларидир”. Юқоридаги таърифдан жиной “солиқ тўлашдан бўйин товлаш”нинг асосий белгилари келиб чиқади. Айнан ҳуқуққа хилофлик белгиси солиқ тўловларини қонуний камайтириш ва ҳуқуққа хилоф солиқ тўлашдан бўйин товлашни фарқлаш имконини беради.

Шуни таъкидлаш керакки, солиқ соҳасидаги жинойтлар, иқтисодий фаолият соҳасидаги бошқа жинойтлар каби юқори даражадаги латентликка эга. Шунинг учун улар ҳақидаги статистик маълумотлар тўлиқ эмас. Илмий адабиётларда солиқ соҳасидаги аниқланган жинойтлар сони солиқ қонунчилигини бузганлик учун жиной жазоланадиган фактларнинг 5%и дан кўп эмаслиги ҳақида фикр билдирилади¹⁵.

Илмий адабиётларда солиқ соҳасидаги латент жинойтлар уч турга бўлинади. Латент жинойтларнинг биринчи тури аниқланмаган жинойтлардир: аслида содир этилган, аммо баъзи сабабларга кўра ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари томонидан аниқланмаган (ҳисобга олинмаган операциялар, айланманинг бир қисмини яшириш, сохта-операциялар, рўйхатдан ўтмасдан

¹⁵ Ларичев В.Д., Бембетов А.П. Налоговые преступления. М., 2001. С. 26.



фаолият юритиш, бухгалтерия ҳисобида операцияларни акс эттирмаслик)¹⁶. Ушбу турдаги жиноятлар барча латент жиноятларнинг тахминан 90-93% ни ташкил қилади.

Иккинчи тури ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари хабардор бўлган, аммо белгиланган тартибда рўйхатга олинмаган ва процессуал қарорлар қабул қилинмаган жиноятлардан иборат. Улар барча латент жиноятларнинг 1-3% ини ташкил қилади.

Учинчи тури давлатнинг таъсир кўрсатиш доирасига тушиб қолган, бироқ бир қатор фактлар (айбланувчи тергов ёки суддан яширинганида айбланувчи сифатида жалб қилиниши лозим бўлган шахснинг жойлашган жойининг аниқланмаганлиги; жиноятчининг нотўғри квалификацияси) туфайли тегишли жиноий ҳуқуқий баҳо берилмаган жиноят белгиларига эга бўлган ижтимоий хавфли қилмишлар ташкил этади. Солиқ соҳасидаги латент жиноятларнинг умумий ҳажмидаги улуши 1-2% ни ташкил қилади¹⁷.

Солиқ соҳасидаги жиноятчиликнинг ҳақиқий ҳолатини, И.И. Кучеров таъкидлаганидек, турли хил иқтисодий маълумотлардан фойдаланишга асосланган иқтисодий ва ҳуқуқий таҳлил усулларида фойдаланган ҳолда баҳолаш мумкин¹⁸. Унинг фикрича, солиқ соҳасидаги жиноий фаолият кўламини аниқлаш учун солиқ ҳуқуқбузарликлари тўғрисидаги маълумотлардан ҳам фойдаланиш керак. Бу маъмурий ҳуқуқбузарликлар одатда жиноий йўлга ўтишдан олдин бўлишлиги ва жиноятлардаги билан бир

¹⁶ Власенко В. В. Освобождение от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014.

¹⁷ Глебов Д.А., Ролик А.И. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб., 2005. С. 111.

¹⁸ Криминология. Учебник для вузов / Под ред. А.И. Долговой. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2005. С. 657.

хил сабабларга кўра юзага келиши билан изоҳланади, шунинг учун уларни ўрганиш жиноятчилик тенденцияларини башорат қилиш ва профилактика чораларини режалаштириш имконини беради. Солиқ ҳуқуқбузарликлари солиқ жиноятларининг жиноятдан олдин бўлган “фон”и туридир, баъзи ҳолларда улар бир-биридан фақат яширилган солиқ солиш объектлари миқдорини акс эттирувчи миқдорий кўрсаткичи билан фарқ қилади¹⁹.

Юридик шахсларнинг солиқдан олинадиган фойдани яширишдаги ҳаракатлари (усуллари):

а) моддий харажатлар тўғрисидаги маълумотларнинг бирламчи ҳужжатларида ошириб кўрсатиш, шу жумладан:

- материал харажатларга буюртмачини киритиш,
- материалларни ҳисобдан чиқариш учун сохта ҳужжатларни тайёрлаш,
- сотиб олинган товарлар учун юк хатларида нархларни ошириб кўрсатиш,

- иш ҳақи олиш тўғрисидаги ведомостларга сохта шахсларни киритиш;

б) ҳисоб ҳужжатларида моддий харажатлар тўғрисидаги маълумотларни ошириб кўрсатиш, шу жумладан:

- ҳисобот даври харажатларига тахминий харажатларни киритиш,
- соддалаштирилган ҳисобдан чиқариш тартиби билан асосий воситалар қийматини паст қийматли ва тез эскирадиган буюмлар қийматига киритиш;

¹⁹ Кучеров И.И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: дис. ... докт. юрид. наук. М., 1999. С. 34.



в) ҳисоб молия ҳужжатларда моддий харажатлар тўғрисидаги маълумотлар ошириб кўрсатиш.

Ушбу ошириб кўрсатиш усуллари билан бир қаторда маълумотларни камайтириш усуллари ҳам мавжуд:

а) бирламчи ҳужжатларда даромадлар тўғрисидаги маълумотларни куйидаги йўллар билан камайтириб кўрсатиш:

- сотиб олинган товарлар сонининг камайтириб кўрсатилиши;
- сотилган товарлар нарҳини камайтириб кўрсатилиши;
- тўғридан-тўғри товар билан тўлов қилиш (“қора бартер”);

б) ҳисоб ҳужжатларида даромадлар тўғрисидаги маълумотларнинг кам кўрсатилиши:

- ноқонуний савдо нуқталарини сақлаш орқали;
- ишлаб чиқаришнинг асосий фондларини ижарага беришдан олинган даромадлар миқдорининг камайтириш орқали;
- товар-моддий бойликларни нақд пулга сотиб олиш ва сотиш орқали (“қора нақд пул”);

в) ҳисобот ҳужжатларида даромадлар тўғрисидаги маълумотларнинг кам кўрсатилиши, шу жумладан:

- бош китоб ва бухгалтерия балансида даромадлар тўғрисида кам акс эттириш;
- молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда даромадларнинг кам кўрсатилиши²⁰

²⁰ Zhang, N., Andrighetto, G., Ottone, S., Ponzano, F., & Steinmo, S. (2016). Willing to Pay? Tax Compliance in Britain and Italy: An Experimental Analysis. PLoS One, 11(2).



Фойдани яшириш усулларида ташқари, уни камайитириш усуллари ҳам мавжуд. Уларнинг асосийлари:

- рўйхатдан ўтмаган корхонани яратиш (баъзан тугатилган корхона негизда);
- меҳнатга тўлов харажатларини ошириб кўрсатиш;
- ходимлар сонини кўпайтириб кўрсатиш;
- солиқ имтиёзларини асоссиз (ноқонуний) олиш;
- қонуний асосларда солиқ имтиёзларига эга бўлган корхоналар раҳбарлари билан тил бириктириш (уларга асосий воситаларни сохта ижарага бериш, фойда ёки унинг бир қисмини уларга ўтказиш).

Ноқонуний солиқ тўлашдан қочишдан олдин муайян тайёргарлик ҳаракатлари (сохталаштиришнинг ҳуқуқий ва бухгалтерия усуллари) амалга оширилади. Ҳуқуқий усулларга атайин солиқ тўлашдан бўйин товлаш учун қонунга мувофиқ тузилган қалбаки битимлар ёки сохта операциялар (сохта меҳнат шартномаси, сохта олди-сотди шартномаси ва бошқалар) киради²¹.

Бухгалтерия ҳужжатларида маълумотларни бузиб кўрсатишда қуйидаги ўзаро алоқалар хос:

- а) бирламчи ҳужжатларни сохталаштириш ҳолатларида улар асосида тузилган ҳисоб ва ҳисобот ҳужжатлари ҳам сохта бўлиб чиқади;
- б) ҳисоб ҳужжатларини сохталаштиришда ҳисобот ҳужжатлари ҳам сохталаштирилади, бирламчи ҳужжатлар жуда кам ҳолларда;

²¹ Попонова Н.А. Основные способы уклонения от уплаты налогов в развитых странах // Вестник Академии налоговой полиции. М., 2001. Вып. 2. С. 243.



в) агар ҳисобот ҳужжатлари сохталаштирилган бўлса, ҳисоб ҳужжатларига кам ҳолларда ва бирламчи ҳужжатларга ундан ҳам кам ҳолларда тегишли ўзгаришлар киритилади. Бунда, жинойтчилар солиқ инспекцияларининг ўз функцияларига бўлган расмий муносабатига ва текширувларнинг деярли тўлиқ бўлмаслигига умид қиладилар.

Илмий адабиётларда иқтисодиётнинг ҳар қандай соҳасида солиқ тўлашдан бўйин товлаш усуллариининг принципиал жиҳатдан бирлиги ҳақида гапириш мумкин, дея ҳақли равишда хулоса қилинади, солиқларнинг алоҳида турларидан бўйин товлаш схемаларидаги фарқлар асосан фойдаланиладиган ҳужжатлар турлари ва битимлар тузилишида ҳсобланади. Шу билан бирга, солиқ ҳуқуқбузарликлари ва жинойтлар учун жавобгарликдан қутилиб қолиш учун потенциал ҳуқуқбузарлар доимий равишда солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг мавжуд схемаларини такомиллаштирмоқда ва янги схема ва усуллариини ишлаб чиқмоқдалар²².

Солиқ қонунчилигининг жиноий бузилиши асосан даромад солиғи, акциз солиғи; йўл фондларига тўланадиган солиқлар (ёқилғи-мойлаш материалларини сотишдан олинадиган солиқ ва автотранспорт воситаларини сотиб олишдан олинадиган солиқ); қўшилган қиймат солиғи; фойда солиғи каби нисбатан йирик солиқларни ҳисоблаш ва тўлаш тартиби билан боғлиқ.

Иқтисодиётнинг турли соҳаларида солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг хусусиятларини кўриб чиқамиз. Йўл фондларига тўланадиган солиқлар билан боғлиқ жинойтлар ёқилғи-мойлаш материалларини сотиб олиш ва сотиш

²² Гладких В.И. Уклонение от уплаты налогов: оптимизация или правонарушение? // Налоговая политика и практика. 2004. № 11. С. 28.



бўйича битимларнинг бухгалтерия ҳисоби ҳужжатларида акс эттирилмаслиги, ёқилғи-мойлаш материаллари реализацияси ҳажмининг камайтириб кўрсатилиши, реализация ҳужжатларида ёқилғи ва мойлаш материалларини реализацияси учун солиққа тортилмайдиган бошқа товарларни акс эттирилишида ифодаланади. Автотранспорт воситаларини сотиб олиш учун солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг кенг тарқалган усули бу уларнинг олди-сотди ҳужжатларидаги ҳақиқий қийматини кам кўрсатишдир (бунда ҳақиқий нархи ҳужжат расмийлаштирмаган ҳолда нақд пул билан тўланади). Қўшилган қиймат учун солиққа тортиладиган товар айланмасини яшириш, қоида тариқасида, қуйидаги йўллар билан амалга оширилади: бухгалтерия ҳисоби ҳужжатларида молиявий-хўжалик операцияларини тўлиқ ёки қисман акс эттирмаслик; солиқ солинадиган айланма содир этиш пайтини аниқлаш тартибига риоя қилмаслик; реализация қилинган маҳсулотлар ҳажмини (қийматини) кам кўрсатиш; ҳамкорликдаги фаолият тўғрисида қалбаки шартномалар тузиш экспортёрлар учун назарда тутилган солиқ имтиёзларини олиш учун қалбаки экспорт битимларини амалга ошириш кенг тарқалган.²³

Бюджетга тушумларнинг энг муҳим манбаи ва энг “жинойлашган” солиқ корхона ва ташкилотлардан олинadиган фойда солиғидир. Солиқларни тўлашдан бўйин товлаш учун ялпи фойдадан турли хил ишлаб чиқариш харажатлари чиқариб ташланади деган қоида кенг қўлланилади. Харажатлар уларга қонунда назарда тутилмаган ёки белгиланган миқдордан ортиқ бўлган

²³ Moore, M. (2004). Revenues, State Formation and the Quality of Governance in Developing Countries. *International Political Science Review*, 25(3), 297-319.



харажатларни киритиш, шунингдек маҳсулот ёки товарларни яроқсиз деб асоссиз ҳисобдан чиқариш йўли билан кўпайтирилиши мумкин. Бундан ташқари, сотилган товарлар нарҳини ҳужжат билан расмийлаштирмаган ҳолда тўловни нақд пул билан олиб пасайтириш ёки сотиб олинган товарлар ёки хом ашё нарҳини ошириб кўрсатиш усуллари қўлланилади. Кўпинча солиқ солинадиган фойдани яширишга корхонанинг молиявий-хўжалик фаолиятини бухгалтерия ҳисоби ҳужжатларида тўлиқ ёки қисман акс эттирмаслик ёки кассага нақд пул тушумини кирим қилмаслик орқали эришилади²⁴. Масалан, Жиноят ишлари бўйича Хазорасп туман суди Г. Юсуповни касса аппарати орқали 3,5 млрд. сўмдан ортиқ маблағни кирим қилмаганлиги, бу эса Г. Юсуповнинг солиқ тўловлари шаклида бюджетга тўланиши лозим бўлган 572,5 млн. сўм маблағини тежашига олиб келганлиги факти бўйича чакана олди-сотди қоидаларини бузганликда айбдор деб топди²⁵.

Жиноятчилар томонидан маълум бир солиқ турини тўлашдан бўйин товлашнинг санаб ўтилган усулларида ташқари, ҳисоб ва ҳисоб-китобларни олиб бориш тартибини бузиш билан боғлиқ усуллардан фойдаланилади. Молиявий-хўжалик фаолияти натижаларини бухгалтерия ҳисобининг тегишли бўлмаган ҳисобларида акс эттириш рақамли баланс кўрсаткичларини ҳисоблаш тартибини бузади, солиқларни ҳисоблаш ва тўлашнинг тўғрилигини назорат қилишни қийинлаштиради. Бундай

²⁴ Хачатрян А. К. Освобождение от уголовной ответственности за преступления в сфере экономической деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015.

²⁵ 1-2208-2201/75-сонли жиноят иши бўйича ҳукм. Жиноят ишлари бўйича Хазорасп туман суди, 2022-йил, 13-декабрь // <https://public.sud.uz/report/CRIMINAL>



ҳаракатлар натижасида, ҳатто ҳақиқий маълумотлар асосида ҳам солиқ солиш объектининг миқдори камайтирилиши мумкин. Ушбу жиноий ҳаракатлар юқори латентлиги билан тавсифланади. Солиқ жиноятларининг ўзига хос хусусияти шундаки, улар ўз ичига қуйидагиларни оловчи бухгалтерия ёки бошқа ҳужжатларда у ёки бу даражада ўз аксини топади: маҳсулот етказиб бериш, ишларни бажариш, хизматлар кўрсатиш бўйича тузилган шартномалар; кафолат хатлари; режали ҳисоб-китоблар; бош китоб; ордер журналлари; тайёр маҳсулотларни омборлардан чиқариш учун бирламчи ҳужжатлар (тайёр маҳсулот омборининг ҳаражат юкхатлари, юкларни ташиш учун товар-транспорт юкхатлари); ҳисоб-китоб ҳисобварағидаги маблағлар ҳаракати тўғрисидаги банк ҳужжати; жўнатилган маҳсулотлар учун тўловларни тўлаш учун корхонанинг кассасига нақд пул кириш қилиш учун нақд пул кириш касса ордерлари; жўнатилган маҳсулотларни тўлаш учун тўлов талабномалари ва тўлов топшириқномалари; тайёр маҳсулотни олиб чиқиш учун (ташиб чиқиш) учун рухсатномалар²⁶.

В. А. Козлов ҳам солиқ жиноятларининг ўзига хослиги солиқ тўловчининг молиявий-ҳўжалик фаолиятини тавсифловчи турли хил ҳужжатларнинг катта ҳажмда эканлигини таъкидлаб, айти пайтда солиқ тўловчилар ҳозирда солиқ жиноятларига тўйғарлик кўриш, содир этиш ва уларни яширишда анъанавий қоғозли ахборот ташувчилари билан бирга юқори технологиялардан фойдаланиш имкониятини ҳам таъкидлаб ўтади. Электрон тижорат усуллари молиявий ва моддий ресурсларни инвестиция

²⁶ Коршунов А.В., Загорьян С.Г. Расследование налоговых преступлений. Иркутск, 2004. С. 7-13.

килиш учун энг фойдали бўлган бизнесни ташкил этишнинг жадал ривожланаётган шаклларида бирига айланмоқда. Улардан фойдаланиш орқали ахборотни, шу жумладан бухгалтерия ҳисоби маълумотларини тўплаш ва статистик қайта ишлаш, техник алоқа каналлари (электрон почта, компютер факсимиле алоқаси, электрон тўлов банк тизимлари ва бошқалар) орқали иқтисодий ва молиявий фаолият тўғрисидаги маълумотларни узатиш амалга оширилади²⁷.

Амалиёт ва махсус адабиётларни таҳлил қилиш шуни таъкидлашимизга имкон берадики, 2000 йилдан бошлаб қуйидагилар солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг кўп тарқалган усулларига айланмоқда: маҳсулотнинг ишлаб чиқариш таннархини ошириб кўрсатиш; сотишдан тушган даромадларни яшириш; молиявий-хўжалик фаолиятини лицензиясиз амалга ошириш; ҳисоб-китоб қилиш ва нақд пулни сақлаш тартибини бузиш.

Кредит-молия соҳасидаги солиқ тўлашдан бўйин товлаш схемаларини икки гуруҳга бўлиш мумкин: кредит-молия муассасалари томонидан ўз мажбуриятлари бўйича солиқларни тўламаслик ва иқтисодиётнинг реал сектори корхоналари томонидан солиқдан қочиш схемаларини амалга ошириш учун ушбу соҳадаги муассасалардан фойдаланиш.

Кредит ва молия муассасаларига хос бўлган солиқ қонунчилигини бузиш усуллари қуйидагилардир: солиқ солинадиган базани шакллантирадиган даромадларни нотўғри аниқлаш ёки камайтириш, фойда солиғини ҳисоблашда харажатларни белгилашнинг амалдаги тартибига риоя қилмаслик, имтиёزلарни нотўғри қўллаш. Мижозлар номидан чет эл

²⁷ Козлов В.А. Борьба с преступностью в сфере экономики. М., 2005. С. 248.



валютасини сотиб олиш ва сотиш операцияларини амалга оширишда кўшилган қиймат солиғига тортиладиган айланмани яшириш ҳолатлари; филиал томонидан бош ташкилотдан олинган банклараро кредит бўйича жарималар миқдорини асоссиз равишда йўқотишларга киритиш натижасида фойда солиғига тортиладиган даромадларни яшириш ҳолатлари мавжуд.

Транспорт соҳасида солиқдан қочиш усуллари қуйидагилардан иборат:

- 1) қочиш фактини аниқлаш ва тасдиқлаш жуда қийин бўлганда, кейинчалик бухгалтерия ҳисобида акс эттирмаган ҳолда кўп босқичли ўзаро ҳисобга олишларнинг мураккаб тизимини амалга ошириш;
- 2) мавжуд бўлмаган фирмалар томонидан берилган харажатлар тўғрисидаги ҳужжатларга эга бўлган ҳолда сохта фирмалар, сохта шахслар ҳужжатларидан фойдаланиш, харажатлар амалга оширилмаганлигини амалда исботлашнинг иложи бўлмайди;
- 3) ҳисоб-китобларда нақд пулдан фойдаланиш ва кейинчалик уларнинг келиб тушганлигини бухгалтерия ҳисобида акс эттирмаслик;
- 4) нақд пул билан ҳисоб-китоблар амалга ошириладиган буюртмачи корхоналар билан келишилган ҳолда юк ташиш ҳажмини камайтириш²⁸.

Кўп ва жуда кўп миқдордаги солиқ қонунчилигининг энг кўп бузилиши ҳолатлари иқтисодиётнинг қуйидаги тармоқларида аниқланади: саноат (23,3%), савдо (17,4%), қурилиш (17%), қишлоқ хўжалиги (11,6%). Саноат тармоқлари орасида озиқ-овқат (4,3%), машинасозлик ва металлга ишлов бериш(3%)ни ажратиб кўрсатиш керак. Транспортда солиқ қонунчилиги

²⁸ Песчанских Г.В. Эффективность деятельности правоприменительных органов в сфере налогообложения. Информационно-аналитические подходы обеспечения экономической безопасности. М., 2004. С. 120.



бузилишининг улуши 4,7%, кредит-молия соҳасида - аниқланган қоидабузарликларнинг 2% ни ташкил қилади²⁹. Савдо комплексида солиқ тўлашдан бўйин товлаш улуши 51,2% ни ташкил этди. Савдо корхоналарида содир этилган солиқ жиноятларининг иқтисодий жиноятларнинг умумий ҳажмидаги улуши 8% ни ташкил этди³⁰.

Солиқ жиноятларини содир этиш сабаблари. С.А. Маковецкий ва Е.А. Зарецкаянинг сўзларига кўра, “солиқ жиноятларининг умумий таркибида ташкилотлар томонидан солиқ тўлашдан бўйин товлаш устунлик қилади, жисмоний шахслар томонидан солиқ тўлашдан бўйин товлаш камроқ тарқалган. Жиноий солиқ тўлашдан бўйин товлашга қаратилаётган эътибор нафақат уларнинг кўлами, балки иқтисодий соҳадаги жиноятлар билан яқин алоқадорлиги билан ҳам боғлиқ. Таъкидлаш жоизки, бугунги кунда солиқ жиноятлари натижасида етказилган зарар бошқа барча иқтисодий жиноятлар натижасида етказилган зарардан кўпроқдир”³¹.

Хорижий тадқиқотчилар солиқ ёки йиғимлар тўлашдан бўйин товлашнинг айрим сабабларини ажратиб кўрсатадилар ва улар қуйидагиларда ифодаланади:

Қарзни тўламаслик. Бу солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг энг оддий усули. Бундай ҳолда, ҳатто бадаллар талаб қилинганда ҳам, давлатга шунчаки тўланмайди. Бундай солиқ тўлашдан бўйин товлаш билан

²⁹ Белов О.С., Бадаев А.Г., Пашин В.М. Налоговая преступность – слабоемкое экономической преступности (по материалам регионов РФ) // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. М., 2005. Вып. 1 (4). С. 313.

³⁰ Соколов С.Ю. Уголовно-правовые и криминологические меры борьбы с уклонением от уплаты налогов с предприятий торгового комплекса: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 17.

³¹ Маковецкий С.А., Зарецкая Е.А. Уклонение от уплаты налогов: особенности преступления и наказания // Вестник Института экономических исследований. 2017. №3 (7). С. 156-163.



шуғулладиган шахс, ўз ихтиёри билан ёки ихтиёрига қарши, белгиланган муддатдан олдин ёки кейин солиқ тўламайди.

Контрабанда: айрим товарлар халқаро ёки миллий чегаралар орқали бир жойдан иккинчи жойга ўтказилганида, товарларни ўтказиш учун солиқ ёки йиғим олиниши мумкин. Бироқ, айрим шахслар солиқ тўламаслик учун ушбу товарларни яширинча ўтказишлари мумкин.

Сохта солиқ декларацияларини тақдим этиш. Баъзи ҳолларда, шахс декларация топширганда, тўлаши керак бўлган солиқни камайтириш ёки умуман тўламаслик учун ёлғон ёки нотўғри маълумотларни тақдим этиши мумкин. Бу ҳам солиқ тўлашдан бўйин товладир, чунки тўлиқ маълумот тақдим этилмайди ва улар аслида лозим бўлганидан камроқ тўлаш мумкин юўлади³².

Ноаниқ молиявий ҳисобот. Жисмоний ёки юридик шахслар томонидан тўладиган солиқлар ҳисобот йилида амалга оширилган молиявий операциялар билан белгиланиши мумкин. Агар даромадни ҳақиқатда олинганидан кўра кам кўрсатувчи нотўғри молиявий ҳужжатлар ёки бухгалтерия китоблари тақдим этилса, солиқ камайтириши мумкин.

Озод бўлиш учун сохта ҳужжатлардан фойдаланиш. Ҳукумат жамиятнинг айрим қатламлари ёки аъзоларига ривожланиш учун бироз кўпроқ молиявий эркинлик бериш учун маълум имтиёзлар ва афзалликлар берган бўлиши мумкин. Баъзи ҳолларда, аслида бундай имтиёзларга эга бўлмаган шахслар ўзларининг ушбу гуруҳнинг бир қисми эканлигини

³² Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A., & Kirchler, E. (2013). Trust and Power as Determinants of Tax Compliance: Testing the Assumptions of the Slippery Slope Framework in Austria, Hungary, Romania, and Russia. *Journal of Economic Psychology*, 34(1), 169-180.



тасдиқлаш учун яратилган ҳужжатларни оладилар, шу тарзда улар мос бўлмаган ҳолатида истисноларни талаб қиладилар.

Даромад тўғрисида хабар қилмаслик. Айтишимиз мумкинки, бу солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг энг кенг тарқалган усулларида биридир. Бундай ҳолда, жисмоний шахс молиявий йил давомида олинган даромадлари ҳақида шунчаки маълум қилмайди. Ҳеч қандай даромадни декларация қилмаган ҳолда, улар ҳеч қандай солиқ тўламайдилар, шу тарзда жами солиқларни тўлашдан муваффақиятли қочиб қолишади. Энг оддий мисол - турар-жой биносини (квартирасини) солиқ органларини хабардор қилмасдан ижарачига топшириш.

Порахўрлик. Бирор киши тўлашни хоҳламаслиги мумкин бўлган маълум миқдордаги солиқ мавжуд бўлган вазият бўлиши мумкин. Бундай ҳолда, у мансабдор шахсларга солиқни тўламаслик ва ушбу солиқни “йўқ қилиш” учун пора таклиф қилиши мумкин.

Мамлакат ташқарисида маблағларни сақлаш. Оффшор ҳисобварақлар - бу мамлакат ташқарисида очилган ҳисобварақлар ва ушбу ҳисобварақлар бўйича операциялар тўғрисидаги маълумотлар солиқ хизматига ошкор этилмайди, бу ушбу маблағлардан тўланиши лозим бўлган ҳар қандай солиқлардан қочиш имконини беради³³.

Солиқ қонунларининг моҳияти ва характери, шунингдек, сиёсий, иқтисодий, ҳуқуқий ва техник тизимлар билан бир қаторда умуман солиқ тизими тадбиркорларни солиқларни тўлашдан бўйин товлашга ундайдиган

³³ Tax Evasion In India. <https://www.bankbazaar.com/tax/tax-evasion.html>



ахлоқий сабабларни келтириб чиқаради³⁴. Чидаб бўлмас “солиқ зулми” ҳолатида, солиқ тўловчи “давлат учун ишлайди”ган ва унга даромадининг жуда катта улушини берадиган ҳолатда, унда давлат томонидан эзилаётганлик ҳисси туғилади. Солиқ тўлашдан бўйин товлаш бундай эзилишга жавоб сифатида ишлайди. Статистика шуни кўрсатадики, энг кўп тўланмайдиган солиқлар орасида фойда солиғи етакчи ҳисобланади³⁵. Ўзбекистон Республикасида тадбиркорларга солиқ юкининг анча мақбул тизими шаклланган. Бошқа мамлакатлар тажрибасини таҳлил қилиб шуни таъкидлашни истардикки, мамлакатимизда юридик шахслар учун фойда солиғи юридик шахс турига ва унинг фаолиятига қараб Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодексининг 337-моддаси асосида 0,5, 7,5, 15, 20% ни, шу билан бирга, бу кўрсаткич Францияда - 38%, Белгияда - 34%, Германия ва Испанияда - 30%, Грецияда - 26%, Австрия ва Голландияда - 25%³⁶.

Солиқ тўлашдан бўйин товлаш ёки солиқ базасини камайтиришнинг кўплаб усуллари таснифлаш ҳақида гап кетганда, кўпчилик тадқиқотчилар битта нуқтаи назарга келишади ва икки гуруҳни ажратадилар. Биринчи гуруҳда оқ схемалар деб номланувчи схемалар мавжуд. У қонун чегарасини бузмасдан қўлланилиши мумкин бўлган солиқ юкини камайтиришнинг барча усуллари ўз ичига олади (“солиқ режалаштируви”, “солиқ оптималлаштируви”). Иккинчи гуруҳга энг хавфли бўлган қора схемалар

³⁴ Бекряшев, А.К. Теневая экономика и экономическая преступность / А.К. Бекряшев, И.П. Белозеров. – Омск: Омский государственный университет, 2008. – 459 с.

³⁵ Medina, L., & Schneider, F. (2018). Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? IMF Working Paper 18/17. International Monetary Fund.

³⁶ ООО «Рейтинговое агентство «РИА Рейтинг» образовано в декабре 2011 года. «Рейтинг стран по уровню ставок налога на прибыль компаний от 27 августа 2014 года». http://riarating.ru/countries_rankings/20140827/610628609.html.

киради. Буларга суммаларни камайтириш қонунни бузган ҳолда амалга ошириладиган усуллар киради, бу молиявий, маъмурий ва баъзан жиноий жазоларга олиб келади. Баъзи манбаларда қулранг схемаларнинг мавжудлиги қайд этилган. Бундай ҳолда, солиқни камайтириш тартиботи қонунларда аниқланган камчиликлар, бўшлиқлар ёки ноаниқ талқин ёрдамида амалга оширилади³⁷.

Солиқ оптималлаштируви ва ноқонуний равишда солиқ тўлашдан бўйин товлаш ўртасидаги фарқ ҳақидаги саволга жавоб берар эканмиз, шунинг таъкидлаш керакки, солиқ оптималлаштируви деганда солиқ тўловчининг қонунчилик ҳужжатларида назарда тутилган барча имтиёзлар, солиқдан озод қилишлар ва бошқа ҳуқуқий афзалликлардан тўлиқ фойдаланишни ўз ичига оловчи мақсадли қонуний ҳаракатлари воситасида солиқ мажбуриятлари миқдори камайтириш тушунилади.

Бошқача қилиб айтганда, бу солиқ ва жиноят қонунчилиги нормаларини бузмасдан, солиқ тўловлари қонуний равишда минималлаштириладиган иқтисодий субъект фаолиятини ташкил этишдир³⁸.

Молия ҳуқуқи соҳасидаги француз мутахассиси П. М. Годме солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг қуйидаги сабабларини ажратган: ахлоқий, сиёсий, иқтисодий ва техник³⁹. Машҳур рус олими И. И. Кучеров солиқ жиноятларининг сабабларини иқтисодий, сиёсий, техник, ахлоқий, ҳуқуқий

³⁷ Буланова, О.М. Серые налоговые схемы – плачевный результат/ О.М. Буланова // Российское предпринимательство. – 2012. – № 11 (209). – С. 180–186.

³⁸ Маковецкий С.А., Зарецкая Е.А. Уклонение от уплаты налогов: особенности преступления и наказания // Вестник Института экономических исследований. 2017. №3 (7). С. 156-163.

³⁹ Годме П.М. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978. С. 399 – 428 с.



ва ташкилий сабабларга кўра таснифлаш мумкин деб ҳисоблайди⁴⁰. Худди шу позицияни Р. В. Бобринев ҳам билдиради⁴¹. Л. М. Шчербакова, О. П. Белая ва В. Н. Босаков солиқ тўловчининг жиноий хулқ-атворини маълум бир вақтда рағбатлантирувчи ижтимоий-иқтисодий, сиёсий, ташкилий-бошқарув ва бошқа вазиятларга боғлиқ ҳолдаги инсоннинг ўзига хос жавоб таъсири сифатида баҳолайди⁴².

Юқоридаги нуқтаи назарлардан кўриниб турибдики, ушбу илмий жамоатчилик вакиллари солиққа тортиладиган шахсларнинг ҳуқуққа ҳилоф хулқ-атворининг криминоген детерминантларининг асосий турларини аниқлашда бирдамдир⁴³. Шу билан бирга, назаримизда, бундай ҳолатлар рўйхати И. И. Кучеров ишида тўлиқроқ кўрсатилган. Шундан келиб чиқиб, кўриб чиқиладиган муносабатларнинг детерминантларининг мазмунини кўриб чиқишда биз у томонидан таклиф қилинган таснифга амал қиламиз.

Солиқ ҳуқуқбузарликлари ва иқтисодий жиноятлар ҳолатлари биринчи даражали аҳамиятга эга. Кўп жиҳатдан бу солиқ тизимининг ўзи билан ҳам боғлиқ. Шундай қилиб, Д. Г. Черникнинг фикрига кўра, давлат солиқ тизимининг камчиликларидан бири шундаки, қонун чиқарувчилар ва ҳукумат ишлаб чиқариш ва тадбиркорликни ривожлантиришни рағбатлантириш орқали солиқ базасини кенгайтиришга эмас, балки

⁴⁰ Кучеров И.И. Налоги и криминал. М., 2000. 350 с.

⁴¹ Бобринев Р.В. Обстоятельства, способствующие совершению налоговых правонарушений и преступлений // Вестник КемГУ. 2015. №2-5 (62). С. 256-263.

⁴² Щербакова Л.М., Белая О.П., Босаков В.Н. Психологические черты личности налоговых преступников // Криминологический журнал Байкальского государственного университета экономики и права. 2012. № 4.

⁴³ Бобринев Р.В. Обстоятельства, способствующие совершению налоговых правонарушений и преступлений // Вестник КемГУ. 2015. №2-5 (62). С. 256-263.

бюджетни мувозанатлаштиришга интилади ва шу тариқа солиқларнинг фискал функцияси рағбатлантириш функциясидан устун кела бошлайди⁴⁴.

Давлат солиқларни белгилаш орқали унинг олдида турган вазифаларни ҳал қилиш учун ўзини моддий база билан таъминлашга интилади. Шу муносабат билан фискал функция солиққа тортишнинг асосий функцияси бўлиб, у орқали солиқларнинг асосий мақсади амалга оширилади: давлатнинг молиявий ресурсларини шакллантириш ва сафарбар қилиш, умумдавлат ёки мақсадли давлат дастурларини амалга ошириш учун бюджетга маблағ тўплаш. Давлат ушбу дастурларнинг бажарилишини таъминлай олмайдиган, ўз фуқароларининг меҳнатга, бу меҳнат учун ҳақ олишга ва ҳоказоларга бўлган конституциявий ҳуқуқларини таъминлай олмайдиган шароитларда фуқароларда давлат солиқларни фақат ўз манфаатлари учун ўрнатади деган таассурот пайдо бўлади. Солиқ муносабатларида давлатнинг хул-атворининг мақбуллиги шундаки, солиқлар бир вақтнинг ўзида бюджетни тўлдириши ва ишлаб чиқаришга зулм қилмаслиги керак.

Солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг *сиёсий сабаблари* солиққа тортишнинг тартибга солиш функцияси билан боғлиқ бўлиб, у орқали давлат муайян ижтимоий ёки иқтисодий сиёсат олиб боради. Бундай сиёсат йўналтирилган шахслар солиқ қонунчилиги нормаларига риоя қилмаслик орқали ҳукмрон гуруҳга маълум қаршилик кўрсатадилар⁴⁵.

Бир томондан, солиқ тўлашдан бўйин товлашга олиб келадиган *техник детерминантларга* солиқ назорати шакллари ва усуллари

⁴⁴ Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике // Финансы. 1992. № 3.

⁴⁵ Основы налогового права: учебно-методическое пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995. 496 с.



номукаммаллиги киритилади. И. И. Кучеровнинг “афсуски, солиқ органлари томонидан ортиқча жарима санкцияларини тайинлаш, маъмурий иш юритиш тартибини бузиш, солиқ қонунчилигини бузувчиларнинг жазосизлигига сабаб бўлиш фактлари ҳозирча одатдагичадир” деган фикри ҳанузгача ўз аҳамиятини йўқотмаган⁴⁶. Бу ҳодисалар бугунги кунгача баргараф этилмаган.

Солиқ қонунчилигини бузишнинг ахлоқий (ахлоқий-психологик) ҳолатларини кўриб чиққан ҳолда, кўплаб муаллифлар солиқ тўловчиларнинг мавжуд солиқ тизимига шахсий, салбий муносабатига, ҳуқуқий ва солиқ маданиятининг паст даражасига⁴⁷, шунингдек, гипертрофияланган ғараз мотивацияга эътибор қаратишади. Айнан ахлоқий омиллар, уларнинг фикрига кўра, солиқ ҳуқуқбузарликлари ва жиноятларнинг асосий сабабидир.

И.Н. Соловёв солиқ жинояти сабабларини солиқ ҳуқуқий муносабатларининг моҳиятидан излашни таклиф қилади, бу даромаднинг бир қисмини давлат фойдасига бериш бўйича оммавий ҳуқуқий мажбуриятни назарда тутади. Кўпгина потенциал солиқ тўловчилар бундай мажбуриятни тан олишни хоҳламайдилар, шунингдек, солиқларининг бюджетларга ўз вақтида ва тўлиқ тушиши давлат фаровонлигига, иқтисодиёт ва ижтимоий сиёсатдаги барқарорлик билан боғлиқлигини англамайдилар⁴⁸.

И.Н. Соловёв фикрига қўшилган ҳолда, бир томондан, биз солиқ тўловчиларнинг оммавий онгида солиқ қонунчилигига виждонан риоя қилиш давлатнинг гуллаб-яшнаши ва мустаҳкамланиши ҳамда бунинг натижасида

⁴⁶ Кучеров И.И. Налоги и криминал. М., 2000. 350 с.

⁴⁷ Torgler, B. (2007). Tax Compliance and Tax Morale. Edward Elgar.

⁴⁸ Соловьёв И.Н. Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов. М., 2002. 320 с.



хар бир фуқаронинг ҳаётини яхшиланиши билан боғланган эканлиги акс этиши бошланмағунига қадар солиқ жиноятчилигини назорат остида камайтиришга эришиш учун жуда қийин бўлади деган фикрга амал қиламиз. Бунинг учун давлат фуқароларнинг солиқларга нисбатан бўлган ўз даромадларининг бир қисмидан маҳрум бўлиши сифатидаги салбий муносабатини тезда ўзгартириш учун барча саъй-ҳаракатларни амалга ошириши керак. Солиқ тўлайдиган фуқаролар бу пул кейинчалик хазинадан талон-тарож қилинмаслигига ёки сиёсий озчилик манфаатлари йўлида шубҳали фаолият учун ишлатилиб юборилмаслигига тўлиқ ишонч ҳосил қилишлари керак.

Бошқа томондан, давлат мамлакат фуқароларига ўз конституциявий ҳуқуқларини тўлиқ амалга оширишга имкон берадиган вазиятни яратиш учун бор кучи билан ҳаракат қилиши керак деб ўйлаймиз. Бошқача қилиб айтганда, Т. В. Раскин ҳақли таъкидлаганидек, солиқ ва йиғимларни ундиришнинг натижалари: реал, ижтимоий аҳамиятга эга бўлган талаб қилинадиган лойиҳалар; аҳолининг таълим, тиббиёт ва бошқа соҳалардаги давлат хизматларидан олинган қониқиши; аҳолининг турмуш даражасининг ортиши, амроқ ва кўпроқ таъминланган фуқаролар ўртасидаги фарқлардаги кескинликни заифлаштириш бўлиши керак⁴⁹. Акс ҳолда, И. И. Кучеров тўғри таъкидлаганидек, “иқтисодий вазият ва молиявий инқироз қийинчиликларидан қатъи назар, хўжалик юритувчи субъектлар бюджет олдидаги вазифаларини бажаришда давлат услубини кўчириб олишади.

⁴⁹ Раскина Т. В. Роль органов прокуратуры в предупреждении налоговых преступлений в контексте современной уголовно-правовой политики РФ // Криминологический журнал Байкальского государственного университета экономики и права. 2012. № 4. С. 38



Қанчалик ажабланарли бўлмасин, ахлоқий омил ҳақиқатан ҳам иқтисодиётда муҳим рол ўйнайди: ўз мажбуриятларини, шу жумладан бюджетнинг харажатлар қисмини бажариш (ёки бажармаслик) орқали давлат шу орқали солиқ тўловчиларга ҳақиқий ўрناق бўлади”⁵⁰.

Солиқ жинояти масалаларини ўрганиб, М. Н. Кобзар-Фролова шундай хулосага келганки, бугунги кунда асосий ташкилий сабаб - солиқ текширувларида бевосита иштирок этадиган солиқ органлари мутахассислари ва вужудга келган низоларни судларда ҳал қилишга ўтказиш учун тегишли ишларни бевосита тайёрлайдиган солиқ органларининг юридик бўлимлари ҳаракатларининг номувофиқлигидир. Шунингдек, солиқ органлари ва турли рўйхатга олиш органлари ходимларининг ҳаракатларидаги номувофиқлик.⁵¹ Билдирилган фикрга қўшилган ҳолда, солиқ ҳуқуқбузарликлари ва жиноятларининг ташкилий детерминантлари қаторида солиқ хизматининг солиқлар ва йиғимлар тўғрисидаги қонунчилик ҳужжатларини бузишни келтириб чиқарадиган ҳолатларни аниқлаш бўйича фаолиятни олиб бормаслигини ҳам кўриб чиқиш керак, деб ҳисоблаймиз.

Солиқ тўлашдан бўйин товлашни аниқлаш хусусиятлари қаторига солиқ қонунчилигининг номукаммаллиги муаммоси ҳам киритиш керак бўлиб, номувофиқлик, чалкашлик ва ноаниқлик нуқтаи назаридан унинг аналогларни топиш деярли имконсиз. Солиқ қонунчилигининг бир қатор қоидалари солиқ жиноятларини ва у билан боғлиқ бошқа иқтисодий жиноятларни содир этишга бевосита қўмаклашади (масалан, экспорт ҚҚС ни

⁵⁰ Кучеров И. И. Налоги и криминал. М., 2000. 350 с. с. 72.

⁵¹ Кобзарь-Фролова М. Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтности: монография. М. ВГНА Минфина России, 2010. С. 168.



қайтариш, солиқ имтиёзлари ва солиқ тўловларидан озод қилишлар ва ҳоказо.). Солиқ қонунчилигининг айрим қоидалари солиқ жиноятларини аниқлашга тўсқинлик қилади (масалан, хўжалик фаолияти жойида эмас, балки ташкилот жойлашган жойида ёки солиқ тўловчининг яшаш жойи бўйича рўйхатга қўйиш). Бу солиқ тўлашдан бўйин товлаш фактларини аниқлашни иложи борида қийинлаштирадиган ва солиқ жиноятларини содир этишга кўмаклашадиган ҳолатдир. Бу солиқ тўловчилар ёки уларнинг фаолияти солиқ ва ҳуқуқни муҳофаза қилиш идоралари таъсир доирасидан йўқоладиган оффшор зоналар учун хосроқдир⁵².

Ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари фаолиятини маълум даражада мураккаблаштирадиган жиноий равишда солиқ тўлашдан бўйин товлашни аниқлашнинг ўзига хос хусусияти шундаки, солиқ жинояти фақат ҳужжатларда ўз аксини топади. Солиқ жиноятларини аниқлашнинг ўзига хос хусусияти шундаки, уларни аниқлашнинг фақат солиқ тўловчи томонидан тақдим этилган ҳужжатларни ўрганиш ва таҳлил қилиш орқалигина объектив равишда имкони бор. Аниқлашнинг қийинлиги фуқаролик-ҳуқуқий хусусиятдаги ҳаракатларни текшириш ва уларда бузилишларни қидириш зарурлигидадир.

Бир қарашда беайб камчиликлар бўлиб туюладиган бундай бузилишлар кўпинча солиқ жиноятларининг ажралмас қисми ҳисобланади. Шунинг учун, бизнинг фикримизча, тезкор ҳолдимлар олдида турган асосий вазифалардан

⁵² Александрова Л.И. Основные особенности и проблемы выявления уклонений от уплаты налогов // НОМОТНЕТІКА: Философия. Социология. Право. 2017. №24 (273).



бири фуқаролик ҳуқуқи ва жиноят ҳуқуқи соҳасидаги ҳуқукбузарликлар ўртасидаги сабабий боғлиқликни ўрнатишдир.