



UDC: 336.225.682(045)(575.2)

SOLIQQA OID HUQUQBUZARLIKLAR VA ULARNI SODIR ETGANLIK UCHUN JAVOBGARLIKNING NAZARIY-HUQUQIY MASALALARI

Ergashev Ikrom Abdurasulovich,
Toshkent davlat yuridik
universiteti mustaqil izlanuvchisi,
dotsent, yuridik fanlar bo'yicha
falsafa doktori (PhD)
ORCID: 0000-0002-3924-5182
e-mail: ikromabdurasulovich@gmail.com

Annotatsiya. Ushbu ilmiy maqolada soliq intizomini buzganlik uchun yuridik javobgarlikning huquqiy asoslari tizimli tahlil qilingan. Hozirga qadar soliq intizomini buzganlik uchun yuridik javobgarlikning ilmiy asoslari chuqur tadqiq etilmagan. So'nggi yillarda O'zbekistonda soliq intizomini buzganlik uchun yuridik javobgarlik masalasi yetarlicha huquqiy va iqtisodiy jihatdan o'rganilmaganligi asoslanadi. Soliq intizomini buzganlik uchun yuridik javobgarlikning nazariy jihatlarini yoritib berishga harakat qilingan. Shuningdek, bugungi kunda dolzarb bo'lgan javobgarliklar toifalari hisoblangan "soliq intizomini buzganlik uchun moliyaviy javobgarlik", "soliq intizomini buzganlik uchun ma'muriy javobgarlik" va "soliq intizomini buzganlik uchun jinoiy javobgarlik" tushunchalarining mazmun-mohiyati tahlil etilgan. Muallifning xorijiy mamlakatlar qonunchiligi bo'yicha qiyosiy tahlili maqolaning o'ziga xos jihatlarini aks ettirishga xizmat qilgan.

Kalit so'zlar: soliq intizomi, soliq ma'muriyatchiligi, soliq tizimi, huquqbuzarliklar, soliq turlari, soliq majburiyati, soliq to'lovchi, javobgarlik, yuridik javobgarlik, moliyaviy javobgarlik, ma'muriy javobgarlik, jinoiy javobgarlik, huquqbuzarliklar obyekti va subyektlari, javobgarlikning obyekti va subyektlari.

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ВОПРОСЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ИХ СОВЕРШЕНИЯ

Эргашев Икром Абдурасулович,
доктор философии по юридическим наукам (PhD),
доцент, самостоятельный соискатель
Ташкентского государственного
юридического университета

Аннотация. В данной научной статье проводится системный анализ правовых основ юридической ответственности за нарушения налоговой дисциплины. До настоящего времени научная основа юридической ответственности за нарушения налоговой дисциплины изучена недостаточно. В последние годы вопрос юридической ответственности за нарушения налоговой дисциплины в Узбекистане недостаточно изучен с правовой и экономической точки зрения. Автор попытался осветить вопросы и теоретические аспекты юридической ответственности за нарушения налоговой дисциплины. Автор также анализирует содержание актуальных на сегодняшний день понятий «материальная ответственность за нарушение налоговой дисциплины», «административная ответственность за нарушение налоговой дисциплины» и «уголовная ответственность за нарушение налоговой дисциплины». Проведенный автором сравнительный анализ законодательства зарубежных стран позволил отразить их особенности в статье.

Ключевые слова: налоговая дисциплина, налоговое администрирование, налоговая система, правонарушения, виды налогов, налоговая ответственность, налогоплательщик, ответственность, юридическая ответственность, материальная ответственность, административная ответственность, уголовная ответственность, объект и субъекты правонарушений, объект и субъекты ответственности.

THEORETICAL AND LEGAL ISSUES OF RESPONSIBILITY FOR TAX VIOLATIONS AND THEIR COMMITMENT

Ergashev Ikrom Abdurasulovich,

Independent Researcher, Tashkent State University of Law,
Associate Professor, PhD

Abstract. This scientific article provides a systematic analysis of the legal basis of legal responsibility for violation of tax discipline. So far, the scientific basis for legal responsibility for tax discipline violations has not been thoroughly studied. In recent years, the issue of legal responsibility for violations of tax discipline in Uzbekistan has not been sufficiently studied from legal and economic points of view. The author tried to illuminate the issue of the theoretical aspects of legal liability for violations of tax discipline. The author also analyzes the content of the concepts of “financial responsibility for tax violation”, “administrative responsibility for violation of tax discipline” and “criminal responsibility for violation of tax discipline”, which are relevant today. The author’s comparative analysis of the legislation of foreign countries served to reflect the special characteristics of the article.

Keywords: tax discipline, tax administration, tax system, offenses, types of taxes, tax responsibility, taxpayer, responsibility, legal responsibility, financial responsibility, administrative responsibility, criminal responsibility, object and subjects of offenses, object and subjects of responsibility.



Mamlakatimizda ko'p mulkchilikka asoslangan iqtisodiyot vujudga kelishi bilan mulkchilikning turli shakllari paydo bo'ldi va bugungi kunda ular iqtisodiyotda erkin faoliyat ko'rsatib, daromad keltirish omillari sifatida tan olinmoqda. Kishilik jamiyati va jahon tajribasi har qanday qonuniy daromad qonunchilik asosida davlatning zaruriy xarajatlarini qoplash uchun soliqqa tortilishi lozimligini taqozo qiladi. Shunday ekan, soliqqa oid majburiyatlar va huquqlar majmuasi soliq to'lovchilar va davlat o'rtasidagi munosabatlarni yuzaga keltiradi.

Soliq munosabatlari mamlakatimizda qator qonunlar bilan tartibga solinib, ularga amal qilmaslik esa soliqqa oid huquqbuzarlik va uning uchun javobgarlik tushunchasini yuzaga keltiradi. Bu esa, o'z navbatida, unga qarshi kurashish, uning oldini olish va bartaraf etishni qonunchilik instituti orqali amalga oshirish kerakligini anglatadi.

Ta'kidlash joizki, soliqqa oid huquqbuzarliklar davlat budjeti, mamlakatning iqtisodiy xavfsizligiga salbiy ta'sir ko'rsatib, xufyona iqtisodiyot ko'rinishida sodir etiladi. Xufyona iqtisodiyot esa qonuniy faoliyat yuritayotgan tadbirkorlik subyektlari va iste'molchilar, shuningdek, davlatning iqtisodiy va moliyaviy manfaatlariga zid ravishda amalga oshiriladi [1].

Mazkur mavzuni yoritish ekanmiz, shu o'rinda "soliqqa oid qonun buzilishi" va "soliqqa oid huquqbuzarlik" tushunchalari mazmuniga asosiy e'tiborni qaratmoqchimiz. Huquq nazariyasiga murojaat qilganimizda, bir guruh huquqshunos olimlar tomonidan mazkur tushunchalarga izoh berib o'tish jarayonida, ularning aksariyati bularning bir ma'noda qo'llanilishi xususida o'z fikrlarini bayon qilganini ko'ramiz. Jumladan, huquqshunos olim E.T. Hojiyevning fikricha, ushbu atamalarning bir ma'noda ishlatilishi ma'lum bir g'alizliklarni keltirib chiqaradi. Soliq qonunchiligini buzish o'zining mazmun-mohiyatiga ko'ra, soliq huquqbuzarligiga nisbatan kengroq tushunchadir. Chunki barcha soliq huquqbuzarliklari soliq qonunchiligini buzish deb e'tirof etilishi mumkin, lekin soliq qonunchiligi talablarini buzishning barchasi ham soliq huquqbuzarligi sifatida namoyon bo'lmaydi [2].

Bizningcha, huquqshunos olim E.T. Hojiyev tomonidan bildirilgan fikrlar o'rinli. Chunki soliqqa oid qonun buzilishi jinoiy qilmish, ma'muriy va soliqqa oid huquqbuzarlik tarzida sodir etiladi. Shundan kelib chiqib, soliqqa oid huquqbuzarliklar uchun yuridik javobgarlik belgilashning huquqiy asoslari O'zbekiston Respublikasining Soliq kodeksi, Ma'muriy javobgarlik to'g'risidagi kodeks, Jinoyat kodeksi va boshqa qonun hujjatlari bilan belgilanadi.

E'tibor qaratishimiz lozim bo'lgan ikkinchi masala soliqqa oid huquqbuzarlik tushunchasi va uning yuridik mazmuni bo'lib, bir qator huquqshunos olimlar bu masalaga o'z qarashlarini bildirgan. Jumladan, huquqshunos olim A.V. Demin ushbu tushunchaga "huquqiy ta'sir chorasi sifatida moliyaviy sanksiyalarni qo'llash ko'zda tutilgan, soliqqa oid majburiyatlarni bajarmaganlik yoki lozim darajada bajarmaganlik uchun belgilangan huquqqa xilof, aybli harakat yoki harakatsizlik" [3], deya izoh beradi. Huquqshunos olim L.V. Xvan esa ushbu tushunchani quyidagicha ta'riflaydi: "Soliq huquqbuzarligi huquqqa xilof, aybli qilmish (harakat yoki harakatsizlik) hisoblanib, qonunchilik normalarini bajarmaganlik yoki lozim darajada

bajarmaganlikda ifodalanadi hamda buning uchun turli huquq sohalari qonunchilik aktlari bilan yuridik javobgarlik nazarda tutilgan” [4].

E.T. Hojiyev esa mazkur tushunchani javobgarlik nazarda tutilgan hamda soliq qonunchiligi bilan tartibga solinadigan va qo'riqlanadigan munosabatlarga tajovuz qiluvchi huquqqa xilof, aybli (qasddan yoki ehtiyotsizlikdan) sodir etilgan qilmish deb hisoblaydi.

Umuman, soliqqa oid huquqbuzarlik tushunchasiga yuqoridagi olimlar tomonidan berilgan ta'riflarni tahlil qilish natijasida quyidagi xulosaga keldik. Jumladan, mazkur tushunchaga ta'rif berishda A.V. Demin, R.T. Berdiyarov va Z.N. Qurbonovlar birmuncha to'g'ri yondashgan. Ammo L.B. Xvaning ta'rifidagi “soliq huquqbuzarligi uchun turli huquq sohalari qonunchilik aktlari bilan javobgarlik nazarda tutilgan” degan fikr soliqqa oid huquqbuzarlik tushunchasini boshqa huquq sohalaridagi huquqbuzarliklar, shuningdek, soliqqa oid jinoyatlar tushunchasidan farqlashni murakkablashtiradi. E.T. Hojiyev tomonidan berilgan ta'rifda esa mazkur tushunchaning barcha yuridik xususiyatlari ifodalangan. Bu esa soliqqa oid huquqbuzarlikning mazmun-mohiyatini to'g'ri talqin qilishda ijobiy samara beradi, deb hisoblaymiz.

Biz esa yuqoridagilardan kelib chiqib hamda huquqshunos olimlarning fikrlarini tahlil qilish natijasida soliqqa oid huquqbuzarlik tushunchasining quyidagi belgilarini keltirib o'tishimiz mumkin:

- soliq qonunchiligi normalari talablari buzilganligi uchun faktik asos;
- qilmishning huquqqa xilofligi;
- qilmishning harakat yoki harakatsizlikda ifodalanishi;
- qilmishni sodir etgan shaxsning qasd yoki ehtiyotsizlik shaklidagi aybining mavjudligi;
- sodir etilgan qilmish uchun davlat va uning vakolatli organlari yoki mansabdor shaxslari tomonidan davlat majburlov choralarining qo'llanilishi va boshqalar.

Shunga muvofiq, mazkur tushunchaga quyidagicha ta'rif berishni lozim topdik, ya'ni soliqqa oid huquqbuzarlik – bu soliq munosabatlari ishtirokchilarining soliq to'g'risidagi qonun hujjatlarini buzishi oqibatida moliyaviy sanksiyalar nazarda tutilgan, qasd yoki ehtiyotsizlik natijasida sodir etiluvchi aybli, huquqqa xilof qilmish (harakat yoki harakatsizlik)dir.

Bir qator MDH davlatlari soliq qonunchiligini tahlil qilganda, ularning amaldagi qonunchiligida soliqqa oid huquqbuzarliklar tushunchasiga berilgan ta'riflarda soliq agentlarining javobgarligi ham nazarda tutiladi. Masalan, Rossiya Federatsiyasi Soliq kodeksida bu tushuncha quyidagicha ifodalangan: Soliq to'lovchilar, soliq agentlari va boshqa shaxslarning mazkur kodeksda javobgarlik belgilangan aybli, huquqqa xilof (soliqlar va yig'implar to'g'risidagi qonunchilikni buzish) qilmishi (harakat yoki harakatsizlik) soliqqa oid huquqbuzarlikdir [5].

O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksining 210-moddasida soliq to'lovchi, soliq agenti yoki boshqa shaxsning soliq kodeksida javobgarlik belgilangan g'ayriqonuniy aybli qilmishi (harakati yoki harakatsizligi) soliqqa oid huquqbuzarlik deb e'tirof etiladi.



Soliqqa oid huquqbuzarliklar haqida soʻz ketar ekan, avvalo, bunda uning yuridik xususiyatlariga ham eʼtibor qaratishimiz lozim. Yu.A. Kroxina soliqa oid huquqbuzarliklarning quyidagi yuridik xususiyatlarini koʻrsatib oʻtadi [2]:

- huquqqa xiloflik;
- aybning mavjudligi;
- qilmishning jazoga sazovorligi singari.

Oʻzbekiston Respublikasi Soliq kodeksi talablarida esa soliqa oid huquqbuzarlikning quyidagi zarur xususiyatlari keltirilgan:

- qilmishning gʻayriqonuniyligi;
- aybning mavjudligi;
- javobgarlikning muqarrarligi.

Taʼkidlash joizki, soliqa oid huquqbuzarlik sodir etilganligi uchun javobgarlikni belgilashda uning yuridik tarkibini aniqlash muhim masaladir. Huquqbuzarlikning yuridik tarkibi tushunchasiga taʼrif berishdan oldin tarkibning oʻzi nimani anglatishiga eʼtibor qaratishimiz lozim. Oʻzbek tilining izohli lugʻatida u maʼlum bir butunlikni tashkil qiluvchi qismlar [7], deya izohlangan. Huquqshunoslikda mazkur tushunchaga – huquq bilan oʻrnatilgan va qilmishni huquqbuzarlik sifatida xarakterlovchi xususiyatlar yigʻindisidir, deb taʼrif berilgan. Shunday qilib, huquqbuzarlikning tarkibi – bu uning nimalardan tashkil topganligini koʻrsatadigan jamlanma tushuncha, uning qismlari yigʻindisidir [8]. Bunda huquqbuzarlikning yuridik xususiyati va yuridik tarkibi tushunchalarini farqlash lozim. Mazkur tushunchalar ikki xil tushuncha boʻlib, yaʼni tarkib – bu qilmishni huquqbuzarlik sifatida eʼtirof etsa, yuridik xususiyatlar – huquqbuzarlikning mazmunini ochib beradi.

Huquq nazariyasiga muvofiq, har qanday huquqbuzarlik oʻzining muayyan tarkibiga ega boʻlib, oʻziga huquqbuzarlikning obyekt, subyekt, obyektiv hamda subyektiv tomonlarini qamrab olgani holda, soliqa oid huquqbuzarliklarning tarkibi quyidagilardan tarkib topadi:

Huquqbuzarlik obyekt – bu har qanday huquqiy normalar bilan tartibga solinadigan ijtimoiy munosabatlardir. Shunga koʻra, biz soliqa oid huquqbuzarlikning obyekt sifatida soliq toʻgʻrisidagi qonun hujjatlari bilan tartibga solinadigan va muhofaza qilinadigan ijtimoiy munosabatlarni eʼtirof etamiz.

Huquqbuzarlikning obyektiv tomoni – huquqqa xilof qilmishning oʻzi boʻlib, uning natijasida kelib chiqqan haqiqiy zararli oqibat va qilmish bilan natija oʻrtasidagi sababiy bogʻlanishdir [8, 45-b.]. Huquqshunos olim E. Hojiyev esa soliqa oid huquqbuzarlikning obyektiv tomonini ikki xil xususiyat bilan ifodalagan: majburiy va fakultativ. Majburiy xususiyatlarga huquqqa xilof qilmish, huquqqa xilof qilmishdan kelib chiqadigan oqibat hamda huquqqa xilof qilmish bilan oqibat oʻrtasidagi sababiy bogʻlanish; fakultativ xususiyatlarga esa bir necha soliq huquqbuzarligini sodir etish, takroran soliq huquqbuzarligini sodir etish, soliq huquqbuzarligini sodir etish vaqti kiradi [2]. Bizningcha, yuqoridagi fikrlardan kelib chiqib, soliqa oid huquqbuzarlikning obyektiv tomoni mazmunini shaxsning huquqqa zid harakati yoki harakatsizligi, qilmishning salbiy oqibatlari hamda huquqbuzar xulq-atvori bilan yuzaga kelgan zarar oʻrtasidagi sababiy bogʻlanish, shuningdek, huquqbuzarlik sodir

etilgan vaziyat, vaqt, joy kabilardan iborat bo'lgan qilmish tashkil etadi, deya e'tirof etamiz.

Huquqbuzarlik subyekti – bu har qanday huquqbuzarlikni sodir etgan muomala layoqatiga ega bo'lgan shaxsdir [8]. Shunga ko'ra, soliqqa oid huquqbuzarlikning subyekti – soliqqa oid huquqbuzarlikni sodir etgan va javobgarlikka tortiluvchi, muomala layoqatiga ega bo'lgan shaxs hisoblanadi. Bir qator huquqshunos olimlar soliq huquqbuzarligining subyekti sifatida jismoniy va yuridik shaxslarni ko'rsatib o'tadi. Mamlakatimiz soliq qonunchiligida ham soliqqa oid huquqbuzarlik subyektlari sifatida jismoniy va yuridik shaxslar e'tirof etiladi.

Xususan, O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksining 19-moddasiga ko'ra, soliq to'lovchilar, soliq agentlari va vakolatli organlar soliq munosabatlarining subyektlaridir.

Ular huquqbuzarlik subyekti sifatida o'ziga yuklatilgan soliq majburiyatlarini bajarmagan hamda amaldagi soliq qonunchiligiga zid xatti-harakatlarni sodir etganligida namoyon bo'ladi.

Bayon etilganlarga ko'ra, soliqqa oid huquqbuzarlikning subyekti – bu soliqqa oid huquqbuzarlikni sodir etgan va javobgarlikka tortiluvchi muayyan yoshga to'lgan, aqli raso shaxs hisoblanadi.

Huquqbuzarlikning subyektiv tomoni – har qanday huquqbuzarlikda aybning mavjudligi, ya'ni huquqbuzarning o'z qilmishi va uning natijalariga nisbatan qasd yoki ehtiyotsizlik shaklidagi munosabatidir [2]. Shunga muvofiq, soliqqa oid huquqbuzarlikning subyektiv tomoni ham sodir etilgan soliqqa oid huquqbuzarlikda aybning mavjudligi bo'lib, u huquqbuzarning o'z qilmishi va uning natijasiga nisbatan qasd yoki ehtiyotsizlik shaklidagi munosabatida namoyon bo'ladi.

Umuman olganda, soliqqa oid huquqbuzarlikni sodir etgan shaxsning aybini aniqlashda qonun hujjatlaridagi barcha holatlar e'tiborga olinishi zarur. Shaxsning soliqqa oid huquqbuzarligi uchun javobgarlik masalasi ko'rib chiqilayotganda esa quyidagilarga e'tibor qaratishni lozim deb hisoblaymiz:

birinchidan, soliqqa oid huquqbuzarlik tarkibining mavjudligi;

ikkinchidan, huquqbuzarlik tarkibi mavjud bo'lmagan holda, soliqqa oid huquqbuzarlik uchun javobgarlikdan ozod qilish;

uchinchidan, soliqqa oid huquqbuzarlik sodir etganlikdagi aybi va uni javobgarlikka tortishni istisno qiladigan holatlarning mavjudligi;

to'rtinchidan, soliqqa oid huquqbuzarlik uchun javobgarlikni yengillashtiruvchi va og'irlashtiruvchi holatlar va hokazo.

Amaldagi Soliq kodeksida mazkur holatlar o'z aksini topgan.

Muxtasar qilib aytadigan bo'lsak, soliq huquqbuzarligini sodir etgan shaxsning aybini aniqlashda qonun hujjatlarida belgilangan barcha holatlarning e'tiborga olinishi javobgarlikning yanada adolatli bo'lishini ta'minlaydi. Ammo amaldagi soliq qonunchiligida aybni aniqlash xususiyatlari, jumladan, uning shakllari xususida norma mavjud emas. Ya'ni qilmish huquqbuzarlik deb e'tirof etilishi uchun aybli bo'lishi lozim. Ayb esa, o'z navbatida, qasd va ehtiyotsizlik kabi shakllardan iborat bo'ladi. Huquqbuzarlik subyekti qilmishining ayblilik masalasini baholashda bu asosiy



vositadir. Shundan kelib chiqib, mazkur kodeksda qilmishning qasd yoki ehtiyotsizlik natijasida sodir etilishini belgilovchi normani nazarda tutish lozim deb hisoblaymiz. Shundagina soliqqa oid huquqbuzarlik uchun javobgarlik chorasi yanada adolatli tarzda qo'llanilgan bo'lar edi. Zero, adolatlilik tamoyili qonunchiligimizning bosh mezonidir.

REFERENCES

1. Jo'rayev A.S., Ortiqov N.A. Soliq huquqi asoslari [Fundamentals of tax law]. Tashkent, Ilm ziyo, 2012, p. 121.
2. Hojiyev E.T. Soliq qonunchiligini buzganlik uchun yuridik javobgarlik [Legal liability for violation of tax legislation]. Tashkent, 2006, pp. 53, 64.
3. Demin A.V. Nalogovoye pravo Rossii [Russian tax law]. Krasnoyarsk, 2006, p. 267.
4. Xvan L.B. Soliq huquqi [Tax law]. Tashkent, Konsauditinform, 2001, p. 118.
5. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii [Tax Code of the Russian Federation]. Art. 106.
6. Krokhina Yu.A. Nalogovoye pravo [Tax law]. 6th ed., revised. Moscow, Yurayt Publishing House, 2013, 495 p.
7. O'zbek tilining izohli lug'ati [An explanatory dictionary of the Uzbek language]. Ed. A. Madvaliyev. Tashkent, National Encyclopedia of Uzbekistan, 2007, vol. 3, p. 683.
8. Amirov Z. Huquqbuzarlik tarkibi obyektiv tomoni masalalari [Matters of the object and the objective side of the composition of the offense]. *Bulletin of the Supreme Economic Court*, 2009, no. 7, pp. 44–45.

KRIMINOLOGIYA VA JINOIY ODIL SUDLOV

ILMIY-AMALIY JURNAL

2-3 / 2022

MUASSIS: TOSHKENT DAVLAT YURIDIK UNIVERSITETI

BOSH MUHARRIR:

Q. Abdurasulova

Toshkent davlat yuridik universiteti "Jinoyat huquqi, kriminologiya va korrupsiyaga qarshi kurashish" kafedrası professori, yuridik fanlar doktori

BOSH MUHARRIR:

Y. Kolenko

O'zbekiston Respublikasi Bosh prokuraturasi Akademiyasi boshlig'i

BOSH MUHARRIR O'RINBOSARI

N. Salayev

Toshkent davlat yuridik universiteti Jinoyat huquqi, kriminologiya va korrupsiyaga qarshi kurashish kafedrası professori, yuridik fanlar doktori.

Mas'ul muharrir: K. Hakimov

Muharrirlar: Y. Yarmolik, Sh. Yusupova, F. Muhammadiyeva

Musahhih: M. Patillayeva

Texnik muharrirlar: U. Sapayev, D. Rajapov

Tahririyat manzili:

100047. Toshkent shahar, Sayilgoh ko'chasi, 35.

Tel.: (0371) 233-66-36, 233-41-09.

Faks: (0371) 233-37-48.

Web-sayt: www.tsul.uz

E-mail: lawjournal@tsul.uz

Obuna indeksi: 1386.

Jurnal 2022-yil 27-sentabrda tipografiyaga topshirildi.

Qog'oz bichimi: A4.

Shartli b.t. 11,39. Adadi: 100. Buyurtma: № .

TDYU tipografiyasida chop etildi.

ISSN 2181-2179

© Toshkent davlat yuridik universiteti