

СОЛИҚ ҚОНУНЧИЛИГИНИ БУЗИШ БИЛАН БОҒЛИҚ ЖИНОЯТЛАРНИ ТЕРГОВ ҚИЛИШНИНГ ЖИНОЯТ-ПРОЦЕССУАЛ ВА КРИМИНАЛИСТИК ЖИҲАТЛАРИ

Исматуллоев Акрам Акмалович

Тошкент шаҳар Миробод тумани прокурори ўринбосари

<https://doi.org/10.5281/zenodo.19856932>

Аннотация. Мазкур мақолада солиқ қонунчилигини бузиш билан боғлиқ жиноятларни тергов қилишнинг жиноят-процессуал хусусиятлари ҳамда криминалистик методикаси таҳлил қилинган. Муаллиф томонидан жиноят ишени қўзғатиш босқичида тегишли материалларни баҳолаш масалалари, ишотлаш предметининг ўзига хослиги ва махсус билимлардан фойдаланиш зарурати асослаб берилган.

Шунингдек, Ўзбекистон Республикаси амалиётига таянган ҳолда тергов ҳаракатларини режалаштириш ва ҳужжатли далилларни тўплашнинг назарий-амалий жиҳатлари ёритилган.

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

Аннотация. В настоящей статье анализируются уголовно-процессуальные особенности и криминалистическая методика расследования преступлений, связанных с нарушением налогового законодательства. Автором обоснованы вопросы оценки материалов проверки на стадии возбуждения уголовного дела, специфика предмета доказывания и необходимость использования специальных знаний.

Также 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. This article analyzes the criminal procedural features and forensic methods for investigating crimes related to tax law violations. The author examines the evaluation of audit materials at the criminal case initiation stage, the specifics of the subject matter of proof, and the need for specialized knowledge. Drawing on the practice of the Republic of Uzbekistan, the article also highlights the theoretical and applied aspects of planning investigative actions and collecting documentary evidence.

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

Қириш.

Замонавий давлатнинг молиявий мустақиллиги ва ижтимоий-иқтисодий барқарорлиги аксарият ҳолларда солиқ тизимининг самарали ишлашига боғлиқ. Шу маънода, солиқ қонунчилигини бузиш билан боғлиқ ҳуқуқбузарликлар, айниқса уларнинг жиноий-ҳуқуқий шакллари, нафақат бюджет тушумларига зиён етказди, балки давлат бошқарувининг легитимлигини ҳам заифлаштиради. Ўзбекистон Республикасида сўнгги йилларда олиб борилаётган иқтисодий ислохотлар, хусусан солиқ маъмуриятчилигини

рақамлаштириш ва солиқ юкининг пасайтирилиши тадбиркорлик субъектларининг легал секторга ўтишини рағбатлантираётган бўлса-да, амалиёт шуни кўрсатмоқдаки, яширин иқтисодий сегментидаги мураккаб жиноий схемалар сақланиб қолмоқда.

Солиқ жиноятларининг латент табиати, уларнинг ҳужжатли кўринишда содир этилиши ва одатда бир неча юридик шахслар иштирокида амалга оширилиши тергов жараёнини мураккаблаштиради. Бундай жиноятларни очиш ва исботлаш учун анъанавий криминалистик усуллар билан бир қаторда, солиқ ҳисоби, бухгалтерия ва молиявий таҳлил соҳасидаги махсус билимлар талаб этилади. Ушбу ҳолат тадқиқот мавзусининг долзарблигини белгилайди.

Мақоланинг мақсади – солиқ қонунчилигини бузиш билан боғлиқ жиноятларни тергов қилишнинг жиноят-процессуал тартиби ва криминалистик методикасини назарий жиҳатдан таҳлил қилиш, ҳамда амалиётда учрайдиган муаммоларга илмий асосланган ечимлар таклиф этишдан 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 киради¹. Мазкур норма диспозициясининг ўзига хос хусусияти шундаки, у бланкетли характерга эга бўлиб, ҳуқуқбузарликнинг моҳиятини тушуниш учун тергов органлари ҳар гал тегишли солиқ меъёрларига – Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси қоидаларига мурожаат қилишга мажбур. Бу ҳолат тергов жараёнига қўшимча интеллектуал юклама юклайди ва квалификация хатоларининг содир этилиши эҳтимолини оширади.

Криминалистик нуқтаи назардан қараганда, солиқ жиноятлари қуйидаги асосий хусусиятлар билан ажралиб туради:

биринчидан, уларнинг асосий қурол-воситаси – бу ҳужжат (ёлғон ҳисобот, сохта счё-т-фактура, аффилланган субъектлар ўртасида тузилган фиктив шартномалар);

иккинчидан, жиноят изларининг ўзига хос “ҳужжатли из қолдириш” тизими мавжуд – яъни изларнинг бир қисми солиқ органларининг ахборот тизимларида, бошқа қисми эса ҳўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳужжатларида акс этади;

учинчидан, жиноятчи шахсининг профили – одатда иқтисодий билимга эга, молиявий-ҳўжалик фаолиятини бошқариш тажрибасига эга юридик ёки жисмоний шахс ҳисобланади.

Россиялик криминалист Р.С.Белкин² ўзининг фундаментал ишларида иқтисодий жиноятлар тавсифини ишлаб чиқаркан, уларнинг асосий хусусияти сифатида “ҳужжатли изланиш”ни кўрсатиб ўтади.

¹Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодекси. 184-модда (Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан бўйин товлаш). – Тошкент: Адолат, 2024.

²Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы, тенденции, перспективы. От теории к практике. – М.: Юридическая литература, 1988. – С. 142–145.

Бу тезис солиқ жиноятларига тўлиқ татбиқ этилади. Айни пайтда, рақамлаштириш билан боғлиқ ислохотлар натижасида электрон ҳужжат айланиши шароитида “ҳужжат” тушунчаси сезиларли даражада кенгайди: рақамли ҳисоб-китоб тизимлари, электрон ҳисоб-фактуралар (ЭҲФ), онлайн назорат касса машиналари (ОНКМ) орқали узатиладиган маълумотлар – буларнинг барчаси янги турдаги криминалистик манбаларни шакллантиради.

Бу илмий қарашлар солиқ қонунчилигини бузилиши натижасида юзага келадиган яширин иқтисодиёт билан боғлиқ тадқиқотлар натижасида асосланрилиши мумкин.

Жумладан, Ф.Шнайдер ва Д.Энсте томонидан яширин иқтисодиёт ва уни юзага келтирувчи омиллар бўйича ўтказилган халқаро тадқиқотда³ таъкидланишича, солиқдан бўйин товлаш кўлами давлатдаги қарши курашувчи институтлар фаолиятининг сифати, солиқ маъмуриятчилиги самарадорлиги ва жамиятдаги солиқ маданияти даражаси билан тескари корреляцияда бўлади. Бу хулоса Ўзбекистон шароитида ҳам ўз исботини топаётганлигини кўриш мумкин.

Шунингдек, солиқ текширувлари натижасида аниқланган қонунбузарликларнинг сезиларли қисмини далиллар етишмовчилиги сабабли тергов ишига айлантириш ва ҳуқуқбузарларга нисбатан кескин чоралар кўриш имконияти мавжуд эмас.

Шу сабабли, солиқ қонунчилигини бузилиши билан боғлиқ жиноятлар ва уларни тергов қилиш жараёнлари тергов органларидан иқтисодий билим ва малака билан бир қаторда доимий изланишлар асосида махсус билимларини такомиллаштириб боришни ҳам тақозо этади.

2. Жиноят ишини қўзғатиш босқичи ва текширув материалларини баҳолаш

Солиқ қонунчилигини бузилиши билан боғлиқ жиноятларини тергов қилишнинг ўзига хос хусусияти шундаки, жиноят иши қўзғатиш учун асос бўладиган маълумотлар, қоида тариқасида, жиноят-процессуал эмас, балки маъмурий-ҳуқуқий жараённинг натижаси бўлган солиқ текширувларидан олинади⁴. Давлат солиқ хизмати органларининг режали ёки навбатдан ташқари текширувлари натижасида тузилган далолатнома, унга илова қилинган ҳужжатлар ва тушунтириш хатлари тергов органи учун бирламчи ахборот манбаи сифатида хизмат қилади.

Мазкур босқичда тергов органи қуйидаги вазифаларни ҳал этиши керак:

биринчидан, солиқ текшируви материалларининг жиноят таркиби белгиларини ўзида акс эттириш-эттирмаслигини баҳолаш;

иккинчидан, содир этилган ҳаракатларнинг қасддан содир этилганлик белгисини дастлабки даражада аниқлаш;

учинчидан, миқдорий мезон – яъни Солиқ кодексида ва Жиноят кодексида белгиланган “катта миқдор” ёки “ўта катта миқдор” чегарасига етиш-етмаганлигини текшириш.

³Schneider F., Enste D.H. The Shadow Economy: An International Survey. – 2nd ed. – Cambridge: Cambridge University Press, 2013. – P. 87–92.

⁴Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. <https://lex.uz/docs/4674902#4680007>

Айнан шу уч мезоннинг биргаликдаги мавжудлиги Жиноят-процессуал кодексининг 43-боби 344-358-моддаларига мувофиқ дастлабки терговни бошлаш учун асос яратади⁵.

Амалиётда мураккаб ҳолатлардан бири – солиқ текшируви якунлари билан жиноят иши материаллари ўртасидаги ҳуқуқий ўзаро боғлиқлик масаласидир. Тадқиқотчиларга кўра⁶, солиқ текширувининг далолатномаси жиноят процессида “ҳужжатли далил” сифатида қабул қилинади, бироқ у ўз-ўзидан жиноят таркибини исботламайди. Ушбу ҳужжат фақатгина объектив томоннинг ташқи кўриниши ҳақида маълумот беради.

Субъектив томон, яъни қасд – алоҳида тергов ҳаракатлари орқали аниқланиши лозим.

Шу ўринда Ўзбекистон Республикаси Президентининг 17.04.2026 йилдаги ПФ-63-сон Фармонида⁷ тўхталиб ўтиш зарур. Ушбу ҳужжатда тадбиркорлик субъектлари фаолиятига давлат органлари томонидан асоссиз аралашувни чеклаш қоидалари белгиланган бўлиб, тергов органлари учун ҳам муҳим процессуал қафолатларни назарда тутати. Жумладан, жиноят иши қўзғатилиши учун ҳужжатли асос мавжуд бўлиши шарт қилинган – бу ҳолат ҳуқуқбузарлик субъектининг конституциявий ҳуқуқларини ҳимоя қилишга қаратилган.

3. Исботлаш предмети ва тергов ҳаракатларининг ўзига хослиги

Ўзбекистон Республикаси Жиноят-процессуал кодексининг 87-моддасига⁸ мувофиқ, ҳар қандай жиноят иши бўйича исботланиши лозим бўлган ҳолатлар умумий тарзда белгиланган. Шу билан бирга, солиқ жиноятлари бўйича исботлаш предмети маълум даражада ихтисослашган хусусиятга эга. Хусусан, тергов органи қуйидаги ҳолатларни далиллар билан тасдиқлаши шарт:

- ▶ солиқ тўловчининг солиқ тўлаш бўйича юридик мажбуриятининг мавжудлиги (объектив томон асоси);
- ▶ ушбу мажбуриятни бажармаслик ёки қисман бажармаслик фактининг мавжудлиги;
- ▶ тўланмаган ёки камайтириб кўрсатилган солиқ миқдорининг аниқ ҳисоб-китоби;
- ▶ қилмишнинг қасддан содир этилганлиги – яъни шахснинг ўз ҳаракатлари натижасини англаши ва шунга кўра ҳаракат қилишни хоҳлаши;
- ▶ айбдор шахснинг идентификацияси ва унинг ҳаракатлари билан юзага келган натижа ўртасидаги сабабий боғланиш.

Б.В.Волженкиннинг классик тадқиқотида⁹ алоҳида таъкидланишича, иқтисодий жиноятларда қасд элементини исботлаш энг мураккаб вазифадир, чунки айбдор шахс одатда ўз хатти-ҳаракатларини ҳўжалик фаолиятидаги “техник хато” ёки “бухгалтерия адашуви” сифатида тақдим этишга ҳаракат қилади.

⁵Ўзбекистон Республикаси Жиноят-процессуал кодекси. <https://www.lex.uz/acts/111460>

⁶Скорилкин Н. М., Гордеева Е. А. Расследование налоговых преступлений: современные методы и проблемы доказывания. Научно-практический журнал “Диалог”. 2026 (3). –С 14-15.

⁷Қонунчилик маълумотлари миллий базаси, 17.04.2026 й., 06/26/63/0373-сон. <https://lex.uz/uz/docs/8143771>

⁸Ўзбекистон Республикаси Жиноят-процессуал кодекси. 87-модда (Исботланиши лозим бўлган ҳолатлар).

⁹Волженкин Б.В. Экономические преступления. – СПб: Юрид. центр Пресс, 1999. – 299 с. – (Теория и практика уголов. права и уголов. процесса). – Библиогр.: с. 280-281.

Бундай шароитда тергов органи айбдорнинг бир қанча ҳисобот даврлари давомида тизимли равишда бир хил хато содир этганлиги, сохта ҳужжатлар тайёрлашга иштирок этганлиги ёки олинган маблағларни шахсий манфаатларига сарфлаганлиги каби ҳолатларни кўрсатувчи далиллар тўплаши лозим.

Тергов ҳаракатлари тизимида солиқ жиноятлари бўйича қуйидагилар марказий ўрин тутеди:

хўжалик юритувчи субъектнинг жойлашуви, омбор ва офис биноларида тинтув ўтказиш;

электрон ҳисоб тизимлари ва серверлардаги маълумотларни олиш;

гувоҳларни – хусусан бухгалтер, бош ҳисобчи, контрагентлар ходимларини сўроқ қилиш;

айбланувчини сўроқ қилиш ва унга қарама-қарши қўйишлар ўтказиш.

Ҳар бир тергов ҳаракати натижасида олинган ҳужжат ва маълумотлар кейинчалик махсус билим соҳибларининг ҳулосаси орқали таҳлил қилинади ва экспертиза ҳулосалари олинади.

Таъкидлаш жоизки, экспертиза ҳулосаси жиноят процессида исботлаш манбаи сифатида қабул қилинса-да, у мутлақ далил мақомига эга эмас.

Шу боис тергов ҳаракатларида экспертиза натижалари билан гувоҳлар кўрсатмалари, ҳужжатли далиллар ва вазиятли далиллар ўртасидаги ўзаро боғлиқликни ўрнатиш муҳим аҳамиятга эга.

Бундан ташқари, тергов жараёнлари билан боғлиқ яна қуйидаги муаммоларни санаб ўтиш мумкин:

Биринчидан, тергов органлари ходимларининг иқтисодий-молиявий тайёргарлик даражаси баъзан етарли эмас, бу эса мураккаб хўжалик схемаларини таҳлил қилишда қийинчиликлар туғдиради.

Иккинчидан, солиқ органлари ва тергов органлари ўртасидаги ахборот алмашинуви тизими унинг яхлит интеграциялашуви мавжуд эмас.

Шунингдек, қонунчилик даражасида исботлаш стандартларининг аниқлаштирилиши, хусусан жиноий қасд билан бухгалтерия хатоси ўртасидаги ҳуқуқий чегарани аниқ белгилайдиган изоҳли тавсияларни ишлаб чиқилмаган.

Хулоса

Ўтказилган таҳлил натижасида қуйидаги асосий ҳулосаларга 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, субъектив томонни исботлашдаги мураккабликлар ҳамда махсус билимлардан фойдаланиш заруратидан келиб чиқади.

Иккинчидан, тергов жараёнининг самарадорлиги кўп жиҳатдан жиноят иши кўзғатиш босқичида солиқ текшируви материалларининг тўғри баҳоланишига боғлиқ – бу босқичда йўл қўйилган хатолар кейинги барча тергов ҳаракатлари учун тизимли оқибатлар келтириб чиқаради.

Учинчидан, исботлаш предметининг ўзига хослиги тергов тактикаси режалаштиришда комплекс ёндашувни талаб қилади, бунда ҳужжатли далиллар, гувоҳлар

кўрсатмалари ва экспертиза хулосалари бир-бирини тасдиқловчи ва мустаҳкамловчи тизимни ташкил этиши лозим.

Тўртинчидан, замонавий рақамли иқтисодиёт шароитида криминалистик методика электрон ҳужжат айланиши, блокчейн технологиялари ва халқаро солиқ режалаштиришнинг янги шакллари билан боғлиқ масалаларни ўзида ҳисобга олиши керак.

Фойдаланилган адабиётлар

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. 30 декабрь 2019 йилдаги ЎРҚ-599-сон қонуни.
4. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 17.04.2026 йилдаги “Тадбиркорлик фаолиятига ноқонуний аралашувларни чеклаш ва назорат тадбирларининг шаффофлигини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида” ПФ-63-сон 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: Юрид. центр Пресс, 1999. – 299 с. – (Теория и практика уголов. права и уголов. процесса). – Библиогр.: с. 280-281.
7. Скорилкин Н. М., Гордеева Е. А. Расследование налоговых преступлений: современные методы и проблемы доказывания. Научно-практический журнал “Диалог”. 2026 (3). –С 14-15.
8. Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. 4-е изд. –М.: Норма, 2018. –576 с.
9. Schneider F., Enste D.H. The Shadow Economy: An International Survey. – 2nd ed. – Cambridge: Cambridge University Press, 2013. – 239 p.