

СОЛИҚ ҚОНУНЧИЛИГИНИ БУЗИШ БИЛАН БОҒЛИҚ ЖИНОЯТЛАРНИ ТЕРГОВ ҚИЛИШНИНГ ЎЗИГА ҲОС ЖИҲАТЛАРИ

Исматуллоев Акрам Акмалович

Тошкент шаҳар Миробод тумани прокурори ўринбосари

Аннотация: Мақолада солиқ қонунчилигини бузиш билан боғлиқ жиноятларни тергов қилишнинг жиноят-процессуал хусусиятлари ҳамда криминалистик методикаси таҳлил қилинган. Жиноят иши қўзғатиш босқичида текширув материалларини баҳолаш масалалари, исботлаш предметининг ўзига хослиги ҳамда махсус билимлардан фойдаланиш зарурати илмий жиҳатдан асосланган. Шу билан бирга, Ўзбекистон Республикаси амалиётига таянган ҳолда тергов ҳаракатларини режалаштириш ва ҳужжатли далилларни тўплашнинг назарий-амалий жиҳатлари ёритилган.

Калит сўзлар: солиқ жинояти, тергов методикаси, исботлаш предмети, жиноят-процессуал ҳуқуқ, ҳужжатли далил, махсус билим, иқтисодий жиноят, солиқ текшируви.

Аннотация: В статье анализируются уголовно-процессуальные особенности и криминалистическая методика расследования преступлений, связанных с нарушением налогового законодательства. Обоснованы вопросы оценки материалов проверки на стадии возбуждения уголовного дела, специфика предмета доказывания и необходимость использования специальных знаний. С опорой на практику Республики Узбекистан освещены теоретико-прикладные аспекты планирования следственных действий и собирания документальных доказательств.

Ключевые слова: налоговое преступление, методика расследования, предмет доказывания, уголовно-процессуальное право, документальное доказательство, специальные знания, экономическое преступление, налоговая проверка.

Abstract: The article analyzes the criminal procedural features and forensic methods of investigating crimes related to tax law violations. The author substantiates the issues of evaluating audit materials at the stage of initiating a criminal case, the specifics of the subject matter of proof, and the necessity of using specialized knowledge. Drawing on the practice of the Republic of Uzbekistan, the theoretical and applied aspects of planning



investigative actions and collecting documentary evidence are also highlighted.

Keywords: *tax crime, investigation methodology, subject matter of proof, criminal procedural law, documentary evidence, specialized knowledge, economic crime, tax audit.*

Кириш

Замонавий давлатнинг молиявий мустақиллиги, ижтимоий-иқтисодий барқарорлиги ва бошқарув институтларининг легитимлиги аксарият ҳолларда солиқ тизимининг самарали ишлашига боғлиқдир. Шу маънода, солиқ қонунчилигини бузиш билан боғлиқ ҳуқуқбузарликлар, айниқса уларнинг жиноий-ҳуқуқий шакллари, нафақат давлат бюджети тушумларига моддий зиён етказди, балки фуқароларнинг давлат бошқарувига бўлган ишончини ҳам заифлаштириб, ижтимоий-иқтисодий муносабатлар тизимининг барқарорлигига жиддий хавф туғдиради.

Ўзбекистон Республикасида сўнгги йилларда олиб борилаётган тизимли иқтисодий ислохотлар, хусусан солиқ маъмуриятчилигини рақамлаштириш, солиқ юкини мақбуллаштириш ва божхона тарифларининг қайта кўриб чиқиши тадбиркорлик субъектларининг расмий иқтисодиёт секторига интеграцияланишини рағбатлантирмоқда. Шунга қарамасдан, амалиёт шуни кўрсатмоқдаки, яширин иқтисодиёт сегментидаги мураккаб жиноий схемалар нафақат сақланиб қолмоқда, балки янги, рақамли муҳитга мослашган шаклларда ҳам намоён бўлмоқда.

Солиқ жиноятларининг латент (яширин) табиати, уларнинг бевосита ҳужжатли кўринишда содир этилиши ва, одатда, бир неча юридик шахс иштирокидаги мураккаб схемалар орқали амалга оширилиши тергов жараёнини сезиларли даражада мураккаблаштиради. Бундай жиноятларни очиш ва жиноят таркибини тўлиқ исботлаш учун анъанавий криминалистик усуллар билан бир қаторда, солиқ ҳисоби, бухгалтерия ҳисоби, аудит ва молиявий таҳлил соҳасидаги махсус билимлардан фойдаланиш талаб этилади. Айнан ушбу ҳолат мазкур тадқиқот мавзусининг ҳам назарий, ҳам амалий жиҳатдан долзарблигини белгилаб беради.



Мақоланинг асосий мақсади – солиқ қонунчилигини бузиш билан боғлиқ жиноятларни тергов қилишнинг жиноят-процессуал тартиби ва криминалистик методикасини назарий жиҳатдан комплекс таҳлил қилиш, шунингдек, ҳуқуқни қўллаш амалиётида учрайдиган муаммоларга илмий асосланган ва амалий татбиқ этиш мумкин бўлган ечимлар ишлаб чиқишдан иборат.

Асосий қисм

1. Солиқ қонунчилигини бузиш билан боғлиқ жиноятларнинг жиноят-ҳуқуқий табиати ва криминалистик тавсифи.

Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодексининг 184-моддасида назарда тутилган «Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан бўйин товлаш» жинояти иқтисодий фаолият соҳасидаги жиноятлар туркумига киритилган. Мазкур норма диспозициясининг ўзига хос хусусияти шундаки, у ўзининг юридик мазмуни жиҳатидан бланкетли характерга эга бўлиб, ҳуқуқбузарликнинг моҳиятини тушуниш ва қилмишни тўғри квалификация қилиш учун тергов органлари ҳар сафар тегишли солиқ-ҳуқуқий меъёрларга, биринчи навбатда Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси қоидаларига мурожаат қилишга мажбур бўлади. Бу ҳолат, бир томондан, тергов жараёнига қўшимча интеллектуал юклама юклайди, иккинчи томондан, квалификация хатоларининг содир этилиши эҳтимолини оширади.

Криминалистик нуқтаи назардан қараганда, солиқ жиноятларининг қуйидаги асосий хусусиятлари ажратиб кўрсатилиши лозим:

биринчидан, бундай жиноятларнинг асосий қурол-воситаси – бу ҳужжатдир (асоссиз ёки ёлғон солиқ ҳисоботи, сохта счёт-фактура, аффилиланган субъектлар ўртасида тузилган фиктив шартномалар, икки томонлама бухгалтерия қайдлари ва ҳ.к.);

иккинчидан, жиноят изларининг ўзига хос «ҳужжатли из қолдириш» тизими шаклланиши кузатилади, яъни изларнинг бир қисми солиқ органларининг ахборот тизимларида, иккинчи қисми – ҳўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ва молиявий ҳужжатларида, учинчи қисми эса контрагентларнинг ҳисобот ҳужжатларида акс этади;

учинчидан, солиқ жинояти субъектининг типик профили шакланган бўлиб, у одатда муайян даражадаги иқтисодий ва ҳуқуқий билимга, молиявий-ҳўжалик фаолиятини ташкил этиш ва бошқариш борасида амалий тажрибага эга бўлган юридик ёки жисмоний шахс саналади.



Россиялик таниқли криминалист олим Р.С.Белкин ўзининг фундаментал ишларида иқтисодий жиноятлар криминалистик тавсифини ишлаб чиқар экан, уларнинг асосий ўзига хос хусусияти сифатида «ҳужжатли изланиш» (документальный поиск) механизмини алоҳида таъкидлаб ўтган эди. Ушбу методологик тезис солиқ жиноятларига тўлиқ татбиқ этилади. Шу билан бирга, замонавий рақамлаштириш ислохотлари натижасида электрон ҳужжат айланиши шароитида «ҳужжат» тушунчасининг ҳуқуқий ва криминалистик мазмуни сезиларли даражада кенгайди: рақамли ҳисоб-китоб тизимлари, электрон ҳисоб-фактуралар, онлайн назорат-касса машиналари орқали узатиладиган реал вақт режимидаги маълумотлар – буларнинг барчаси криминалистик аҳамиятга эга бўлган янги турдаги ахборот манбаларини шакллантиради.

Юқорида келтирилган илмий қарашлар яширин иқтисодиёт билан боғлиқ халқаро тадқиқотлар натижалари билан мустаҳкам асосланади. Жумладан, Ф.Шнайдер ва Д.Энсте томонидан яширин иқтисодиёт ҳажми ва уни юзага келтирувчи омиллар бўйича ўтказилган кенг қамровли халқаро қиёсий тадқиқотда таъкидланганидек, солиқдан бўйин товлашнинг кўлами давлатдаги ҳуқуқни муҳофаза қилувчи институтлар фаолиятининг сифати, солиқ маъмуриятчилигининг самарадорлиги ва жамиятдаги солиқ маданияти даражаси билан тескари корреляцияда бўлади. Ушбу хулоса Ўзбекистон шароитида ҳам ўз эмпирик исботини топмоқда.

Шу билан бирга, амалиётда солиқ текширувлари натижасида аниқланган қонунбузарликларнинг анчагина қисмини етарли далилий базанинг шакланмаганлиги сабабли жиноят иши даражасига кўтариш ва ҳуқуқбузарларга нисбатан жиноий-ҳуқуқий чоралар қўллаш имконияти чекланган бўлиб қолмоқда. Бу ҳолат тергов органларидан иқтисодий билим ва малакаси билан бир қаторда махсус билимларни доимий равишда такомиллаштириб боришни тақозо этади.

2. Жиноят ишини қўзғатиш босқичи ва текширув материалларини баҳолаш.

Солиқ қонунчилигини бузиш билан боғлиқ жиноятларни тергов қилишнинг муҳим ўзига хослиги шундан иборатки, жиноят иши қўзғатиш учун асос бўлиб хизмат қиладиган бирламчи маълумотлар, қоида тариқасида, жиноят-процессуал жараённинг эмас, балки маъмурий-



ҳуқуқий жараённинг – яъни солиқ текширувининг натижаси бўлади . Давлат солиқ хизмати органлари томонидан ўтказилган режали ёки навбатдан ташқари текширувлар якунлари бўйича тузилган далолатнома, унга илова қилинган ҳужжатлар, тушунтириш хатлари ҳамда қўшимча материаллар тергов органи учун бирламчи ахборот манбаи сифатида хизмат қилади.

Мазкур босқичда тергов органи зиммасига қуйидаги вазифаларни кетма-кет ҳал этиш юклатилади:

биринчидан, солиқ текшируви материалларининг жиноят таркиби белгиларини ўзида акс эттириш ёки эттирмаслигини юридик жиҳатдан баҳолаш;

иккинчидан, содир этилган ҳаракатларнинг қасддан содир этилганлиги белгисини дастлабки даражада, мавжуд материаллар асосида аниқлашга ҳаракат қилиш;

учинчидан, миқдорий мезонни – яъни Жиноят кодексида белгиланган «катта миқдор» ёки «ўта катта миқдор» чегарасига етиш ёки етмаганлигини текшириш. Айнан ушбу уч мезоннинг биргаликдаги мавжудлиги Жиноят-процессуал кодексининг 43-боби, 344–358-моддаларига мувофиқ дастлабки терговни бошлаш учун зарур ҳуқуқий асос яратади.

Амалиётда юзага келадиган мураккаб ҳуқуқий ҳолатлардан бири – бу солиқ текшируви якунлари билан жиноят иши материаллари ўртасидаги процессуал ўзаро боғлиқлик масаласидир. Бу борада Н.М.Скорилкин ва Е.А.Гордееваларнинг тадқиқотларида таъкидланишича, солиқ текширувининг далолатномаси жиноят процессида «ҳужжатли далил» сифатида қабул қилинса-да, у ўз-ўзидан жиноят таркибини исботловчи мутлақ далил мақомига эга эмас. Ушбу ҳужжат фақатгина жиноят таркибининг объектив томони ҳақида дастлабки маълумот беради, субъектив томон – яъни шахснинг жиноий қасди – эса алоҳида тергов ҳаракатлари мажмуи орқали аниқланиши ва исботланиши лозим.

Бу борада Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2026 йил 17 апрелдаги ПФ-63-сонли Фармонида алоҳида тўхталиб ўтиш зарур. Мазкур ҳужжатда тадбиркорлик субъектлари фаолиятига давлат органлари томонидан асоссиз аралашувни чеклаш қоидалари белгиланган бўлиб, у тергов органлари учун ҳам жуда муҳим



процессуал кафолатларни назарда тутди. Хусусан, жиноят иши қўзғатилиши учун етарли ҳужжатли асосларнинг мавжуд бўлиши шарт қилиб қўйилган, бу эса ҳуқуқбузарлик субъектининг конституциявий ҳуқуқларини ҳимоя қилишга ва тергов жараёнидаги асоссизликларни бартараф этишга қаратилган.

3. Исботлаш предмети ва тергов ҳаракатларининг ўзига хослиги.

Ўзбекистон Республикаси Жиноят-процессуал кодексининг 87-моддасига мувофиқ, ҳар қандай жиноят иши бўйича исботланиши лозим бўлган ҳолатлар умумий тарзда белгиланган. Шу билан бирга, солиқ жиноятлари бўйича исботлаш предмети маълум даражада ихтисослашган, ўзига хос характерга эга. Хусусан, тергов органи қўйидаги ҳолатларни тегишли далиллар билан тасдиқлаши шарт:

– солиқ тўловчининг солиқ тўлаш бўйича юридик мажбуриятининг мавжудлиги (объектив томоннинг ҳуқуқий асоси);

– ушбу мажбуриятни тўлиқ бажармаслик ёки қисман бажармаслик фактининг ҳужжатли тарзда қайд этилганлиги;

– тўланмаган ёки атайин камайтириб кўрсатилган солиқ миқдорининг аниқ ҳисоб-китоби;

– қилмишнинг қасддан содир этилганлиги, яъни шахснинг ўз ҳаракатлари оқибатларини олдиндан англаши ва шунга кўра онгли равишда ҳаракат қилишни хоҳлаганлиги;

– айбдор шахснинг идентификацияси ҳамда унинг конкрет ҳаракатлари билан юзага келган ҳуқуқий-моддий натижа ўртасидаги бевосита сабабий боғланиш.

Россиялик олим Б.В.Волженкиннинг иқтисодий жиноятларга бағишланган классик тадқиқотида алоҳида таъкидланганидек, иқтисодий жиноятларда қасд элементини исботлаш бутун тергов жараёнидаги энг мураккаб амалий вазифадир. Бунинг сабаби шундаки, айбдор шахс одатда ўз ҳатти-ҳаракатларини хўжалик фаолиятидаги «техник хато», «бухгалтерия адашуви» ёки «методик нотўғри тушуниш» сифатида тақдим этишга интилади. Бундай ҳимоя позицияси шароитида тергов органи айбдорнинг бир неча ҳисобот даври давомида тизимли равишда бир хил «хато» содир этганлиги, сохта ҳужжатларни тайёрлаш жараёнига шахсан иштирок этганлиги, олинган ноқонуний маблағларни шахсий манфаатлар учун



сарфлаганлиги каби ҳолатларни кўрсатувчи комплекс далиллар тизимини тўплаши лозим бўлади.

Солиқ жиноятларини тергов қилишда амалга ошириладиган тергов ҳаракатлари тизимида қуйидагилар марказий ўринни эгаллайди: хўжалик юритувчи субъектнинг жойлашуви, омбор ва офис биноларида тинтув ўтказиш; электрон ҳисоб тизимлари ва корпоратив серверлардаги маълумотларни процессуал тартибда олиш; гувоҳларни, хусусан, бош ҳисобчи, бухгалтер, контрагент ташкилотларининг ходимларини сўроқ қилиш; айбланувчини сўроқ қилиш ва зарур ҳолларда унга гувоҳлар ёки бошқа айбланувчилар билан қарама-қарши қўйишлар ўтказиш.

Ҳар бир тергов ҳаракати натижасида олинган ҳужжат ва маълумотлар кейинчалик махсус билим соҳибларининг хулосалари орқали таҳлил қилинади, зарур ҳолларда судебная экспертиза тайинланади. Е.Р.Россинскаянинг тадқиқотида асосли таъкидланганидек, экспертиза хулосаси жиноят процессида исботлаш манбаи сифатида қабул қилинса-да, у мутлақ далил мақомига эга эмас. Шу боис тергов жараёнида экспертиза натижалари билан гувоҳлар кўрсатмалари, ҳужжатли далиллар ва вазиятли далиллар ўртасидаги ўзаро боғлиқликни тизимли равишда ўрнатиш муҳим амалий ва процессуал аҳамият касб этади.

Юқоридагилар билан бирга, тергов амалиётида қуйидаги тизимли муаммоларни ҳам алоҳида ажратиб кўрсатиш мумкин:

Биринчидан, тергов органлари ходимларининг иқтисодий-молиявий ва бухгалтерия соҳасидаги тайёргарлик даражаси барча ҳолатларда ҳам етарли эмаслиги мураккаб хўжалик схемаларини самарали таҳлил қилишда қийинчиликлар туғдирмоқда.

Иккинчидан, солиқ органлари ва тергов органлари ўртасидаги ахборот алмашинуви тизими унинг яхлит интеграциялашуви даражасида ҳали тўлиқ шакллантирилмаган.

Учинчидан, қонунчилик даражасида исботлаш стандартларининг аниқлаштирилиши, хусусан жиноий қасд билан оддий бухгалтерия хатоси ўртасидаги ҳуқуқий чегарани аниқ белгилайдиган изоҳли тавсияларнинг ишлаб чиқилмаганлиги ҳам амалиётда муайян қийинчиликлар келтириб чиқармоқда.



Хулоса

Ўтказилган таҳлил натижасида қуйидаги асосий назарий-амалий хулосаларга келиш мумкин.

Биринчидан, солиқ қонунчилигини бузиш билан боғлиқ жиноятларни тергов қилиш ўзига хос процессуал ва криминалистик хусусиятларга эга бўлиб, улар биринчи навбатда жиноят таркибининг ҳужжатли табиати, жиноятнинг субъектив томонини исботлашдаги мураккаблиklar, шунингдек, махсус билимлардан зарурий ҳолда фойдаланиш заруратидан келиб чиқади.

Иккинчидан, бутун тергов жараёнининг самарадорлиги кўп жиҳатдан жиноят иши қўзғатиш дастлабки босқичида солиқ текшируви материалларининг тўғри ҳуқуқий баҳоланишига боғлиқ бўлиб, айнан ушбу босқичда йўл қўйилган процессуал хатолар кейинги барча тергов ҳаракатлари учун тизимли салбий оқибатлар келтириб чиқариши мумкин.

Учинчидан, исботлаш предметининг ўзига хослиги тергов тактикасини режалаштиришда комплекс ёндашувни талаб қилади, бунда ҳужжатли далиллар, гувоҳлар кўрсатмалари ва экспертиза хулосалари бир-бирини тасдиқловчи ва ўзаро мустаҳкамловчи яхлит исботлаш тизимини ташкил этиши лозим.

Тўртинчидан, замонавий рақамли иқтисодиёт шароитида солиқ жиноятларини терговининг криминалистик методикаси электрон ҳужжат айланиши, блокчейн технологиялари, криптовалюта операциялари ва халқаро солиқ режалаштиришнинг янги шакллари билан боғлиқ масалаларни тизимли тарзда инкорпоратсия қилиши лозим.

Шу маънода, мазкур тадқиқот доирасида келтирилган хулосалар ва таклифлар нафақат тергов амалиётини такомиллаштириш, балки илмий-методик базани кенгайтириш ва ҳуқуқни қўллаш фаолиятини самаралаштириш йўлида амалий аҳамиятга эга.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. Ўзбекистон Республикаси Жиноят-процессуал кодекси. 1994 йил 22 сентябрдаги Қонун (кейинги таҳрирларда). – Тошкент: Адолат, 2024.
2. Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодекси. – Тошкент: Адолат, 2024.



3. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. 2019 йил 30 декабрдаги ЎРҚ-599-сонли қонун. – Тошкент: Адолат, 2024.
4. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2026 йил 17 апрелдаги «Тадбиркорлик фаолиятига ноқонуний аралашувларни чеклаш ва назорат тадбирларининг шаффофлигини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида» ПФ-63-сонли Фармони.
5. Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы, тенденции, перспективы. От теории к практике. – М.: Юридическая литература, 1988. – 304 с.
6. Волженкин Б.В. Экономические преступления. – СПб.: Юридический центр Пресс, 1999. – 299 с.
7. Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. – 4-е изд. – М.: Норма, 2018. – 576 с.
8. Скорилкин Н.М., Гордеева Е.А. Расследование налоговых преступлений: современные методы и проблемы доказывания // Научно-практический журнал «Диалог». – 2026. – №3. – С. 14–15.
9. Schneider F., Enste D.H. The Shadow Economy: An International Survey. – 2nd ed. – Cambridge: Cambridge University Press, 2013. – 239 p.

