

## SOLIQ TO'LOVCHILARNING FUQAROLIK HUQUQLARINI HIMOYA QILISH MEXANIZMI SIFATIDA DELIKT JAVOBGARLIKNING NORMATIV-QIYOSIY TAXLILI

N. Abduraximov  
TDYU tadqiqotchisi

### Annotatsiya

Ushbu maqolada soliq organlarining qonunga xilof qarorlari, mansabdor va mas'ul shaxslarining noqonuniy harakatlari yoki harakatsizligi natijasida soliq to'lovchi (jismoniy yoki yuridik shaxs)ning mulkiy va nomulkiy huquqlari buzilganda, ularni himoya qilishning samarali mexanizmi sifatida delikt javobgarlik instituti qo'llash masalasi tahlil qilinadi. Tadqiqot markazida huquqiy himoyaning ommaviy va xususiy jihatlari qiyosiy o'rganiladi. O'zbekiston va xorijiy qonunchiligida soliq to'lovchining zarar qoplanishini talab qilish huquqiy kafolat sifatida mustahkamlangani, fuqarolik qonunchiligida davlat organining g'ayriqonuniy faoliyatidan kelib chiqqan zararni undirish asoslari tadqiq qilinadi.

**Kalit so'zlar:** soliq to'lovchi; delikt; davlat organi javobgarligi; zarar; boy berilgan foyda; fiskal nizo; ma'muriy sud ish yurituvi; soliq organi qarorini haqiqiy emas deb topish; kompensatsiya; qiyosiy huquq.

### I. Kirish

O'zbekistonda soliq ma'murchiligi soliq to'lovchining mulkiy manfaatlariga bevosita aralashadigan ommaviy-huquqiy vakolatlarga tayanadi. Bu ayniqsa soliq tekshiruvi, soliq va yig'imlarni qo'shimcha hisoblash, undirish, hisob raqamlariga ta'sir choralari qo'llash kabilarda ko'proq namoyon bo'ladi. Bu holatda qonun ustuvorligi, davlat javobgarligi, xususiy mulk daxlsizligi tamoyillari bilan bevosita bog'liq delikt javobgarlik soliq to'lovchining fuqarolik huquqlarini himoya qilish, buzilgan huquqlarni tiklashda kompensatsiyaviy va profilaktik funksiyalarni o'zida mujassam etadi. Soliq idoralari davlat organi sifatida o'z vakolat doirasida harakat qiladi. lekin bu faoliyat hamisha ham qonuniy, huquq va etik meyorlarga mos bo'lmasligi mumkin. Aynan shu holatlarda nafaqat ommaviy, balki fuqarolik huquqiy mexanizmlardan foydalanish lozim bo'ladi. Amaldagi qonunchilik huquqi buzilgan soliq to'lovchining huquqlarini tiklashda kompensatsiyani davlat byudjetiga qaratish orqali vaziyatdan chiqishga harakat qiladi.

Delikt javobgarlikni soliq sohasida qo'llash nazariy jihatdan "ommaviy va xususiy huquq" chegarasini belgilashni talab etadi.

Zero soliq nizosi ikki tabiatli bo'ladi. Soliq organi qarorini haqiqiy emas deb topish (yoki harakatni qonunga xilof deb e'tirof etish) ommaviy huquqiy, ushbu qaror (harakat) oqibatida soliq to'lovchida real moliyaviy yo'qotish kuzatilsa zararni qoplash masalasi xususiy huquqiy xarakter kasb etadi. Soliq to'lovchi mavjud mablag'dan mahrum bo'lsa, majburiy to'lov asossiz undirilsa yoki boshqa holatlarda zararni qoplash borasida da'volashish lozim bo'ladi va bu xususiy-huquqiy (delikt) mexanizm orqali amalga oshiriladi. Aynan bu O'zbekiston Respublikasi konstitutsiyasi darajasida belgilanishining o'zi soliq to'lovchining buzilgan huquqni tiklashning konstitutsiyaviy kafolati sifatida baholanishi mumkin. Boshqacha aytganda bu huquqiy kafolat fuqarolik qonunchiligidagi zararni qoplash kabi buzilgan huquqlarni himoya qilish mexanizmlari bilan o'zaro uyg'un.

Bundan tashqari, soliq qonunchiligida ortiqcha to'langan yoki ortiqcha undirilgan soliqni qaytarish va belgilangan hollarda foiz hisoblash (masalan, qaytarish muddati buzilganda) retsitusiyaga yaqin vosita

bo'lib, u ham soliq to'lovchining moliyaviy huquqiy holatini tiklashga xizmat qiladi. Lekin bular har doim ham soliq to'lovchining to'liq iqtisodiy yo'qotishini qoplamasligi mumkin. Shu bois delikt javobgarlik borasidagi da'volar FKdagi "haqiqiy zarar, "ma'naviy ziyon", "boy berilgan foyda" to'liq kompensatsiya prinsipiga mos keladi.

Shuningdek, huquq nazariyasidagi davlat javobgarligi davlat organlari faoliyatida yuz beradigan xatolar uchun ko'rilgan zararni o'rnini tiklashda muhim ahamiyat kasb etadi. O'zbekiston Konstitutsiyasi soliq nizolari kabi davlat organlari qarorlari ustidan sudga shikoyat qilish va bunday qarorlar tufayli yetkazilgan zararni davlat tomonidan qoplash huquqini qat'iy belgilaydi.

## **II. Metodologiya**

Ushbu maqolani yozishda qiyosiy-huquqiy yondashuvga asoslandi. Bu yerda asosiy normativ huquqiy manbalarni tizimli tahlili, bilan birga "funktional qiyosiylik" uslubidan ham foydalanilgan. Turli huquq tizimlarida soliq ma'muriyati noqonuniy harakati oqibatida yuzaga keladigan zarar va uni undirish doirasidagi bir xil muammoga qaysi institutlar orqali yechim berish zarurligi tadqiq qilingan.

## **III. Muxokama**

O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasining 55-moddasida soliq to'lovchilarning fuqarolik huquqlarini himoya qilishning Konstitutsiyaviy kafolati belgilangan. Unga ko'ra "Har kim o'z huquq va erkinliklarini qonunda taqiqlanmagan barcha usullar bilan himoya qilishga haqli. Har kimga o'z huquq va erkinliklarini sud orqali himoya qilish, davlat organlarining hamda boshqa tashkilotlarning, ular mansabdor shaxslarining qonunga xilof qarorlari, harakatlari va harakatsizligi ustidan sudga shikoyat qilish huquqi kafolatlanadi. Har kimga buzilgan huquq va erkinliklarini tiklash uchun uning ishi qonunda belgilangan muddatlarda vakolatli, mustaqil hamda xolis sud tomonidan ko'rib chiqilishi huquqi kafolatlanadi. Har kim davlat organlarining yoxud ular mansabdor shaxslarining qonunga xilof qarorlari, harakatlari yoki harakatsizligi tufayli yetkazilgan zararining o'rnini davlat tomonidan qoplanishi huquqiga ega"[1]. Bu norma soliq nizolaridagi delikt mexanizm uchun "konstitutsiyaviy tayanch nuqta" hisoblanadi.

Bundan tashqari Fuqarolik kodeksida huquqlarni himoya qilish usullari qatorida davlat organi yoki fuqarolarning o'zini o'zi boshqarish organi hujjatini haqiqiy emas deb topish, shuningdek qonun hujjatlarida nazarda tutilgan boshqa usullar ko'rsatilgan bo'lib, ular huquqiy himoyaning xususiy asosi bo'ladi. FK 15-moddasi davlat organlari (yoki ular mansabdor shaxslari) g'ayriqonuniy qaror (harakatlari) natijasida yetkazilgan zararining davlat yoki tegishli organ hisobidan qoplanishini belgilaydi. Bu norma soliq organi noqonuniy harakati oqibatida yetkazilgan zararni undirishda umumiy delikt bazasini yaratadi[2].

Soliq kodeksi esa soliq to'lovchilarning huquqlari qatorida soliq organlarining qonunga xilof qarorlari yoki mansabdor shaxslarining noqonuniy harakatlari (harakatsizligi) tufayli yetkazilgan zararlarning o'rnini qoplanishini talab qilish huquqini to'g'ridan-to'g'ri mustahkamlaydigan maxsus normalarni o'zida mujassamlagan. Soliq kodeksining 155-moddasi esa Soliq tekshiruvini o'tkazish chog'ida tekshirilayotgan shaxslarga yoki ularning egaligida, foydalanishida yoxud tasarrufida bo'lgan mol-mulkka g'ayriqonuniy harakatlar orqali zarar yetkazilishiga yo'l qo'yilmaydi. Soliq tekshiruvini o'tkazish chog'ida soliq organlarining g'ayriqonuniy qarorlari yoki ular mansabdor shaxslarining harakatlari orqali yetkazilgan zararining o'rnini to'liq hajmda qoplanishi lozim. Soliq organlarining

g'ayriqonuniy qarorlari orqali tekshirilayotgan shaxslarga yetkazilgan zarar uchun ularning mansabdor shaxslari qonunda nazarda tutilgan tartibda javobgar bo'ladi[3].

Demak, O'zbekiston modelida umumiy delikt (xususiy-FK) va maxsus soliq normalari kombinatsiyasi mavjud. Biroq deliktdan farqli ravishda soliq to'lovchilarning huquqlarini himoya qiladigan tizim ham bor. Bu restitutsiya va foizlarni undirish mexanizmidir. Mazkur mexanizm Soliq kodeksi tegishli normalaridagi ortiqcha to'langan yoki ortiqcha undirilgan soliqni qaytarishni nazarda tutadi. Bu institut amalda ko'p hollarda "ortiqcha qarzdorlikni qaytarish va foiz undirish" bilan cheklanadi.

Boshqa davlatlarning bu boradagi tajribasini qiyosiy taxlil etadigan bo'lsak, MDH davlatlari tajribasi deyarli bir xilligini kuzatish mumkin. Masalan, Rossiyada soliq organlari javobgarligi xuddi O'zbekiston kabi umumiy delikt va maxsus soliq qonunqiligi bilan tartibga solingan. Rossiya Soliq qodeksida[4] soliq organlari noqonuniy harakatlari tufayli soliq to'lovchiga yetkazilgan zarar uchun javobgarlikni belgilaydigan qoidalar bor. Fuqarolik kodeksida davlat organlari noqonuniy harakatlari tufayli yetkazilgan zararni davlat byudjeti hisobidan qoplashga oid qoida mustahkamlangan[5].

Germaniyada davlat organlari (mansabdor shaxs) tomonidan xizmat vazifasini bajarish jarayonida uchinchi shaxs oldidagi xizmat majburiyati buzilsa, asosiy sivilistik asos - Grundgesetz 34-moddasi va BGB §839 hisoblanadi. Amalda javobgarlik "mansabdor shaxs"dan "davlat"ga o'tadi (Art. 34 GG) va ayb (qasd yoki ehtiyotsizlik) talab qilinadi (§839 BGB)[6]. Soliq nizolarida esa odatda delikt da'vosi "ma'muriy prosessual yo'l" bilan parallel yuritiladi. Germaniyada soliq sohasida "moliyaviy zararni kompensatsiya qilish"ning muhim amaliyotlaridan biri foiz instituti bo'lib, u to'g'ridan-to'g'ri delikt emas, ammo davlat va soliq to'lovchi o'rtasidagi moliyaviy adolatni ta'minlash vositasi sifatida ishlaydi[7].

Yevropa Ittifoqi huquqida davlat javobgarligi va soliq to'lovchini himoya qilishning ikki tamoyili amalda. Bular davlat javobgarligi (Francovich; Brasserie du Pêcheur/Factortame) va YeI huquqi buzilganda shaxsga yetkazilgan zarar uchun davlat mas'uliyati hisoblanadi[8]. Bu tamoyillar O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi mezonlariga mos. Uni baholashda va delikt zarariga qay darajada ehtiyoj tug'ilishini asoslashda konseptual qiyos taxlilga asos bo'ladi.

Umuman olganda davlat organlari yetkazgan zararni qoplash bo'yicha yagona va shaffof qonunchilik rejimi elimentlari O'zbekistonda mavjud. 2025 yilda "Davlat organining yoki uning mansabdor shaxsining qonunga xilof qarori, harakati yoxud harakatsizligi tufayli yetkazilgan zararining o'rnini qoplash to'g'risida"gi qonun loyihasi ishlab chiqilib, Senatga taqdim etilgan[9].

Lekin bu masala oxiriga yetkazilmagan. Amalda davlat organlari yetkazgan zararni qoplash masalasida 10 dan ortiq huquqiy hujjatlar mavjud. Bu turli hujjatlar tadqiqot predmetida tarqoq. Agar ushbu hujjat qabul qilinadigan bo'lsa maqsadga muvofiq bo'lar edi. Buning asosiy sababi ushbu qonun loyihasida ko'zda tutilgan "Jismoniy va yuridik shaxslarga yetkazilgan zararlarning o'rnini qoplash bo'yicha hududiy maqsadli jamg'armalar" zararni qoplashda asosiy manba bo'lishi belgilanmoqda[10].

Loyihaga ko'ra davlat organining yoki uning mansabdor shaxsining qonunga xilof qarori, harakati yoxud harakatsizligi tufayli jismoniy va yuridik shaxslarga yetkazilgan hamda sudning qonuniy kuchga kirgan qarori bilan aniqlangan moddiy va (yoki) ma'naviy zararining o'rnini qoplaydigan, yuridik shaxs maqomiga ega bo'lmagan, Qoraqalpog'iston Respublikasi Vazirlar Kengashining, viloyatlar va Toshkent shahar hokimliklarining qarorlari bilan tashkil etiladigan hamda ular huzurida faoliyat yuritadigan Jismoniy va yuridik shaxslarga yetkazilgan zararlarning o'rnini qoplash bo'yicha hududiy maqsadli jamg'armalar hisoblanadi.

Loyixada “Hududiy kompensatsiya jamg‘armasi”ning mablag‘larini shakllantirish manbalari quyidagilardan iborat:

tegishincha Qoraqalpog‘iston Respublikasi respublika byudjetining, viloyatlar viloyat byudjetlarining va Toshkent shahri shahar byudjetining zaxira jamg‘armalari mablag‘larining o‘n besh foizidan kam bo‘lmagan miqdordagi mablag‘lari;

Qoraqalpog‘iston Respublikasi respublika byudjetining, viloyatlar viloyat byudjetlarining va Toshkent shahri shahar byudjetining qo‘shimcha manbalari mablag‘lari;

tadbirkorlik va shaharsozlik faoliyatini amalga oshirish uchun yer uchastkalariga bo‘lgan huquqlarni elektron savdo platformasida realizatsiya qilishdan kelib tushgan, Qoraqalpog‘iston Respublikasi byudjetining, viloyatlar hamda Toshkent shahar mahalliy byudjetlarining maxsus g‘azna hisobvaraqlariga qo‘shimcha manbalar sifatida o‘tkaziladigan mablag‘lar;

respublika ijro etuvchi hokimiyat organlarining byudjetdan tashqari jamg‘armalari mablag‘larining bir qismi;

mahalliy byudjet parametrlarida moddiy va ma‘naviy zararining o‘rnini qoplash uchun nazarda tutilgan mablag‘lar;

davlat organidan regress tartibida undirilgan mablag‘lar;

yuridik va jismoniy shaxslarning, shu jumladan O‘zbekiston Respublikasi norezidentlarining homiylik va xayriya yordami tarzidagi mablag‘lari;

davlat foydasiga musodara qilingan mol-mulkni realizatsiya qilishdan tushgan mablag‘lar (hududiy kompensatsiya jamg‘armalariga yo‘naltiriladigan qismi);

qonunchilikda taqiqlanmagan boshqa tushumlar.

Mahalliy byudjet parametrlarida moddiy va ma‘naviy zararining o‘rnini qoplash uchun nazarda tutilgan hamda davlat foydasiga musodara qilingan mol-mulkni realizatsiya qilishdan tushgan mablag‘lar (hududiy kompensatsiya jamg‘armalariga yo‘naltiriladigan qismi) faqat moddiy va ma‘naviy zararining o‘rnini qoplash uchun yo‘naltiriladi.

Hududiy kompensatsiya jamg‘armalariga kelib tushgan mablag‘lar tegishincha O‘zbekiston Respublikasi Iqtisodiyot va moliya vazirligi huzuridagi G‘aznachilik xizmati qo‘mitasining tegishli hududiy bo‘linmalarida ochilgan shaxsiy g‘azna hisobvaraqlarida jamlanadi.

Hududiy kuzatuv kengashlari ma‘muriy-hududiy birliklar doirasida:

zararining o‘rnini qoplash uchun mablag‘lar ajratish to‘g‘risida qarorlar qabul qiladi;

tegishli jamg‘armaga mablag‘larning kelib tushishini nazorat qiladi va jamg‘armalardan foydalanish prognozlarini ko‘rib chiqadi, shuningdek keyingi yil uchun mablag‘lardan foydalanish prognozlarini tasdiqlaydi;

zararining o‘rni qoplanishini moliyalashtirish bo‘yicha byudjet so‘rovini ko‘rib chiqadi;

tegishli jamg‘arma daromadlarining barqaror shakllantirilishini, zararining o‘rnini qoplash o‘z vaqtida moliyalashtirilishini ta‘minlaydi hamda mablag‘larning to‘liq hajmda ajratilishi ustidan muntazam monitoring olib boradi;

tegishli jamg‘arma mablag‘laridan maqsadli va oqilona foydalanilishini belgilangan tartibda nazorat qiladi.

Hududiy kuzatuv kengashlari qonunchilikka muvofiq boshqa vakolatlarni ham amalga oshirishi mumkin.

Hududiy kuzatuv kengashlari tomonidan o‘z vakolatlari doirasida qabul qilingan qarorlar davlat organlari tomonidan bajarilishi majburiy hisoblanadi.

Hududiy kuzatuv kengashlarining qarorlari kuzatuv kengashi majlisining bayonnomasi bilan rasmiylashtiriladi.

Xulosa qilinadigan bo'lsa O'zbekistonda soliq to'lovchining fuqarolik huquqlarini himoya qilishda delikt javobgarligi formal emas, balki normativ jihatdan yetarlicha mustahkamlangan mexanizmdir. Shu bilan birga, amaliyotda delikt da'vosi ko'pincha ma'muriy nizoni hal qilish bilan funksional bog'langan.

### **Foydalanilgan adabiyotlar**

- 1.O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi// <https://lex.uz/docs/6445145>
- 2.O'zbekiston Respublikasining Fuqarolik kodeksi//<https://lex.uz/mact/111189>
- 3.O'zbekiston Respublikasining Soliq kodeksi//<https://lex.uz/docs/4674902#4679567>
4. "Nалоговый кодекс Россиyskoy Federasii//<https://www.consultant.ru>
- 5.Grajdanskiy kodeks Rossiyskoy Federasii//<https://www.consultant.ru>
- 6.[https://www.gesetze-im-internet.de/gg/art\\_34.html](https://www.gesetze-im-internet.de/gg/art_34.html)
- 7.Beschluss vom Juli 2021//[https://www.bundesverfassungsgericht.de /SharedDocs /Entscheidungen/DE/2021/07/rs20210708\\_1bvr223714.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2021/07/rs20210708_1bvr223714.html)
- 8.[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex %3A61990CJ0006](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A61990CJ0006)
9. <https://lex.uz/docs/7725809>
- 10.[https://uza.uz/uz/posts/etkazilgan-zarar-ornini-qoplash-sohasidagi-munosabatlar-tartibga-solinadi\\_743302](https://uza.uz/uz/posts/etkazilgan-zarar-ornini-qoplash-sohasidagi-munosabatlar-tartibga-solinadi_743302)