



**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ
ОЛИЙ СУДИ ПЛЕНУМИНИНГ
Қ А Р О Р И**

08-сонли

2013 йил 31 май

Тошкент шаҳри

**Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан
бўйин товлаганлик учун жавобгарликка оид
қонунчиликнинг судлар томонидан қўлланилиши
тўғрисида**

Солиққа оид қонунчилик такомиллаштирилганлиги, шунингдек, суд амалиётида солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан бўйин товлаганлик учун жавобгарликка доир қонунчиликни қўллашда масалалар келиб чиққанлиги муносабати билан, «Судлар тўғрисида»ги Қонуннинг 17-моддасига мувофиқ Ўзбекистон Республикаси Олий суди Пленуми

Қ А Р О Р Қ И Л А Д И:

1. Судларнинг эътибори шунга қаратилсинки, қонунда белгиланган солиқлар ва маҳаллий йиғимларни тўлаш ҳар бир фуқаронинг конституциявий бурчи ҳисобланади (Ўзбекистон Республикаси Конституциясининг 51-моддаси).

Қонунда белгиланган солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан бўйин товланинг ижтимоий хавфлилиги солиқ тўловчилар томонидан солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ўз вақтида ва тўлиқ ҳажмда тўлашга оид мажбуриятни қасдан бажармасликдан иборат бўлиб, Ўзбекистон Республикаси Давлат бюджетига пул маблағлари тушмай қолишига олиб келади.

2. Судларга тушунтирилсинки, Ўзбекистон Республикаси Маъмурий жавобгарлик тўғрисидаги кодекси (бундан буён матнда – МЖтК) 174-моддасининг биринчи қисми, Ўзбекистон

Республикаси Жиноят кодекси (бундан буён матнда – ЖК) 184-моддасининг биринчи қисми диспозициясига мувофиқ солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан бўйин товлаш деганда, фойдани (даромадни) ёки солиқ солинадиган бошқа объектларни қасддан яшириш, камайтириб кўрсатиш, шунингдек, солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан бошқа тарзда қасддан бўйин товлаш тушунилиши лозим.

Фойдани (даромадни) ёки солиқ солинадиган бошқа объектларни қасддан яшириш – бу давлат солиқ хизмати органларига тақдим этиладиган тегишли солиқ ҳисоботи ҳужжатларида фойда (даромад) олинганлиги тўғрисидаги маълумотларни қасддан кўрсатмаслик, шунингдек, улар мавжудлиги тўғрисидаги ахборотни яшириш мақсадида фойда (даромад) келиб тушишини ҳисобга олиш тартибини бузиш.

Фойдани (даромадни) ёки солиқ солинадиган бошқа объектларни камайтириб кўрсатиш давлат солиқ хизмати органларига тақдим этиладиган солиқ ҳисоботи ҳужжатларида солиқ солинадиган объект миқдорига оид ахборотни била туриб пасайтириш (камайтириш) томонига ўзгартиришда ифодаланади.

Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан бошқа тарзда қасддан бўйин товлаш солиқ тўловчининг давлат солиқ хизмати органларига солиқ ҳисоботи ҳужжатларини ёки солиқ қонунчилигига мувофиқ тақдим этилиши шарт бўлган бошқа ҳужжатларни қасддан тақдим этмасликдан иборат ҳар қандай бошқа қилмишларида ифодаланади, мазкур ҳаракатни инсон эркига боғлиқ бўлмаган ҳолатлар таъсирида бажармаслик ҳоллари бундан мустасно.

3. МЖТК 174-моддасининг биринчи қисми, ЖК 184-моддасининг биринчи қисми диспозицияси бланкет (хаволаки) бўлиб, шу сабабли «даромадлар», «фойда», «солиқ солинадиган объектлар», «солиқлар», «бошқа мажбурий тўловлар» каби тушунчалар мазмунини аниқлаш учун қилмиш содир этилган пайтда амалда бўлган Солиқ кодекси (бундан буён матнда – СК) нормаларидан келиб чиқиш лозим.

СК 23-моддаси иккинчи қисмига мувофиқ солиқларга қуйидагилар кириди:

- 1) юридик шахслардан олинадиган фойда солиғи;
- 2) жисмоний шахслардан олинадиган даромад солиғи;
- 3) қўшилган қиймат солиғи;

- 4) акциз солиғи;
- 5) ер қаъридан фойдаланувчилар учун солиқлар ва махсус тўловлар;
- 6) сув ресурсларидан фойдаланганлик учун солиқ;
- 7) мол-мулк солиғи;
- 8) ер солиғи;
- 9) ободонлаштириш ва ижтимоий инфратузилмани ривожлантириш солиғи;
- 10) транспорт воситаларига бензин, дизель ёқилғиси ва газ ишлатганлик учун олинадиган солиқ.

СКда назарда тутилган ҳолларда ва тартибда солиқ солишнинг соддалаштирилган тартиби қўлланилиши мумкин (ягона солиқ тўлови, ягона ер солиғи, тадбиркорлик фаолиятининг айрим турлари бўйича қатъий белгиланган солиқ).

Бошқа мажбурий тўловларга (СК 23-моддаси учинчи қисми) куйидагилар киради:

- 1) ижтимоий жамғармаларга мажбурий тўловлар (ягона ижтимоий тўлов, фуқароларнинг бюджетдан ташқари Пенсия жамғармасига сугурта бадаллари, бюджетдан ташқари Пенсия жамғармасига мажбурий ажратмалар);

- 2) республика йўл жамғармасига мажбурий тўловлар (республика йўл жамғармасига мажбурий ажратмалар, республика йўл жамғармасига йиғимлар);

- 3) давлат божи;

- 4) божхона тўловлари;

- 5) айрим турдаги товарлар билан чакана савдо қилиш ва айрим турдаги хизматларни кўрсатиш ҳуқуқи учун йиғим.

Қонунга кўра (СК 23-моддаси олтинчи қисми), давлат умуммиллий дастурларини амалга ошириш даврида тегишли жамғармалар ташкил этилиши мумкин бўлиб, уларга қонун ҳужжатларида назарда тутилган тартибда мажбурий тўловлар белгиланади.

4. Қонунда солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни (бундан буён матнда – солиқлар) тўлашдан анча миқдорни ташкил қилмаган (энг кам ойлик иш ҳақининг юз бараваригача бўлган) миқдорда қасдан бўйин товлаш ёки биринчи марта анча (энг кам ойлик иш ҳақининг юз бараваридан уч юз бараваригача бўлган) миқдорда содир этилганлиги учун маъмурий жавобгарлик белгиланган МЖтК 174-моддасининг биринчи ва иккинчи қисмлар.

Агар шахс солиқларни тўлашдан бўйин товлаганлик учун МЖтК 174-моддасининг иккинчи қисми бўйича маъмурий жазо қўлланилганидан сўнг бир йил давомида шундай қилмишни яна анча миқдорда содир этса, ЖК 184-моддасининг биринчи қисми бўйича жиноий жавобгарлик келиб чиқади.

Шуни назарда тутиш лозимки, агар солиқларни тўлашдан қасдан бўйин товлаганлик натижасида кўп ёки жуда кўп миқдорда зарар етказилган бўлса, жиноий жавобгарлик маъмурий преюдицияга риоя қилинмаган ҳолда (яъни, шахснинг муқаддам солиқларни тўлашдан бўйин товлаганлик учун маъмурий жавобгарликка тортилиши талаб этилмайди), тегишлича, Жиноят кодекси 184-моддаси иккинчи қисмининг «б» банди ёки учинчи қисми бўйича келиб чиқади.

5. Шахснинг ҳаракатларини тўғри квалификация қилиш учун суриштирув, тергов органлари ва судлар, барча ҳолларда, солиқлар тўланмаганлиги оқибатида етказилган моддий зарар миқдорини синчиклаб аниқлашлари, бунда ЖК 184-моддаси мазмунига кўра, шахс томонидан яширилган ёки камайтириб кўрсатилган солиқ солинадиган объекти катталиги (қиймати) эмас, балки фақат тўланиши лозим бўлган солиқлар суммаси (солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун қўлланилган молиявий санкция (жарима ва пеня) суммаларини қўшмаган ҳолда) тушунилиши лозимлигини назарда тутишлари керак.

6. МЖтК 174-моддаси ва ЖК 184-моддаси бўйича жавобгарлик келиб чиқишининг зарур шarti – солиқ ёки бошқа тўловларни тўлашдан бўйин товлaшгa нисбатан қасднинг мавжудлиги бўлиб, у ҳаракатда ҳам, ҳаракатсизликда ҳам намоён бўлиши мумкин.

Фойдани (даромадни) ёки солиқ солинадиган бошқа объектларни қасдан яшириш, камайтириб кўрсатиш белгилари, жумладан, қуйидагилар:

товарларни (ишларни, хизматларни) реализация қилишдан тушган тушум суммасини ҳисобга олиш регистрларида акс этирилмаслик;

товарлар (ишлар, хизматлар) реализация қилинганлигидан далолат берувчи ҳужжатларни алмаштириш, сохталаштириш ёки йўқ қилиш ёхуд уларни текшириш учун тақдим этишни рад этиш;

қалбаки бошланғич бухгалтерия ҳужжатларидан фойдаланиш;

бухгалтерия ҳужжатларида реализация қилинмаган деб кўрсатилган товарларнинг омборда ёки реализация қилиш жойида мавжуд эмаслиги;

бухгалтерия ҳужжатлари ва бошқа ҳужжатлар билан тегишли равишда расмийлаштирилмаган (кирим қилинмаган) товарларни сақлаш;

назорат-касса машиналарининг фискаль хотираси хизмати дастурига ноқонуний равишда ўзгартириш киритиш;

фойдаланилмаган моддий харажатларни фойдаланилган деб, ишлаб чиқариш ҳисоботига қўшиш;

товарлар сотиш (хизмат кўрсатиш)дан олинган тушумни ҳисобот давридан кейинги даврга ўтказиш (сотиш ҳажмини ва даромад(фойда)ни қасддан камайтириш);

моддий, ёқилғи-энергетика ресурслари харажатларини ва амортизация (эскириш) нормасини сунъий равишда ошириш ёки норматив (лимит)ларни нотўғри қўллаш ва ҳ.к.

МЖТК 174-моддаси ва ЖК 184-моддасида назарда тутилган ҳуқуқбузарликларга доир ишлар бўйича юқорида қайд этилган ёхуд бошқа бирор-бир белгиси аниқланишидан ташқари, шахнинг қилмишида солиқларни тўлашдан бўйин товлашга нисбатан тўғри қасд (ЖК 21-моддаси) мавжудлиги исботланган бўлиши шарт.

7. Солиқларни тўлашдан бўйин товлаганлик билан боғлиқ жиноят ишлари бўйича шуни эътиборга олиш керакки, агар солиқ тўловчи субъектларнинг ғайриқонуний ҳаракатлари (ҳаракатсизлиги) ЖК 184-моддаси диспозицияси билан қамраб олинса, уларни ЖК бошқарув тартибига қарши жиноятлар (205–209, 227, 228-моддалари) учун жавобгарликни назарда тутувчи моддалари билан қўшимча квалификация қилиш талаб этилмайди.

Судларга тушунтирилсинки, товарларни божхона чегарасидан ўтказиш билан боғлиқ равишда давлат божи тариқасидаги солиқларни тўлашдан бўйин товлашда ифодаланган ҳаракатлар ЖК 182-моддаси билан қамраб олинади ва ЖК 184-моддаси билан қўшимча квалификация қилишни талаб этмайди.

8. Қонунга кўра (СК 109-моддаси), шахс қуйидаги ҳолатлардан лоақал биттаси мавжуд бўлган тақдирда, солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун маъмурий ва жиноий жавобгарликка тортилиши мумкин эмас:

солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этилганлиги фактининг йўқлиги (масалан, агар бир турдаги солиқлар учун тўланган пул суммаси бошқа турдаги мажбурий тўловлар учун тўланмаган суммалар ўрнини тўлиқ қопласа ва СК 56-моддасида назарда тутилган бошқа ҳолларда);

солиққа оид ҳуқуқбузарлик содир этилишида шахснинг айби йўқлиги (масалан, қилмишнинг табиий офат ёки бошқа фавқулодда ва бартараф этиб бўлмайдиган ҳолатлар оқибатида, шахс томонидан ўз ҳаракатларини ўзи идора этолмайдиган ёки бошқара олмайдиган касаллик ҳолатида содир этилган бўлса ва СК 110-моддасида назарда тутилган бошқа ҳолларда).

Қонунга кўра (СК 56-моддаси), агар бир турдаги солиқлар учун тўланган пул суммаси бошқа турдаги мажбурий тўловлар учун қасддан тўланмаган суммалар ўрнини тўлиқ қопласа, шахс жавобгарликка тортилмайди. Агар бир турдаги солиқлар учун ортиқча тўланган сумманинг миқдори бошқа турдаги тўловлар учун қасддан тўланмаган сумманинг миқдорини қисман қопласа, шахснинг айбдорлик масаласи тўланган ва тўланмаган суммалар орасидаги фарқ миқдоридан келиб чиққан ҳолда ҳал этилади.

Солиқ тўловчи ўз хатоларини солиқ текшируви (СК 85-моддаси) бошлангунга қадар ўзи мустақил равишда тузатган тақдирда ҳам маъмурий ва жиноий жавобгарликдан озод этилади (СК 109-моддаси учинчи қисми).

9. Солиқларни тўлашдан бўйин товлаш тариқасидаги жиноят тегишли солиқ даври учун солиқ қонунчилигида белгиланган муддатларда солиқ тўланмаслиги ҳолати келиб чиққан пайтдан бошлаб тугалланган ҳисобланади (агар бунда солиқларнинг ортиқча тўланган суммаларини ҳисобга олиш имконияти (СК 56-моддаси) ёки солиққа оид ҳуқуқбузарлик учун шахснинг жавобгарлигини истисно этувчи ҳолатлар (СК 109, 110-моддалари) мавжуд бўлмаса).

Солиқ кодекси 162-моддасига кўра солиқ даври календарь йилига мос келади.

10. МЖТК 174-моддаси ва ЖК 184-моддасида назарда тутилган ҳуқуқбузарликнинг субъекти 16 ёшга тўлган, солиқ солинадиган даромад (фойда)га эга бўлган ва қонунга мувофиқ давлат солиқ органларига даромадлари ҳақида декларация тақдим этишга мажбур бўлган жисмоний шахс (Ўзбекистон Рес-

публикаси фуқароси, чет эл фуқароси, фуқаролиги бўлмаган шахс) ҳисобланади.

МЖТК 174-моддаси ва ЖК 184-моддасида белгиланган жавобгарликка солиқ тўловчи – юридик шахс раҳбари ва бош (катта) бухгалтери ёки бошлиқ ва бош бухгалтер вазифаларини амалда бажараётган ходимлари, шунингдек, бухгалтерия, банк-молия ҳужжатларини тузиш, имзолаш ҳуқуқига эга бўлган ва бухгалтерия ҳужжатларига даромад ёки харажатлар тўғрисида сохта маълумотлар киритган ёхуд солиқ солинадиган бошқа объектларни яширган ўзга хизматчилари тортилишлари мумкин.

11. Солиқларни тўлашдан қасддан бўйин товлаш билан боғлиқ жиноят ишлари юзасидан суриштирув, тергов юритиш ҳамда уларни судда кўришда бундай жиноятларни яширишга кўмаклашган барча шахсларни аниқлаш чоралари кўрилиши шарт.

ЖК 184-моддасида назарда тутилган жиноятга раҳбарлик қилган ёки ушбу жиноятни содир этишга солиқ тўловчи ташкилот бошлиғи, бош (катта) бухгалтери, бошқа хизматчиларини ундаган ёхуд ўзининг маслаҳатлари, кўрсатмалари билан жиноятни содир этишга кўмаклашган шахслар ташкилотчи, далолатчи ёки ёрдамчи сифатида ЖК 28-моддаси ва 184-моддасининг тегишли қисми бўйича жавобгарликка тортиладилар.

Назорат-касса машиналари фискаль хотираси хизмати дастурига ноқонуний ўзгартириш киритиш йўли билан даромад (фойда)ни яширишда солиқ тўловчига кўмаклашган шахслар ҳам солиқларни тўлашдан қасддан бўйин товлашда иштирокчи сифатида жавобгарликка тортиладилар.

Давлат ҳокимияти ва бошқарув органлари мансабдор шахсларининг солиқларни тўлашдан бўйин товлашга қасддан кўмаклашишга қаратилган ҳаракатлари жиноятда иштирокчилик сифатида ЖК 28-моддаси ҳамда 184-моддасининг тегишли қисми бўйича квалификация қилинади. Агар, айни пайтда улар фараз ёки бошқа шахсий манфаатларни ҳам кўзлаган ёки шу мақсадларда жиноятни яширишга кўмаклашган бўлсалар, уларнинг ҳаракатлари ЖК бошқарув тартибига қарши жиноятлар, шу жумладан, пора олганлик учун жавобгарликни назарда тутувчи тегишли моддалари (ЖК 205, 209, 210-моддалари) билан ҳам қўшимча равишда квалификация қилиниши лозим.

12. ЖК 184-моддасида назарда тутилган қилмишни икки ва ундан ортиқ маротаба ягона қасд билан қамраб олмаган ҳолда

содир этган шахснинг ҳаракати солиқ тўлашдан такроран бўйин товлаш сифатида квалификация қилиниши лозим. Бунда шахс жиноятни бажарувчи ёки унинг иштирокчиси эканлигининг, муқаддам содир этилган қилмиш тугалланган жиноят ёки жиноятга суиқасд бўлганлигининг аҳамияти йўқ.

Шахснинг ҳаракатларида солиқларни тўлашдан такроран бўйин товлаш белгиси мавжудлиги масаласини ҳал этишда Жиноят кодексининг 32-моддасида кўрсатилган талаблардан келиб чиқиш лозим.

13. Қилмишни солиқларни тўлашдан бўйин товлаш сифатида МЖТК 174-моддаси ва ЖК 184-моддасининг тегишли қисми бўйича квалификация қилиш учун асос бўлган солиқ миқдорини пул суммасида белгилашда, ҳуқуқбузарлик тугалланган вақтда амалда бўлган энг кам ойлик иш ҳақи миқдоридан келиб чиқиш лозим. Бунда СК 3-моддаси, МЖТК 9-моддаси ва ЖК 13-моддаси талабларига риоя этилиши шарт.

14. Солиқларни тўлашдан бўйин товлаш шахс томонидан солиққа оид қонунчиликнинг муайян нормаси талабларини бажармаслик билан боғлиқ. Шу туфайли, ЖК 184-моддасида назарда тутилган жиноятларга оид ишлар бўйича суриштирув, тергов органлари ва судларнинг эътибори шахсни айбланувчи тариқасида жавобгарликка тортиш ҳақидаги қарорда, айблов хулосаси ва айблов ҳукмида айбланувчи ёки судланувчи томонидан солиққа оид қонунчиликнинг жиноят содир этилган вақтда амалда бўлган айнан қайси нормаси талаблари бузилганлиги кўрсатилиши шартлигига қаратилсин.

Ушбу талабларга риоя этмаслик дастлабки тергов тўлик ўтказилмаганлиги ва уни суд мажлисида тўлдириш имконияти йўқлиги сифатида баҳоланиши лозим ҳамда жиноят ишини кўшимча тергов юритиш учун қайтаришга сабаб бўлади (ЖПК 419-моддаси).

Бироқ суд, тегишли асослар мавжуд бўлган тақдирда, ишни кўшимча терговга юбормасдан туриб, солиқларни тўлашдан бўйин товлаш оқибатида етказилган зарар суммасини, башарти, бу ҳолат жиноятнинг квалификациясига таъсир этмаса, кўпайтиришга ҳақлидир.

15. Солиқларни тўлашдан бўйин товлаш учун жавобгарлик тўғрисидаги қонунларни қўллаш билан боғлиқ ишларни кўришда, судлар шуни назарда тутишлари керакки, судланув-

чининг ҳаракатларида жиноят таркиби бор-йўқлиги билан боғлиқ ҳолатлар бошқа далиллар билан бир қаторда эксперт хулосаси, солиқ текшируви далолатномаси, давлат солиқ хизмати органининг солиқ текшируви материалларини кўриб чиқиш натижалари бўйича қарорлари асосида ҳам аниқланиши мумкин. Судлар, зарурат туғилганда, суд мажлисига солиқ солиш соҳаси бўйича мутахассисларни жалб қилишлари лозим.

Судлар шуни назарда тутишлари лозимки, шахснинг айбдорлигига оид барча шубҳалар, башарти, уларни бартараф этиш имконияти тугаган бўлса, солиқ тўловчининг фойдасига ҳал қилинади (ЖПК 23-моддаси).

16. Судлар солиқларни тўлашдан бўйин товлашга оид ҳар бир жиноят иши бўйича суриштирув ва дастлабки тергов органлари томонидан жиноят-процессуал қонунининг далиллар мақбуллигини тартибга солувчи нормаларига риоя этилганлигини синчковлик билан аниқлашлари шарт. Бунда шуни назарда тутиш лозимки, далилларни тўплаш учун белгиланган тартибни бузган ҳолда олинган ҳужжатлар ёки бошқа маълумотлар шахсни жинорий жавобгарликка тортиш учун асос бўла олмайди.

17. Судлар мазкур тоифадаги ишлар бўйича ҳукм чиқаришда фуқаролик даъвосини ҳал этишлари зарур.

Суд фуқаролик даъвосини қаноатлантириш тўғрисида хулосага келганда, ўз ҳукмида маҳкумдан ундирилиши лозим бўлган пул суммаси миқдорини (пеня ва штраф суммасини қўшган ҳолда), тўланмаган солиқлар турига қараб, тегишли давлат бюджети (республика, маҳаллий), бюджетдан ташқари мақсадли жамғарма, шунингдек, солиқ тўловчи ҳисобга олинган жойдаги давлат солиқ хизмати органи номини кўрсатиши керак.

18. Тушунтирилсинки, солиқларни тўлашдан қасддан бўйин товлаш билан боғлиқ жиноят ишлари Жиноят-процессуал кодексининг 84-моддасига, маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги иш МЖтК 271-моддасининг 5 ва 7-бандларига мувофиқ тугатилган тақдирда, мазкур тўловлар тўланмаганлиги оқибатида етказилган зарарни ундириш масаласи фуқаролик судлов ишларини юритиш тартибида ҳал қилинади.

19. Солиқларни тўлашдан бўйин товлаш билан боғлиқ жиноят ишларини кўришда, судлар солиққа оид жиноятлар содир этилишига олиб келган сабаб ва шарт-шароитларни аниқлаш-

лари ҳамда уларни бартараф этиш юзасидан хусусий ажримлар чиқаришлари зарур.

20. Қорақалпоғистон Республикаси жиноят ишлари бўйича Олий суди, жиноят ишлари бўйича вилоят ва унга тенглаштирилган судлар солиқларни тўлашдан бўйин товлашга оид қонунчиликни қўллаш бўйича суд амалиётини вақти-вақти билан умумлаштиришлари ва йўл қўйилган қонун бузилишларини ўз вақтида бартараф этишлари лозим.

21. Мазкур қарор қабул қилиниши муносабати билан Ўзбекистон Республикаси Олий суди Пленумининг 2003 йил 6 июндаги «Солиқ ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан бўйин товлаганлик учун жавобгарлик тўғрисида»ги 6-сонли қарори бекор қилинсин.

Ўзбекистон Республикаси
Олий суди раиси

Б. Мустафаев

Пленум котиби,
Ўзбекистон Республикаси
Олий суди судьяси

А. Усманов