

СОЛИҚ ЁКИ ЙИҒИМЛАР ТЎЛАШДАН БЎЙИН ТОВЛАШНИНГ КРИМИНАЛИСТИК ТАВСИФИ ТИЗИМИ ЭЛЕМЕНТЛАРИНИНГ ХУСУСИЯТЛАРИ

Марданов Жасурбек Хусниддин Ўғли
Ўзбекистон Республикаси Хуқуқни муҳофаза
қилиш академияси мустақил изланувчиси

Аннотация. Мақолада солиқ ёки йиғимлар тўлашдан бўйин товлашнинг криминалистик тавсифи тизимининг асосий элементлари, хусусан, айбланувчининг шахси, жиноят содир этиш шароити, жойи, вақти, жиноят предмети ва изларнинг шаклланиш механизми ҳар томонлама таҳлил қилинган. Шунингдек, Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодексининг 184-моддасига асосан жиноят субъектлари (раҳбарлар, бош бухгалтерлар ва бошқа масъул шахслар) доираси, уларнинг ёш-жинс хусусиятлари, психологик қиёфаси ҳамда содир этилган жиноятларнинг изларини ҳужжатларда акс этиш қонуниятлари илмий-амалий жиҳатдан ёритиб берилган.

Калит сўзлар. Солиқларни тўлашдан бўйин товлаш, криминалистик тавсиф, айбланувчи, жиноят субъекти, жиноят содир этиш жойи ва вақти, жиноят предмети, ҳужжатларни сохталаштириш.

Маълумки, солиқ ва йиғимларни тўлашдан бўйин товлаш криминалистик тавсифининг юқори информатив элементларидан бири бу мазкур қилмиш субъектининг шахсидир¹. Чунки солиқ тўловчининг шахси томонидан солиқ соҳасидаги жиноятларни содир этиш ва яширишнинг муайян усуллари келтириб чиқарилади; унинг ҳуқуққа хилоф қасдининг

¹ Дагель П.С. Учение о личности преступника в советском уголовном праве. Владивосток, 1970; Глазырин Ф.В. Изучение личности обвиняемого и тактика следственных действий. Свердловск, 1973.

йўналиши билан ҳуқуққа хилоф ҳодисанинг тегишли изи манзараси белгиланади².

Қуйида биз ташкилотлар томонидан солиқ ёки йиғимлардан бўйин товлашни таҳлил қиламиз. Солиқлар ва йиғимларни тўламаганлик учун жавобгарлик умуман олганда ташкилотга юклатилган. Бироқ, амалдаги жиноят қонунчилиги концепциясига кўра, жиноят қонунчилигида белгиланган ёшга етган, ақли расо, жисмоний шахс жиноий жавобгарликка тортилади. Ташкилот юридик шахс сифатида жиноят субъекти бўла олмаслиги сабабли, субъект ушбу ташкилот номидан иш юритадиган, ушбу ташкилотнинг ҳуқуқ ва мажбуриятларига эга бўлган шахс бўлиши мумкин³.

Бугунги кунда махсус илмий нашрлар саҳифаларида фаол муҳокама қилинаётган юридик шахсларнинг жиноий жавобгарлигини жорий этишнинг мақсадга мувофиқлиги масаласига тўхталиб, муаллиф бу фикрга қаршилигини билдиради. Биринчидан, юридик шахснинг судланиши ва айбдор деб топилиши ушбу ташкилотнинг барча ходимларининг, шу жумладан солиқ жиноятларини содир этишда иштирок этмаган ходимларнинг ишчанлик обрўсига салбий таъсир қилади, бу уларнинг бошқа ташкилотларда кейинги ишга жойлашувини мураккаблаштиради. Бу, айниқса, ушбу ташкилотда бошқарув функцияларини амалга оширадиган юқори малакали ходимларга тегишли. Иккинчидан, юридик шахсни ташкил этиш, тугатиш ва қайта ташкил этиш кўп жиҳатдан унинг раҳбарлари ва (ёки) муассисларининг иродасига боғлиқ. Шунга кўра, ушбу таклиф амалга оширилган тақдирда, айбдорларнинг ҳуқуққа хилоф қасдига мувофиқ

² Белозерова И.И. Личность преступника и ее криминалистический аспект // Следователь. 1998. № 4. - С. 50-51.

³ Александров И.З. Теоретические и практические проблемы расследования налоговых преступлений. Автореферат дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2003. - С. 24-25.

“судланган” юридик шахс тугатилиши ёки қайта ташкил этилиши мумкин. Расмий жихатдан, янги ташкил этилган ташкилот ўз ворисининг судланганлигидан озод бўлиши мумкин. Ушбу ва бошқа ўзаро боғлиқ сабабларга кўра, айбдор шахслар субъектларини юридик шахснинг жиноий жавобгарлигини ўрнатиш орқали кенгайтириш муаммонинг ечими эмас, балки, аксинча, бир қатор янги, шу жумладан, айбдор шахсларнинг иқтисодий йўналишдаги серияли жиноятларини содир этишга қаратилган қасдини аниқлаш ва очиш билан боғлиқ муаммоларни келтириб чиқариши мумкин. Замонавий шароитда шуни таъкидлаш керакки, бир кунлик фирмалар деб аталадиган фирмаларни яратиш шундоқ ҳам айбдор шахсларнинг солиқ юкини тўлашдан қочиш мақсадидаги ҳаракатларининг энг кенг тарқалган элементларидан бири ҳисобланади.

Криминалистик тавсифнинг элементи сифатида ушбу субъектнинг криминалистик аҳамиятли сифатларини ифодалашда мужассам бўлган солиқ тўловчи шахсини ўрганишнинг криминалистик жихати айбдорларнинг демографик, ижтимоий, психологик, касбий таркибий қисмларига мурожаат қилишни назарда тутди. Ушбу элементларни ҳар томонлама ўрганиш, ғараз-зўрлик йўналишидаги жиноятларга кўпроқ хос бўлган эҳтимолий гумон қилинувчиларнинг доирасини чеклашдан ҳам кўра, бу шахслар билан психологик алоқа ўрнатиш, инсофсиз солиқ тўловчиларнинг қилмишга тайёргарлик кўриш, содир этиш ва яшириш, солиқ жиноятининг типик изларини жойлаштириш бўйича ҳаракатлари манзарасини аниқлаш учун ҳам зарурдир⁴.

⁴ Ferrer-i-Carbonell, A., & Gërxxhani, K. (2016). Tax Evasion and Well-being: A Study of the Social and Institutional Context in Central and Eastern Europe. *European Journal of Political Economy*, 45, 149-159.
SJIF: 5.051

Шундай қилиб, Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодексининг 184-моддасида назарда тутилган жиноятларнинг субъектлари доираси бухгалтерия ҳисоби, ҳисобот тақдим этиш ва солиқ тўлаш масъулияти юкланган шахслар билан белгиланади. Айбдор шахсларнинг бундай типик тоифалари бўлиб, биринчи навбатда, қуйидагилар ҳисобланади:

- раҳбарлар;
- раҳбар ўринбосарлари;
- ташкилотларнинг бош (катта) бухгалтерлари;
- ташкилот бошқарув органи томонидан солиқ органларига тақдим этиладиган ҳисобот ҳужжатларини имзолаш, солиқлар ва йиғимларнинг тўлиқ ва ўз вақтида тўланишини таъминлаш каби ҳаракатларни амалга ошириш учун махсус ваколат берилган бошқа шахслар;
- бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини амалга ошириш билан ҳам боғлиқ бўлган бошқарув ваколатларини ҳақиқатда бажарадиган ва ушбу ташкилотни солиқ ва йиғимларни тўлашдан бўйин товлаши учун ушбу ҳужжатларга атайлаб ёлғон маълумотларни киритган бошқа шахслар.

Бошқарув ваколатларини ҳақиқатда бажарадиган бошқа шахсларга, шунингдек расмий бошқарувчи деб аталадиган шахсларга келсак, яқин вақтгача бу масала илмий адабиётларда мунозарали деган олинган⁵. Бу, шунингдек, ушбу шахсларни жиноий жавобгарликка тортишнинг зиддиятли амалиётига олиб келди.

Айни пайтда Ўзбекистон Республикаси Олий судининг Пленуми 31.05.2013 йилдаги «Солиқлар ва йиғимларни тўлашдан бўйин товланганлик учун жавобгарликка оид қонунчиликнинг судлар томонидан қўлланилиши

⁵ Александров И.В. Теоретические и практические проблемы расследования налоговых преступлений. Автореферат дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2003. - С. 25.
SJIF: 5.051

тўғрисида»ги 8-сонли Қарорининг 10-бандида жиноий жавобгарликка тортилиши мумкин бўлган шахслар доирасини белгилади⁶ - «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».

Бироқ, ҳар қандай ҳолатда, расмий (яъни фақат ҳужжатда) ёки аксинча, маълум бир шахс томонидан бошқарув ваколатларини амалда амалга ошириш факти тергов ҳаракатлари жамини амалга ошириш билан махсус исботланиши зарур. Ушбу ташкилот билан хизмат ёки фуқаролик-ҳуқуқий муносабатларида бўлган ушбу ташкилот ёки бошқа ташкилотлар ходимларини сўроқ қилиш билан чекланиб қолмасдан, бунда ҳужжатларни, шу жумладан ушбу ташкилотнинг ҳисобварақлари очилган кредит ташкилотларидан олиб қўйишни амалга оширган ҳолда бухгалтерия, ҳуқуқ ўрнатувчи ва бошқа хизмат ҳужжатларни кўздан кечириш ва ўрганиш зарур.

Қонунчилик ҳужжатларига мувофиқ, ташкилот раҳбарига ушбу ташкилот томонидан амалга оширишга ваколатли бўлган барча фаолиятни лозим даражада амалга ошириш, шунингдек ташкилотларда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, хўжалик операцияларини бажаришда қонунчилик

⁶ Постановление Пленума Верховного суда Республики Узбекистан «О применении судами законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов» от 31 мая 2013 года №08 // <https://lex.uz/ru/docs/2212245>.

хужжатларига риоя қилиш учун жавобгарлик юкланган. Шундай қилиб, ташкилот раҳбари иш ҳажмига қараб қуйидагиларни бажариши мумкин:

- бухгалтерия ҳисоби хизмати раҳбари раҳбарлиги остида бухгалтерия ҳисоби хизматини яратиш ёки шартнома асосида ишлайдиган бухгалтер хизматларидан фойдаланиш;
- ихтисослашган ташкилотга шартнома асосида бухгалтерия ҳисоби юритишни топшириш (аудиторлик ташкилотлари, солиқ маслаҳатчилари ташкилотлари ва уставларида бухгалтерия хизматларини кўрсатишни назарда тутадиган бошқа ташкилотлар);
- бухгалтерия ҳисобини мустақил равишда юритиш⁷.

Ушбу ташкилотда бухгалтерия ҳисобини олиб боровчи шахсни ёки шахсларни аниқлаш тергов учун, ҳеч бўлмаганда тил бириктириш белгиларини, шунингдек ушбу жинойтнинг гуруҳ бўлиб ёки уюшган ҳолда содир этилиш хусусиятини аниқлаш жиҳатидан энг муҳим ҳолатлардан бири бўлиб ҳисобланади.

Бош бухгалтер тўғридан-тўғри ташкилот раҳбарига бўйсунди ва ҳисоб сиёсатини шакллантириш, бухгалтерия ҳисобини юритиш, тўлиқ ва ишончли бухгалтерия ҳисоботларини ўз вақтида тақдим этиш учун жавобгардир.

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуннинг 13-моддасига биноан, «пул, товар-моддий бойликларни ва бошқа бойликларни қабул қилиш ҳамда бериш учун асос бўлиб хизмат қиладиган ҳужжатлар, кредит ва ҳисоб-китоб мажбуриятлари, шунингдек молиявий ва бошқа ҳисоботлар бухгалтерия ҳисоби субъектининг раҳбари томонидан ёки у белгилайдиган шахслар томонидан имзоланади. Бухгалтерия ҳисоби субъектининг раҳбари имзолаш

⁷ Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» (новая редакция) от 13 апреля 2016 года, №ЗРУ-404 // Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2016 г., № 15, ст. 142.

хуқуқига эга бўлган шахсларнинг иккита рўйхатини тасдиқлайди. Биринчи рўйхатга бухгалтерия ҳисоби субъектида раҳбарлик вазифаларини амалга оширувчи шахслар, иккинчисига эса, бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бошқариш вазифаларини амалга оширувчи шахслар киради. Агар бухгалтерия ҳисоби субъекти раҳбари бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бошқариш вазифаларини ўз зиммасига олган бўлса, у ҳолда ҳар иккала рўйхатда ҳам ўзини кўрсатади». Шу билан бирга, юқорида кўрсатилган шахсларнинг имзоси мавжуд бўлмаган ҳужжатлар ҳақиқий эмас деб ҳисобланади.

Эмпирик умумлаштириш натижалари шуни кўрсатадики⁸, Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодексининг 184-моддасида назарда тутилган жиноятлар ва солиқ ва (ёки) тўловлари тўлашдан бўйин товлаш билан боғлиқ бошқа жиноятлар субъектларининг типик жиноий фаол ёши 25-62 ёш оралиғи ҳисобланади. Улар орасида ушбу турдаги солиқ жиноятларини содир этган шахсларнинг энг кенг тарқалган ўртача ёши 43-50 ёшни (53,86%) ташкил этади. Жиноят содир этилган пайтда 35 ёшдан кичик бўлган шахслар нисбатан кичик кўрсаткич -15,38% ни ташкил этди. 51 ёшдан ошган шахслар 25,57% билан ушбу тоифадаги жиноятларни содир этишда айбли бўлишган, бу ҳам бизнингча жуда ҳам юқори кўрсаткичдир. Ушбу турдаги тадқиқотлар баъзи мамлакатларда ҳам ўтказилган бўлиб, унинг натижалари билан муаллиф бирдамдир⁹.

⁸ Изучение открытых данных с официальных сайтов Верховного суда Республики Узбекистан, Государственного комитета Республики Узбекистан по статистике, а также судебных актов на сайте <https://public.sud.uz/>

⁹ Например, работа Тимофеева А.М. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты (по материалам УРФО). Автореферат дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2011.

Шу билан бирга, жиноятчиларнинг аксарияти ўрта ёшга тегишли эканлиги аниқ. Психология нуқтаи назаридан, бу ёш оралиғи кўпинча ўрта ёшдаги инқироз деб аталади, бу кадриятларни яна бир қайта баҳолаш, мартаба ўсиши ва моддий жиҳатдан таъминланганлик нуқтаи назаридан эришилган натижаларни қайта кўриб чиқиш, юқори даражадаги қулайлик зарурати билан боғлиқ. Босиб ўтган ҳаёт йўлини таҳлил қилиш ва ҳар доим ҳам унинг натижаларидан қониқмаслик, шунингдек, пенсияга чиқиш билан уйғунлашган аста-секин яқинлашиб келаётган кекса ёш ҳақида ташвишланиш, ғараз хусусиятдаги деструктив йўналишнинг ва паст ҳуқуқий онгнинг даражаси уйғунлигида, бу одамлар кўпинча мавжуд вазиятни етарли даражада қабул қилмайдилар. Бу уларнинг солиқ соҳасида жиноят содир этишига туртки берувчи омил бўлиб ҳисобланади.

Жиноятчиларнинг жинси бўйича нисбатини амалга ошириб, биз қуйидагиларни аниқладик. Гарчи, анъанавий равишда, эркеклар кўпинча жиноий жавобгарликка тортилган бўлса-да, аёлларнинг улуши ҳам анча жиддий. Буни бошқа тадқиқотчиларнинг натижалари ҳам тасдиқлайди. Чет эл фуқаролари меҳнатидан фойдаланувчи тижорат ташкилотлари томонидан солиқ тўлашдан бўйин товлаш билан боғлиқ жиноятларни тергов қилиш хусусиятларини тадқиқ қилган А.Ю. Быстров маълумотларига кўра, эркеклар мазкур қилмишлар учун 72.3%, аёллар – 27.7% ҳолатларда жиноий жавобгарликка тортилган.

Фикримизча, бу рақамлар айбдор шахсларнинг жинс белгиси бўйича типик тоифаларининг нисбати ҳақидаги умумий тенденцияни тасдиқлайди. Кўрсаткичлардаги кичик тафовутлар, бизнингча, эмпирик манбалар

танловининг тасодифий табиати, шунингдек амалий фаолиятнинг турли минтақавий хусусиятлари билан белгиланади.

Кўп ҳолларда жавобгарликка тортилган аёллар бош бухгалтер лавозимларини эгаллашган ва бу тушунарли. Бироқ, шуни таъкидлаш керакки, ушбу тоифадаги жиноятларда айбланаётган аёлларнинг мақоми бухгалтерия билан чекланмаган. Айбланувчи аёллар орасида корхоналар директорлари, МЧЖ ва бошқа тижорат ва нотижорат ташкилотлари директорлари ҳам бор эди. Бу иқтисодий жиноятчилик феминизациясининг давом этаётган тенденциясидан далолат беради ва бу аёлларнинг ижтимоий фаоллиги ошишининг ўзига хос намоён бўлишидир.

Айбланувчи аёллар анча қисмининг тартибга солинмаган оилавий ҳаёти каби ҳодиса ҳам ушбу тенденция билан ўзаро боғлиқдир. Шундай қилиб, уларнинг қарийб ярми расман никоҳда бўлмаган, турмушга чиқмаган, ажрашган ёки бева қолган, кўпинча қарамоғидаги вояга етмаган болалари бўлган. Бошқа тадқиқотчиларнинг фикрига кўра, ушбу жиноят белгилари билан жиноий жавобгарликка тортилган турмуш қурган эркаклар сони 82% ни, аёлларда эса 18% ни ташкил этган¹⁰. Шубҳасиз, номувофиқликлар эмпирик материал танловининг тасодифий табиатидан келиб чиқади. Бироқ, ҳар қандай ҳолатда ҳам, бу омил, яъни солиқ соҳасидаги жиноятлар субъектлари бўлган аёллар кўпчилигининг оилавий ҳаёти уларнинг жиноий фаоллигини рағбатлантиради.

Ушбу қилмишларни содир этаётган жиноий гуруҳлар учун, қоида тариқасида, ушбу ташкилот ходимлари ҳисобланувчи иштирокчиларининг кам сонли эканлиги ҳосдир. Масалан, директор (бош директор) ва бош

¹⁰ Тимофеев А.М. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты (по материалам УРФО). Автореферат дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2011. SJIF: 5.051

бухгалтер, директор ва тижорат директорининг ўринбосари ва бошқалар ўртасидаги жинойй ҳамкорлик натижасида шаклланган жинойй тандем, кенг тарқалди. Ушбу субъектлар жинойй ҳамкорлигининг узоққа чўзилганлик хусусияти, улар ўртасида ўзаро ишончли ва махфий муносабатлар мавжудлиги шароитида, солиқ ва йиғимларни жинойй равишда тўлашдан бўйин товлашни содир этиш ва яшириш усуллариининг турли схемаларини амалга ошириш имкониятини долзарблаштиради. Аввало, ушбу шахслар учун корхона ёки ташкилотнинг ишлаб чиқариш ва молиявий-хўжалик фаолиятини тавсифловчи бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот ҳужжатларида атайлаб ёлғон маълумотларни тақдим этиш билан боғлиқ деярли ҳар қандай ҳаракатларни содир этишни имкони бор.

Ушбу шахслар, кўпинча мутахассислик йўналиши бўйича, шу жумладан иқтисодий ва юридик олий маълумотга эга, бошқарув ваколатларини амалга ошириш билан ҳам боғлиқ хизмат фаолиятда маълум тажрибага эга. Ушбу шахсларнинг ваколатига қўйиладиган бир қатор малака талаблари уларнинг мансаб йўриқномаси билан олдиндан белгиланган ва уларни ишга қабул қилишда, шунингдек улар лавозимга кўтариладиганда ҳисобга олинган. Терговчи томонидан ушбу ҳолатнинг мансаб йўриқномаси, меҳнат шартномаси шартлари билан таниши йўли орқали олдиндан аниқлаштирилиши, ушбу шахслар томонидан терговни уларнинг беҳабар эканлигига, солиқлар ёки йиғимларни тўлашдан бош тортиш мақсадида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот маълумотларини бузиб кўрсатиш билан боғлиқ қасдлари йўқлигига ишонтиришга бўлган уринишларининг муваффақиятсизликка учрашини белгилайди. Олий маълумот даражасининг бошқарув ваколатларини амалга ошириш тажрибаси билан уйғунликда

мавжуд бўлиши, солиққа тортиш соҳасидаги жиноятлар ушбу тоифадаги айбдорлари хусусиятларини солиқ тўловчи-жисмоний шахсларга нисбатан бўлган фарқини кўрсатади.

Ташкилотда қабул қилинган ҳисоб сиёсати билан амалга ошириладиган ташкилот раҳбари ва унинг бош бухгалтери ўртасида мажбуриятларни тақсимлаш ҳар доим ҳам турли хил хўжалик юритувчи субъектлар учун бир хил эмаслигини ҳисобга олган ҳолда, терговчи ушбу маълумотни тегишли ташкилотнинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқда алоҳида белгилаб ўтиши муҳимдир. Жиноят субъектлари учун ҳуқуқ ўрнатувчи хусусиятга эга бўлган ушбу локал ҳужжатнинг қонунга мувофиқ аниқланиши ва олиб қўйилиши, шунингдек уни ўрганиш ушбу шахсларни сўроқ қилишдан олдин амалга оширилиши лозим¹¹.

Иқтисодиёт ва ҳуқуқ масалалари бўйича ваколатлилик, бир томондан, солиқ жинояти субъектларининг терговчининг ихтиёрида бўлган ва уларга жиноят ишида далил сифатида тақдим этилган исботлаш базасининг ҳолатини баҳолаш қобилиятини белгилаб беради. Бошқа томондан, худди шу сифатлар терговни солиқлар ва (ёки) йиғимлардан бўйин товлаш қасди йўқлигига ишонтиришга уринишни амалга ошириш истагини белгилайди. Ушбу шахсларнинг солиқ соҳасида узокқа чўзилган ва кўп эпизодли жиноятларни бошқа хизмат ва иқтисодий йўналишдаги жиноятлар билан биргаликда содир этишга психологик тайёрлиги уларнинг жиноят белгиларини яшириш бўйича ҳаракатлари билан чекланмайди. Улар мақсадининг якуний натижага қаратилиши ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари олдида уларнинг таъсиридан холи бўлишликни таъминлаш

¹¹ Internal Revenue Service. (2018). Internal Revenue Service Data Book (Publication 55B). Washington, DC: Internal Revenue Service.

интилишида ҳам намоён бўлади, бу назорат-тафтиш функцияларига эга бўлган органлар ва бўлинмаларнинг мансабдор шахслари билан норасмий муносабатларни ўрнатиш ва сақлашга бўлган уринишларда намоён бўлади.

Юридик шахсларнинг ходимларига нисбатан солиққа тортиш соҳасида жиноят содир этиш мотивларини таҳлил қилган ҳолда, ғараз мотивларнинг кенг тарқалганлигини таъкидлаш лозим.

Бироқ, бу мотивация билан айюдорларнинг фаолияти чекланмайди. Қуйидагилар каби муқобил мотивлар ҳам тарқалган:

- солиқ қонунчилиги билан белгиланган тартибни бузган ҳолда бошқа шахсларнинг манфаатларини таъминлаш истаги;
- ташкилот ходимларида саводли ва ваколатли раҳбар сифатида ижобий таассурот қолдириш истаги.

Шундай қилиб, юқорида таҳлил қилинган солиққа тортиш соҳасидаги жиноят содир этувчи шахсларга хос бўлган демографик, ижтимоий-психологик ва хизмат сифатлари ва жамланганида Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодексининг 184-моддасида назарда тутилган жиноятлар субъектларининг криминалистик жиҳатдан аҳамиятли белгиларини шакллантирувчи сифатлар мажмуи терговни оптимал тарзда ташкиллаштириш, жиноят иши бўйича ишончли исботлаш маълумотларини олишга қаратилган сўроқ қилиш ва бошқа тергов ҳаракатларини ўтказиш бўйича усул ва тавсияларни оқилона ва тактик жиҳатдан самарали танлаш учун зарурий кўмак ва тактик-криминалистик потенциал бўлиб ҳисобланади.

Жиноят содир этиш шароити. Илмий адабиётларда ҳақли равишда кўрсатиладиган, молиявий-хўжалик фаолиятининг бир қисми сифатида солиқ жиноятини содир этиш шароитининг криминалистик таҳлили етарлича кенг

доирадаги ҳодиса ва ҳолатларни қамраб олиб, молиявий-хўжалик фаолиятининг элементлари сифатида солиққа тортишнинг мазмуни ва механизмини; молиявий-иқтисодий фаолиятнинг муайян соҳаси, минтақа, умуман мамлакатдаги ижтимоий-иқтисодий ва солиқ ҳолатининг таҳлилини; умуман солиқ соҳасидаги ва хўжалик фаолиятнинг айрим соҳаларида (банк-кредит, суғурта, инвестиция) муносабатларни ҳуқуқий тартибга солиш таҳлилини, шу жумладан, амалдаги қонунчиликдаги бўшлиқлар ва қарама-қаршилиқлар мавжудлиги ва бошқаларни ўз ичига олади. Муайян ҳуқуқий шароитларда иқтисодиётнинг ва солиққа тортишнинг ҳуқуқий тартибга солиниши ва фаолият юритиш ҳолатини ҳисобга олиш зарур¹². Солиқ ва (ёки) йиғимлар тўлашдан бўйин товлаш билан боғлиқ жиноятларни содир этиш шароитининг ўзига хос хусусиятларини очиб берган ҳолда биз ушбу қилмишни содир этиш жойи ва вақтининг ўзига хос хусусиятларини, шунингдек, ушбу турдаги солиқ жиноятлари содир этилишига сабаб бўладиган бошқа хусусиятларни ҳисобга оламиз.

Ташкилотлардан олинadиган солиқ ва (ёки) йиғимлар тўлашдан бўйин товлаш билан боғлиқ жиноятлар содир этилган жой, қоида тариқасида, ушбу қилмишни содир этишда иштирок этадиган ташкилотлар ходимларининг иш жойи билан мос келади. Бироқ, солиқ жиноятлари содир этиладиган жойни фақат раҳбар, бош бухгалтер ва Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодексининг 184-моддаси бўйича жиноий жавобгарликка тортиладиган бошқа шахсларнинг иш жойи билан боғлаш нотўғри бўлади.

З.Р. Бебия тўғри таъкидлаганидек, ушбу тоифадаги жиноятларнинг типик жойи криминалистик тавсиф элементи сифатида солиқ тўловчи

¹² Александров И.В. Теоретические и практические проблемы расследования налоговых преступлений. Автореферат дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2003. - С. 20.
SJIF: 5.051

ташкilotининг ҳақиқий жойлашувини, унинг алоҳида бўлинмалари ва мулкнинг жойлашувини, унинг тадбиркорлик ва бошқа фаолиятини амалда амалга ошириш жойини назарда тутди¹³.

Дарҳақиқат, айнан маълум бир ташкilotда, қоида тариқасида, солиқ ва (ёки) йиғимларни тўлашдан бўйин товлаш билан боғлиқ барча жиноий жазоланадиган ва уларга ҳамроҳ бўлган ҳаракатлар бошланади ва тугайди. Аниқроқ айтганда, камамайтирилган даромад ёки ошириб кўрсатилган харажатлар тўғрисидаги маълумотларга эга бўлган бирламчи ҳисоб ҳужжатлари расмийлаштирилади. Бошқа ҳолларда, олинган даромадлар бўйича бирламчи ҳисоб ҳужжатлари, аксинча, тузилмайди, бу солиқ миқдорини аниқлаш учун муҳим бўлган даромадларни яшириш ниятлари билан боғлиқ. Қоида тариқасида, солиқ тўловчи ташкilotининг масъул шахслари даромадлар ва харажатлар тўғрисидаги бузиб кўрсатилган маълумотларни бухгалтерия ҳисоби регистрларига киритадилар, шунингдек даромадлар ва харажатлар тўғрисидаги атайлаб бузиб кўрсатилган маълумотларни ўз ичига олган бухгалтерия ҳисоботи ҳужжатлари ва солиқ декларациялари тузилади ва расмийлаштирилади. Натижада, тегишли ташкilot худудида, бузиб кўрсатилган солиқ суммасига эга тўлов топшириқномаси расмийлаштирилади, имзоланади ва банкка юборилади ёки бундай топшириқномаси умуман чиқарилмайди деб тахмин қилинади. Солиқ декларациясини ёки бошқа ҳужжатларни тузиш, лозим даражада тузмаслик ёки тузмаслик ва (ёки) тақдим қилмаслик ҳақидаги масалаларидан ташқари, бизнинг фикримизча, тегишли ташкilotнинг солиқ солинадиган ишлаб чиқариш ёки бошқа фаолиятни амалга ошириш жойлари ҳам ўз ўзидан

¹³ Бебия З.Р. Роль криминалистической характеристики преступления в методике расследования уклонений от уплаты налогов с организаций. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004.- С. 17.

криминалистик аҳамиятли бўлиб ҳисобланади. Солиқ солинадиган бажарилган ишларнинг ёки кўрсатилган хизматларнинг ҳақиқий ҳажми ҳам ушбу ташкилот томонидан солиқ ва (ёки) йиғимларни тўлашдан бўйин товлаш даражасини тўғри аниқлашга имкон беради. Бундан ташқари, сохталаштирилган ҳужжатларни тузиш, эмпирик манбаларни умумлаштириш кўрсатганидек, албатта, солиқ тўловчи ташкилот ҳудудида амалга оширилмайди. Интеллектуал қалбакилаштириш белгиларига эга бўлган ушбу ҳужжатларни тузиш ташкилот раҳбари ёки бош бухгалтерининг яшаш жойида содир бўладиган ҳолатлар даврий равишда учрайди.

Бундан ташқари, З.Р. Бебия ўзининг бошқа ишида, фикримизча, анча катъий тарзда солиқларни тўлашдан бўйин товланган ташкилот рўйхатдан ўтган солиқ инспекциясини солиқ тўлашдан бўйин товлаш жойи сифатида тан олиш имкониятини рад этади. Муаллиф ўз хулосасини қуйидагича тушунтиради: у ерда (яъни, солиқ инспекциясида) ташкилотдан олинадиган солиқларни тўлашдан бўйин товлаш бўйича ҳеч қандай ҳаракатлар содир этилмайди, агар, албатта, солиқ инспекциясида солиқ жиноятини содир этишда ёрдамчилар бўлмаса¹⁴.

Ташкилотларни солиққа тортиш соҳасидаги жиноятларни содир этиш қонуниятларини ўрганувчи бошқа тадқиқотчилар, аксинча, ушбу жиноятларнинг типик жойи сифатида солиқ ва (ёки) йиғимларни тўлашдан бўйин товлашда шахсан айбдор бўлган мансабдор шахснинг иш жойи билан бир қаторда солиқ тўловчининг рўйхатдан ўтган жойини ҳам тан олишади¹⁵.

¹⁴ Бебия З.Р. Обстоятельства, подлежащие исследованию и доказыванию при расследовании уклонений от уплаты налогов с организаций //Вестник криминалистики. Вып. 4 (8). 2003. - С. 71.

¹⁵ Быстров А.Ю. Методика расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов коммерческими организациями, использующими труд иностранных граждан. Автореферат дис. ... канд. юрид. наук. Владивосток, 2006. - С. 12.

Фикримизча, айрим ҳолларда солиқ органи биноти жиной қасди амалга оширишнинг якуний босқичини акс этирувчи ушбу жинойтларни содир этиш жойларидан бири сифатида тан олиниши мумкин. Назаримизда, З.Р. Бебия кўрсатган истиснодан (солиқ органлари ходимлари орасидан ёрдамчиларнинг мавжудлиги) ташқари, айбдор шахс томонидан солиқ ҳисоб-китоблари бўйича бузилган маълумотларни ўз ичига олган солиқ декларациясини шахсан етказиб беришни ҳам эътиборга олиш керак.

Солиқ соҳасидаги жинойтлар белгилари тўғрисида криминалистик аҳамиятга эга маълумотларни ўзида жамлаган асосий жинойт жойи солиқ тўловчи ташкилотдир. Шу билан бирга, ушбу ташкилотнинг номи, ташкилий-ҳуқуқий шакли ва мулкчилик шакли, унинг юридик ва ҳақиқий манзили, ҳудудида тадбиркорлик ва бошқа солиқ солинадиган фаолиятнинг турли босқичлари амалга ошириладиган турли филиаллар, ваколатхоналар ва бошқа алоҳида бўлинмаларнинг дислокацияси манзили криминалистик аҳамият касб этади. Криминалистик аҳамиятга: солиқ тўловчи ташкилот фаолиятининг соҳаси, тури ва структураси, унинг ишлаб чиқариш ва молиявий операцияларининг табиати, турли товар-моддий бойликларнинг жойлашуви эгадир. Бундан ташқари, муайян ҳўжалик юритувчи субъектни ўхшаш иқтисодий фаолият турлари билан шуғулланувчи ва ўз номи билан ўхшаш бўлган юридик шахслар структурасида идентификация қилиб олиш учун индивидуал солиқ рақами, рўйхатдан ўтиш санаси ва жойи, солиқ ҳисобига қўйиш санаси ва жойини аниқлаш муҳим ҳисобланади. Ўз навбатида, ушбу идентификация солиқ тўловчи ташкилотни типлаштириш, уни тегишли даврда муайян турдаги солиқлар ва (ёки) йиғимларни тўлашга

мажбур бўлган, шунингдек қандайдир солиқ имтиёзларига эга бўлган солиқ тўловчиларнинг маълум тоифасига киритиш имконини беради.

Муайян ташкилотлар раҳбарлари (бош бухгалтерлари) томонидан солиққа тортиш соҳасида жиноят содир этиш тўғрисидаги қарор қабул қилишга ҳужжатлар айланиши ҳолати, бухгалтерия ва солиқ ҳисоби ва ҳисоботи, текширувлар (бухгалтерия, солиқ, аудит) сифати, нарх сиёсати, иқтисодий фаолият кўрсаткичлари ва бошқалар каби шароитлар ҳам таъсир қилади.

Ўзбекистон Республикаси Жиноят кодексининг 184-моддасида назарда тутилган жиноят таркибини тузишда қонун чиқарувчи ташкилотлардан олинadиган солиқ ва (ёки) йиғимларни тўлашдан бўйин товлашни содир этишнинг типик вақтини белгилаш учун асос яратди. Бошқа томондан, жиноят содир этилган вақт исботланиши лозим бўлган ҳолатлар рўйхатига киритилган.

Солиқ соҳасидаги жиноятларнинг ўзига хос хусусиятлари криминалистик тавсиф ушбу элементи мазмунига бир қатор хусусиятларни юклайди. Гап шундаки, солиқ жиноятларини содир этиш вақти кўпинча «аниқ белгиланган астрономик белгига эга эмас»¹⁶.

Биринчидан, бу маълум бир солиқ ёки йиғим тури билан боғлиқ бўлиб, улар учун декларация қилиш, ҳисоблаш ва ўтказишнинг маълум бир даври ва тартиби қонунда белгиланади. Иккинчидан, ушбу қилмишлар содир этилиши вақтини тавсифлаш учун солиқ қонунчилигидан олинган атамалар қўлланилади: солиқ даври, молия йили. Учинчидан, ушбу жиноятни содир этиш вақти жиноятчини жиноий жавобгарликка тортишнинг зарурий шarti

¹⁶ Александров И.В. Теоретические и практические проблемы расследования налоговых преступлений. Автореферат дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2003. - С. 20.
SJIF: 5.051

бўлган кўп ёки жуда кўп миқдор тушунчасини аниқлаш билан ўзаро боғлиқдир.

Таъкидлаб ўтилганидек, ушбу жиноятнинг предмети криминалистик тавсифнинг элементи сифатида, биринчи навбатда, солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар (йиғимлар) ҳисобланади. Эмпирик маълумотларни таҳлил қилиш айбдорлар тўлашдан бўйин товлашга уринадиган куйидаги типик солиқлар ва (ёки) тўловларни аниқлашга имкон берди:

- қўшилган қиймат солиғи;
- ташкилотларнинг фойда солиғи;
- пенсия жамғармасига суғурта бадаллари;
- ягона ижтимоий солиқ (ушбу солиқнинг бекор қилингунга қадар бўлган амал қилиш даври давомида);
- бошқалар.

Бундан ташқари, жиноятлар предметиға солиқ базаси, яширилган мол-мулк киритилиши мумкин.

Юқорида таъкидлаб ўтилганидек, жиноятлар криминалистик тавсифининг юқори информатив элементларидан бири бу жиноий фаолият оқибатларидир. Криминалистик адабиётида бу элемент кўпинча изларни шакллантириш механизмининг хусусиятлари ёки қолган изларнинг хусусиятлари деб аталади. Бу элемент, худдики жиноят содир этиш усулининг ташқи намоён бўлишидир. Шу билан бирга, у криминалистик тавсифнинг бошқа элементлари билан, хусусан, жиноят шароитининг ўзига хос хусусиятлари (биринчи навбатда, типик жиноят жойи), жиноят содир этишда айбдор бўлган шахсларнинг хусусиятлари, жиноий тажовуз предмети билан ўзаро боғлиқдир.

Ташкилотлардан олинадиган солиқларни тўлашдан бўйин товлаш билан боғлиқ жиноятларни содир этиш механизмининг ўзига хос хусусиятлари жиноий фаолият излари ушбу ташкилотнинг ишлаб чиқариш, молиявий-хўжалик фаолиятини акс эттирувчи ҳужжатларда (бирламчи ва аналитик ҳисоб ҳужжатлари), шунингдек, ушбу ташкилот ва унинг алоҳида ходимларининг статусини акс эттирувчи ҳужжатларда мажбурий тартибда акс эттирилиши ҳолатини белгилайди. Албатта, ташкилотларни солиққа тортиш соҳасидаги жиноятларнинг белгилари тўғрисида солиқ декларациялари ва солиқларни ҳисоблаш ва бухгалтерия ҳисоботларини акс эттирувчи бошқа ҳужжатлар ҳам гувоҳлик беради.

А.Ю. Быстровнинг сўзларига кўра¹⁷, «солиқ жиноятларининг содир этиш излари бошқа иқтисодий жиноятларга хос бўлган излардан фарқ қилади. Муаллиф ушбу хулосани қуйидагилар билан асослайди: излар яққол хусусиятга эга эмас, яширинган бўлади ва уларнинг нақобланган белгилари нафақат бухгалтерия, солиқ ҳисоби ҳужжатларда, балки бошқа турдаги ҳисоб ҳужжатларида ҳам акс эттирилади; бундан ташқари, солиқ жинояти содир этилган пайт билан унинг аниқланиши пайти ўртасида узоқ вақт ўтади ва бу кўпинча далилларнинг йўқолишга олиб келади».

Д.Н. Балашов, Н.М. Балашов ва С.В. Маликовлар солиқ жиноятларининг белгилари (бизнингча, мазкур муаллифлар, биринчи навбатда, жиноят изларини назарда тутмоқда) яққол ва яққол бўлмаганга бўлинади, деб ҳисоблашади. Уларга кўра, яққол белгиларига қуйидагилар киради:

¹⁷ Быстров А.Ю. Методика расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов коммерческими организациями, использующими труд иностранных граждан. Автореферат дис. ... канд. юрид. наук. Владивосток, 2006. - С. 7.

- реал хўжалик операциясининг ҳужжатда акс эттирилганига тўлиқ номувофиклиги;
- бирламчи ва бухгалтерия ҳисоботи ҳужжатларидаги ёзувларнинг номувофиклиги;
- ҳужжатларда моддий сохталаштиришларнинг мавжудлиги (тузатишлар, ўчиришлар, қўшимчалар ва ҳ.к.);
- бухгалтерия ҳужжатларини уларни сақлашнинг минимал муддати тугашидан олдин йўқ қилиш ¹⁸.

Д.Н. Балашов, Н.М. Балашов ва С.В. Маликовларнинг сўзларига кўра, яққол бўлмаган белгиларга қуйидагилар киритилади:

- бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини олиб бориш қоидаларига риоя қилмаслик;
- моддий бойликларни ҳисобдан чиқариш қоидаларини бузиш;
- ҳужжат айланиши қоидаларини бузиш ва бошқалар.

Ҳужжатлардаги маълумотларнинг юқори информативлиги қисмида А.Ю. Быстров билан қисман келишиб, шу билан бирга, биз ушбу фикрнинг айрим қатъийлигини қайд этамиз. Гап шундаки, гарчи ҳужжатлар солиққа тортиш соҳасидаги жиноятнинг содир этилганлиги тўғрисидаги маълумотларнинг муҳим қисмини акс эттирса-да, терговни фақат ҳужжатларни ўрганиш ва кўрсатмалар олиш билан чеклаш, бу амалиётда содир бўлмоқда, жиноят иши бўйича далиллар базасини сезиларли даражада камайтиради. Ҳисобнинг тегишли турлари ҳужжатлари ишлаб чиқариш фаолияти соҳасидаги турли хил операцияларни қайд этганлиги сабабли, жиноят излари бўлиб, у ёки бу молиявий-хўжалик операцияларини амалга

¹⁸ Балашов Д.Н., Балашов ИМ., Маликов С.В. Криминалистика: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2005. – С. 413.
SJIF: 5.051

ошириш объектив шароити, шу жумладан ишлаб чиқарилган маҳсулотлар ҳам ҳисобланади.

Ушбу жиноятларнинг кўп босқичли табиати интеллектуал сохталаштириш белгиларини ўз ичига олган ҳужжатлар, ўз навбатида, ташкилотларни солиққа тортиш соҳасидаги жиноий қилмишнинг маълум бир босқичига хос эканлигини белгилайди. Шундай қилиб, солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг ҳужжатли исботини қуйидаги этаплар(босқичлар)да кузатиш мумкин:

- солиқ солинадиган объектни яратиш;
- солиқ солиш объектини ҳисобга олиш;
- солиқларни бевосита ҳисоблаш;
- ҳисоблаш натижаларини ҳужжатли расмийштириш;
- солиқларни давлат бюджетига ўтказиш.

Бошқача қилиб айтганда, жиноий фаолиятнинг ҳар бир босқичига маълум ҳужжатларда акс этган ўзига хос излар хосдир.

Криминалистик адабиётида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи ҳужжатларида маълумотларни бузиб кўрсатишда юзага келадиган ўзаро алоқадорликлар мавжудлиги ҳақли равишда таъкидланган:

- агар бирламчи бухгалтерия ҳужжатлари сохталаштирилган бўлса, у ҳолда улар асосида яратилган бухгалтерия ҳисоботи ҳужжатлари ҳам сохта ҳисобланади;
- агар бухгалтерия ҳисоботи ҳужжатлари сохталаштирилган бўлса, кўпинча бирламчи бухгалтерия ҳужжатларига (маҳаллий асослантирилмаган қайдлар) тегишли ўзгартиришлар киритилмайди¹⁹.

¹⁹ Балашов Д.Н., Балашов Н.М., Маликов С.Б. Криминалистика: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2005. – С.413.
SJIF: 5.051

Дарҳақиқат, бундай қонуният намоён бўлади, бу, айниқса, агар нафақат ходимлари солиқ ва (ёки) йиғимларни тўлашдан бўйин товлашда гумон қилинаётган ташкилотдан олиб қўйилган бирламчи ҳужжатлар, балки уларнинг иш бўйича ҳамкорлар ёки хусусий мижоз шахсларнинг ҳужжатларида сақланаётган нусхалари ҳам криминалистик таҳлилдан(бухгалтерия ҳисоботи билан мувофиқлиги жиҳатидан) ўтказилса, ойдинлашади.

Солиққа тортиш соҳасидаги жиноятлар белгилари тўғрисидаги маълумотларнинг кўрсатилган ташувчиларига қўшимча равишда, ушбу ташкилотнинг тегишли ходимлари томонидан олиб бориладиган қоралама бухгалтерия маълумотларини мажбурий тартибда ўрганиш лозим. Бухгалтерия ва солиқ ҳисоби ва ҳисобот ҳужжатлари билан бир қаторда, ташкилотлардан олинadиган солиқлар ва (ёки) йиғимларни тўлашдан бўйин товлаш билан боғлиқ жиноятларни тергов қилишнинг ҳар бир ҳолатида ташкилотнинг ташкилий-ҳуқуқий статусини, рўйхатдан ўтиши ва солиқ ҳисобига қўйилишини акс эттирувчи ҳужжатлар криминалистик аҳамиятли ҳисобланади. Ушбу ҳужжатлар гуруҳига ушбу ташкилотнинг расман рухсат этилган фаолият йўналишини, агар тегишли фаолият йўналишлари лицензияланиши лозим бўлса, ҳар бир фаолият тури учун лицензиялар мавжудлигини, шунингдек лицензиялаш талаблари ва шартларига риоя этилишини кўрсатувчи ҳужжатлар туташади. Ташкилот раҳбари ва бухгалтерия ва солиқ ҳисоботи олиб борилиши учун масъул шахснинг расмий мақомини, банкка тақдим этиладиган молиявий ҳужжатларни имзолаш ҳуқуқини акс эттирувчи ҳужжатлар ҳам шу турга киради.