

4/2026,
iyul-
avgust
(№ 00084)



SOLIQ BAZASI YEMIRILISHINING OLDINI OLISHNING ILMIY YECHIMLARI

Ravshanova Orzigul Inoyat qizi

O'zbekiston Milliy Metrologiya Instituti direktor o'rinbosari Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti PhD mustaqil tadqiqotchisi

Email: orzigulravshanova92@gmail.com,

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-8711-9074>

DOI: https://doi.org/10.55439/EIT/vol14_iss4/841

Annotatsiya

Maqolada xalqaro soliq munosabatlarida haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasining huquqiy mohiyati, uning xalqaro soliq shartnomalaridagi o'rni hamda O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligida qo'llanilishi tahlil qilingan.

Tadqiqot natijalari shuni ko'rsatadiki, amalda mazkur konsepsiya asosan dividendlar, foizlar va royalti kabi passiv daromadlarga nisbatan tatbiq etiladi. Biroq so'nggi yillarda xalqaro soliqdan qochish va soliq bazasini yemirish holatlari konsalting, menejment, IT, marketing, ta'lim hamda guruh ichidagi xizmatlar kabi aktiv daromadlar orqali amalga oshirilayotgani kuzatilmoqda.

Maqolada vositachi (conduit) kompaniya va qobiq (shell) kompaniya orqali amalga oshirilayotgan soliq rejalashtirish sxemalari tahlil qilingan hamda ushbu xizmatlar bo'yicha haqiqiy daromad oluvchi konsepsiyasini qo'llashning huquqiy asoslari asoslab berilgan. Shuningdek, xizmatlarning haqiqatda bajarilganligini tasdiqlovchi hujjatlar ro'yxatini belgilash, iqtisodiy mazmun (economic substance) hamda manfaat (benefit test) talablarini Soliq kodeksiga kiritish bo'yicha takliflar ishlab chiqilgan.

Kalit so'zlar: haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership), xalqaro soliq, BEPS, transfer narxlash, iqtisodiy mazmun, konsalting xizmatlari, manbada soliq.

НАУЧНЫЕ РЕШЕНИЯ ПО ПРЕДОТВРАЩЕНИЮ РАЗМЫВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

Аннотация

В статье проанализированы правовая сущность концепции фактического получателя дохода (Beneficial Ownership) в международных налоговых отношениях, ее роль в международных налоговых соглашениях, а также особенности ее применения в налоговом законодательстве Республики Узбекистан.

Результаты исследования показывают, что на практике данная концепция преимущественно применяется к пассивным доходам, таким как дивиденды, проценты и роялти. Вместе с тем в последние годы наблюдается использование активных видов доходов, включая консалтинговые, управленческие, IT, маркетинговые, образовательные и внутригрупповые услуги, в целях международного уклонения от уплаты налогов и размывания налоговой базы. В статье проанализированы схемы налогового планирования с использованием компаний-посредников (conduit companies) и компаний-оболочек (shell companies), а также обоснованы

правовые основания применения концепции фактического получателя дохода к указанным видам услуг.

Ключевые слова: фактический получатель дохода (Beneficial Ownership), международное налогообложение, BEPS, трансфертное ценообразование, экономическая сущность, консалтинговые услуги, налог у источника выплаты.

SCIENTIFIC SOLUTIONS FOR PREVENTING TAX BASE EROSION

Abstract

The article analyzes the legal nature of the beneficial ownership concept in international tax relations, its role in international tax treaties, and its application under the tax legislation of the Republic of Uzbekistan.

The findings demonstrate that in practice, the beneficial ownership concept is primarily applied to passive income, such as dividends, interest, and royalties. However, in recent years, international tax avoidance and base erosion have increasingly been facilitated through active income streams arising from consulting, management, IT, marketing, educational, and intra-group services.

Keywords: beneficial ownership, international taxation, BEPS, transfer pricing, economic substance, consulting services, withholding tax.

Kirish

Jahon iqtisodiyotining globallashuvi natijasida xalqaro xizmatlar bozori jadal sur'atlarda rivojlanmoqda. Ayniqsa, raqamli iqtisodiyot, axborot texnologiyalari, menejment, konsalting, marketing va ta'lim xizmatlari transchegaraviy iqtisodiy munosabatlarning asosiy yo'nalishlaridan biriga aylandi. Bu esa davlatlar uchun bir tomondan iqtisodiy taraqqiyot va investitsiyalarni jalb qilish imkoniyatini yaratsa, ikkinchi tomondan milliy soliq bazasining yemirilishi hamda soliqdan bo'yin tovlash bilan bog'liq jiddiy xavflarni keltirib chiqarmoqda.

Iqtisodiy hamkorlik va taraqqiyot tashkiloti (OECD) ma'lumotlariga ko'ra, ko'pmillatli korporatsiyalar tomonidan amalga oshiriladigan agressiv soliq rejalashtirish sxemalari natijasida davlatlar har yili korporativ foyda solig'i tushumlarining sezilarli qismini yo'qotmoqda (taxminan 100–240 mlrd AQSh dollari). Ushbu hodisa xalqaro soliq huquqida *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), ya'ni soliq bazasining yemirilishi va foydani boshqa yurisdiksiyalarga ko'chirish sifatida e'tirof etiladi.¹

Tahlillarimizga ko'ra, amaliyotda soliq bazasining yemirilishi asosan ikki keng tarqalgan mexanizm orqali amalga oshiriladi:

Birinchi mexanizm — passiv daromadlar (dividendlar, foizlar va royalti) bo'yicha ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish to'g'risidagi xalqaro shartnomalarda nazarda tutilgan imtiyozlardan noto'g'ri yoki suiiste'mol qilish orqali foydalanish;

Ikkinchisi — konsalting, menejment, axborot texnologiyalari, marketing, ta'lim va boshqa xizmatlar uchun iqtisodiy jihatdan asoslanmagan xarajatlarni shakllantirish orqali foydani past soliqli yoki imtiyozli yurisdiksiyalarga ko'chirish.

Ushbu maqolaning maqsadi — O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligida haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasining amal qilish doirasini tahlil qilish, ayrim aktiv daromadlarga nisbatan mavjud huquqiy bo'shliqlarni aniqlash hamda OECD tavsiyalari va xalqaro tajriba asosida mazkur konsepsiyani konsalting, menejment, IT,

marketing, ta'lim va boshqa yuqori xavfli xizmatlarga nisbatan ham tatbiq etish yuzasidan ilmiy takliflar ishlab chiqishdan iborat.

Tadqiqot vazifalari

1. Xalqaro soliq munosabatlarida haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasining huquqiy mohiyati va mazmunini tahlil qilish;

2. Beneficial Ownership konsepsiyasining xalqaro soliq shartnomalarida, xususan, dividendlar, foizlar va royalti kabi passiv daromadlarga nisbatan qo'llanilish amaliyotini o'rganish;

3. O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligida haqiqiy daromad oluvchi konsepsiyasining huquqiy asoslari va amaldagi qo'llanilish doirasini tahlil qilish;

4. Konsalting, menejment, IT, marketing, ta'lim va boshqa transchegaraviy xizmatlar orqali soliq bazasining yemirilishi bilan bog'liq soliq xavflarini aniqlash;

5. Vositachi (conduit) va qobiq (shell) kompaniyalardan foydalanish orqali amalga oshiriladigan soliq rejalashtirish sxemalarini o'rganish;

6. Aktiv daromadlarga nisbatan Beneficial Ownership konsepsiyasini qo'llash imkoniyatlarini xalqaro tajriba va OECD tavsiyalari asosida tadqiq etish;

7. Transchegaraviy xizmatlarning haqiqatda bajarilganligini tasdiqlovchi hujjatlar va mezonlarni aniqlash;

8. Xizmatlar bo'yicha iqtisodiy mazmun (Economic Substance) va manfaat (Benefit Test) talablarini qo'llashning huquqiy mexanizmlarini ishlab chiqish;

9. O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligini takomillashtirish bo'yicha ilmiy-amaliy takliflar ishlab chiqish.

2. Metodologiya

Mazkur tadqiqotda xalqaro soliq huquqida transchegaraviy xizmatlar bo'yicha to'lovlarni soliqqa tortish, xalqaro soliq shartnomalarini qo'llash hamda haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasining huquqiy ahamiyatini aniqlash maqsadida qiyosiy-huquqiy, tizimli, mantiqiy, tahliliy va huquqiy modellashtirish usullaridan kompleks foydalanildi.

Maqolada foydalanilgan va tahlil qilingan birlamchi manbalar xususan O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi, ikki tomonlama soliq shartnomalari, OECD Model Konvensiyasi, BMT Namunaviy konvensiyasi ustuvor o'rin egalladi; ikkilamchi manbalar OECD sharhlari, BEPS hisobotlari, retsenziyalangan doktrinal adabiyotlar izohlash va kontekstga joylashtirish uchun jalb etildi.

Amaliy qismida yuqoridagi metodologik asosda O'zbekistonda transchegaraviy xizmatlar bo'yicha to'lovlarning soliqqa tortilishi mexanizmi, xalqaro shartnomalarni qo'llash tartibi va Beneficial Ownership konsepsiyasining huquqiy ahamiyati o'rganildi. Konsalting, menejment, IT, marketing, ta'lim va guruh ichidagi xizmatlar bo'yicha xalqaro korporatsiyalar tomonidan qo'llanilayotgan soliq rejalashtirish sxemalari yuqorida keltirilgan qiyosiy tahlil algoritmi asosida tahlil qilindi.

Tahlil metodikasi

Tadqiqotda aniqlangan huquqiy bo'shliqning — ya'ni Beneficial Ownership konsepsiyasining faqat passiv daromadlarga tatbiq etilib, aktiv xizmatlarga nisbatan qo'llanilmasligining — iqtisodiy oqibatlarini baholash uchun transchegaraviy to'lovlar quyidagi besh mezon asosida tahlil qilindi: (1) xizmatning iqtisodiy mazmuni, (2) haqiqiy

ijrochining mavjudligi, (3) xizmatdan olingan real manfaat, (4) to'lov mablag'larining keyingi harakati va (5) operatsiyaning umumiy soliq xavfi darajasi.

Tahlil shuni ko'rsatadiki, amaldagi tartibda transchegaraviy xizmatlar bo'yicha to'lovlarni baholashda asosiy e'tibor shartnoma, hisobvara-q-faktura va rezidentlikni tasdiqlovchi hujjatlarga qaratiladi. Biroq bu hujjatlarning mavjudligi xizmatning aynan shartnoma tuzgan norezident tomonidan bajarilganini o'z-o'zidan isbotlamaydi. Natijada formal huquqiy maqom bilan operatsiyaning real iqtisodiy mazmuni o'rtasida tafovut yuzaga kelishi mumkin — bu huquqiy bo'shliqning iqtisodiy ildizidir.

Uch darajali soliq xavfi modeli

Aniqlangan muammoni tizimli baholash maqsadida transchegaraviy xizmat to'lovlarini uch darajali xavf modeli asosida tasniflash taklif etiladi:

Xavf darajasi	Asosiy belgilari
Past xavf	Norezident mustaqil faoliyat yuritadi, tegishli xodim va resurslarga ega, xizmat natijalari to'liq hujjatlashtirilgan, to'lov iqtisodiy jihatdan asoslangan
O'rta xavf	Xizmatning iqtisodiy mazmuni mavjud, biroq ayrim tasdiqlovchi hujjatlar yoki ijrochining resurslari bo'yicha qo'shimcha tekshiruv talab etiladi
Yuqori xavf	Norezidentda zarur xodim/resurslar yo'q, xizmat natijasi aniq ifodalanmagan, mablag' tezda boshqa yurisdiksiyaga o'tkaziladi, moliyaviy hisobotlarda foiz yoki dividend taqsimlash orqali daromadni haqiqiy egasiga chiqarib yuboradi, iqtisodiy samara asoslanmagan

Bunday tasnif barcha operatsiyalarni bir xil intensivlikda tekshirish zaruratini kamaytiradi va soliq organlarining cheklangan nazorat resurslarini aynan yuqori xavfli operatsiyalarga yo'naltirish imkonini beradi.

Iqtisodiy ta'sir yo'nalishlari va o'lchov indikatorlari

Taklif etilayotgan mexanizmning potensial iqtisodiy samarasi uchta yo'nalishda namoyon bo'ladi: (1) soliq bazasini himoya qilish, (2) treaty shopping xavfini kamaytirish, (3) nazorat resurslarini yuqori xavfli operatsiyalarga jamlash.

Mazkur ta'sirni amaliyotga joriy etishdan oldin va keyin taqqoslash uchun quyidagi indikatorlar taklif etiladi:

- **Soliq bazasini tiklash ko'rsatkichi:** $SBT = AS \times TS$ (AS — iqtisodiy jihatdan asossiz xarajatlar summasi; TS — foyda solig'i stavkasi);
- **Yuqori xavfli operatsiyalarni aniqlash darajasi:** $YXA = (\text{aniqlangan yuqori xavfli operatsiyalar} / \text{tahlil qilingan operatsiyalar}) \times 100\%$;
- **Hujjatli tasdiqlash darajasi:** $HTD = (\text{to'liq hujjatlashtirilgan xizmatlar} / \text{tekshirilgan xizmatlar}) \times 100\%$.

Ushbu ko'rsatkichlar hozircha o'lchov mezon (*framework*) sifatida taklif etiladi — ular real soliq ma'muriyatchiligi ma'lumotlari mavjud bo'lgan taqdirda mexanizmning amaliyotga joriy etilishidan oldingi va keyingi holatlarini son jihatdan taqqoslash imkonini beruvchi asos yaratadi.

Mavzuga oid adabiyotlar tahlili

Xalqaro soliq huquqida haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasi, soliq shartnomalaridan foydalanishni suiiste'mol qilish (Treaty Shopping) hamda soliq bazasining yemirilishi masalalari OECD, BMT, xalqaro sud amaliyoti va ilmiy adabiyotlarda keng tadqiq etilgan.

Beneficial Ownership konsepsiyasining shakllanishi, avvalo, OECD Model Tax Convention bilan bog'liq. OECD ma'lumotlariga ko'ra, "beneficial owner" tushunchasi 1977-yilda OECD Model Tax Conventionning dividendlar, foizlar va royaltiga bag'ishlangan qoidalarga kiritilgan bo'lib, uning dastlabki maqsadi agent, nominal egasi yoki boshqa vositachi orqali shartnoma imtiyozlaridan sun'iy foydalanishning oldini olishdan iborat bo'lgan.

Birinchi yondashuvda tushuncha daromadni yuridik jihatdan qabul qiluvchi shaxsning undan mustaqil foydalanish va tasarruf etish huquqini aniqlashga qaratilgan tor huquqiy kategoriya sifatida talqin qilinadi. Ikkinchi yondashuvda esa kompaniyaning iqtisodiy mazmuni, mustaqil faoliyati, xodimlari, moliyaviy resurslari va daromad ustidan haqiqiy nazorati kabi mezonlarga ham ahamiyat beriladi. Jain, Prebble va Bunting aynan conduit kompaniyalarga nisbatan Beneficial Ownershipni *substantive business activity* mezonlari bilan bog'lashning nazariy va amaliy muammolarini ko'rsatadi — ularning fikricha, formal moliyaviy oqim tahlili yetarli emas, real biznes faoliyati mezonlari ham zarur. Jain, Prebble va Buntingning fikricha, kompaniya huquqiy nuqtai nazardan daromadning egasi bo'lishi mumkin. Lekin iqtisodiy nuqtai nazardan u faqat boshqa shaxslar manfaatini ifodalovchi tuzilma bo'lishi mumkin. Ba'zan kompaniya xalqaro shartnomalardan imtiyozga ega bo'lish maqsadida uning haqiqiy biznes faoliyati, xodimlari, ofisi va boshqa iqtisodiy substansiyasi bor-yo'qligiga qaraladi.

Mualliflar bu yondashuvni tanqid qiladi: biznes faoliyatining mavjudligi Jain, Prebble va Bunting shuni ta'kidlaydiki, “kompaniyada real biznes faoliyati bor” degan testning o'zi “bu kompaniya beneficial owner” degan xulosaga mantiqan olib kelmaydi. Kompaniyaning beneficial owner ekanligini avtomatik ravishda isbotlamaydi. Ularningcha, ownership bilan activity o'rtasida zaruriy bog'liqlik yo'q.²

Oguttu³ Janubiy Afrika, Rocha Braziliya⁴ va Sharkey Xitoy tajribasi misolida Beneficial Ownership normasining milliy sudlar tomonidan turlicha talqin qilinishini ko'rsatadi — bu shuni tasdiqlaydiki, OECD Commentary bergan yo'l-yo'riq har bir yurisdiksiyada bir xilda amalga oshirilmaydi, balki milliy huquqiy an'ana bilan uyg'unlashib boradi.

Sud amaliyotidagi rivojlanish. Ushbu qarama-qarshi yondashuvlar xalqaro sud amaliyotida ham o'z aksini topgan. *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank N.A.* [2006] EWCA Civ 158 ishida Angliya va Uels Apellyatsiya sudi Beneficial Ownership masalasini baholab, daromadni qabul qiluvchi kompaniyaning vositachi (conduit) sifatida harakat qilishi va daromaddan mustaqil foydalanish imkoniyatiga ega yoki ega emasligiga e'tibor qaratgan. *Prévost Car Inc. v. The Queen* [2009] FCA 57 ishida Kanada Federal Apellyatsiya sudi kompaniyaning daromadni qabul qilish va undan foydalanish huquqini baholagan, formal aksiyadorlik munosabatlaridan tashqari daromad oluvchining huquqiy va iqtisodiy holatini ko'rib chiqqan. 2019-yilda *T Danmark* (C-116/16) va *Y Denmark Aps* (C-117/16) ishlari bo'yicha Yevropa Ittifoqi Adliya sudi kompaniyaning formal yuridik maqomi emas, balki uning haqiqiy iqtisodiy funksiyasi hal qiluvchi ahamiyatga ega ekanligini ta'kidladi.

Economic Substance “Iqtisodiy mazmun” va Principal Purpose Test “Asosiy maqsad testi” bo'yicha so'nggi tadqiqotlarga ko'ra Rusek economic substance “Iqtisodiy mazmun”

² https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2625402&utm

³ <https://journals.co.za/doi/epdf/10.10520/EJC24648>

⁴ <https://shop.ibfd.org/journal/treaty-shopping-and-beneficial-ownership-under-brazils-tax-treaties?>

yondashuvini real funksiyalar, aktivlar, xodimlar va risklar bilan bog'lab, uni soliqdan qochishga qarshi kurash vositasi sifatida baholaydi. Jankowski va Smoleńning tadqiqoti Iqtisodiy mazmun testini conduit kompaniyalar va Beneficial Ownership masalalari bilan bevosita bog'laydi hamda tranzaksiyani qayta tavsiflash (*transaction recharacterisation*) instrumentining amaliy qo'llanilishini ko'rib chiqadi. Massant esa economic substance tushunchasining BEPS Action 6 doirasidagi Principal Purpose Test (PPT) — asosiy maqsad testining maqsadga asoslangan tahliliga qanday ta'sir ko'rsatishini o'rganadi — bu ikki mexanizm (BO va PPT) o'rtasidagi funksional bog'liqlikni ko'rsatuvchi muhim manba hisoblanadi.⁵

OECDning BEPS Action 6 – *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* hisoboti mazkur masalani kengaytirib, Treaty Shopping (xalqaro shartnoma qoidalarini suiiste'mol qilish)ga qarshi kurashda faqat Beneficial Ownership emas, balki Principal Purpose Test (PPT), Limitation on Benefits (LOB) va conduit arrangementsga qarshi mexanizmlardan foydalanishni ham nazarda tutadi.

Intra-group services va Benefit Test bo'yicha adabiyot. OECD Transfer Pricing Guidelinesning VII bobi (*Special Considerations for Intra-Group Services*) Benefit Testni xizmatning iqtisodiy yoki tijoriy qiymat yaratgan-yaratmaganligini aniqlash mezonini sifatida belgilaydi. Shah tomonidan olib borilgan so'nggi tadqiqot intra-group services, Benefit Test, iqtisodiy manfaat, aksiyadorlik faoliyati (*shareholder activities*) va xizmatlarni takrorlash (*duplication of services*) masalalarini global sud amaliyoti asosida tahlil qiladi — bu maqolada taklif etilayotgan hujjatli tasdiqlash modeli uchun bevosita amaliy asos beradi.

BMT modelining o'ri. BMTning *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2021) modeli rivojlanayotgan davlatlarning manfaatlarini hisobga olgan holda manba davlatida soliq solish huquqini nisbatan kengroq saqlab qolishga moyil bo'lib, xalqaro soliq shartnomalarini tuzishda rivojlanayotgan davlatlar uchun muhim asos bo'lib xizmat qiladi. OECD va BMT modellari o'rtasidagi ushbu farq O'zbekiston kabi rivojlanayotgan iqtisodiyot uchun alohida ahamiyatga ega, chunki manba davlatining soliq bazasini himoya qilish, bir tomondan, xalqaro shartnoma imtiyozlarini ta'minlash, ikkinchi tomondan Treaty Shopping va sun'iy to'lov sxemalarining oldini olish bilan muvozanatlashtirilishi lozim.

Ilmiy bo'shliq (Research Gap)

Xalqaro manbalar tahlili shuni ko'rsatadiki, Beneficial Ownership konsepsiyasi uch bosqichda rivojlangan: birinchi bosqichda u dividendlar, foizlar va royalti bo'yicha vositachi shaxslarni ajratish mexanizmi sifatida shakllangan; ikkinchi bosqichda Treaty Shoppingga qarshi umumiy mexanizmlar (PPT, LOB) bilan to'ldirilgan; uchinchi bosqichda esa shartnoma imtiyozlarini operatsiyaning maqsadi, iqtisodiy mazmuni va haqiqiy funksiyasi bilan bog'lash tendensiyasi kuchaygan.

Biroq mavjud adabiyotlar va xalqaro hujjatlar tahlilida muhim ilmiy bo'shliq saqlanib qolmoqda: aksariyat manbalar Beneficial Ownershipni dividendlar, foizlar va royalti kabi passiv daromadlar kontekstida tahlil qiladi. Transchegaraviy konsalting, menejment, IT, marketing, ta'lim va guruh ichidagi xizmatlar bo'yicha to'lovlarda haqiqiy ijrochi, iqtisodiy mazmun va xizmatdan olingan manfaatni Beneficial Ownership konsepsiyasi bilan kompleks bog'lash masalasi, ayniqsa O'zbekiston qonunchiligi doirasida, yetarlicha tizimli tadqiq

⁵ <https://czasopisma.uni.lodz.pl/tax/article/view/9159>

etilmagan. Aynan shu jihat mazkur tadqiqotning ilmiy yangiligini belgilaydi: mazkur ishda Beneficial Ownership, Economic Substance va Benefit Test o'zaro bog'liq mezonlar sifatida ko'rib chiqiladi hamda ularni yuqori xavfli aktiv xizmatlarga nisbatan qo'llash imkoniyatlari tadqiq etiladi.

Haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) tushunchasi xalqaro soliq huquqida birinchi marta OECD Model Tax Convention sharhlarida keng yoritilgan bo'lib, uning asosiy maqsadi ikki tomonlama soliq shartnomalaridan sun'iy ravishda foydalanish holatlarining oldini olishdan iborat.

Ushbu konsepsiyaning mazmuniga ko'ra, soliq shartnomalarida nazarda tutilgan imtiyozlardan faqat daromadning haqiqiy iqtisodiy egasi foydalanishi mumkin. Agar mablag'ni qabul qiluvchi shaxs faqat vositachi yoki nomigagina tashkil etilgan kompaniya bo'lsa, mazkur imtiyozlar qo'llanilmaydi. OECD mazkur yondashuv orqali *Treaty Shopping* deb ataluvchi holatlarga qarshi kurashadi — bu soliq to'lovchining haqiqiy faoliyat yuritmaydigan davlatda yuridik shaxs tashkil etib, aynan shu davlat bilan mavjud soliq shartnomasidan foydalanishidir.

O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksida xalqaro shartnomalarni qo'llash uchun chet ellik shaxs rezidentlik sertifikatini taqdim etishi talab qilinadi. Shu bilan birga, dividendlar, foizlar va royalti bo'yicha daromad oluvchi mazkur daromadning haqiqiy egasi ekanligini ham tasdiqlashi lozim. Mazkur talab xalqaro standartlarga to'liq mos keladi, biroq amaliyotda asosan passiv daromatlarga nisbatan tatbiq etiladi.

Tadqiqotning huquqiy asosini O'zbekiston Respublikasining amaldagi Soliq kodeksi, ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish to'g'risidagi xalqaro shartnomalari, OECD Model Tax Convention hamda OECD/G20 BEPS loyihasi doirasida ishlab chiqilgan hujjatlar tashkil etadi.

Soliq kodeksining 2-moddasi 2-qismiga muvofiq, agar O'zbekiston Respublikasining xalqaro shartnomasida soliq to'g'risidagi qonunchilikda nazarda tutilganidan boshqacha qoidalar belgilangan bo'lsa, xalqaro shartnoma qoidalari qo'llaniladi. Soliq solishga oid xalqaro shartnomalarni qo'llashning bevosita tartibi esa Kodeksning 6-moddasida belgilangan.

6-moddaga asosan daromadga bo'lgan haqiqiy huquq to'g'risida tushuncha berilgan. Unga ko'ra, agar O'zbekiston Respublikasidagi manbalardan olinadigan daromadlarni tasarruf etishga nisbatan chet ellik shaxs cheklangan vakolatlarga ega bo'lsa, hech qanday boshqa vazifalarni bajarmasa va hech qanday tavakkalchilikni o'z zimmasiga olmasa, bunday daromadlarni bevosita yoki bilvosita boshqa shaxsga to'lagan (to'liq yoki qisman) holda, ushbu boshqa shaxsning manfaatlarini ko'zlab mazkur daromadlarga nisbatan vositachilik vazifalarini amalga oshirsa, bu chet ellik shaxs O'zbekiston Respublikasidagi manbalardan olinadigan daromadlarga nisbatan haqiqiy huquqqa ega deb e'tirof etilmaydi.

Yuridik shaxs tomonidan to'lanadigan daromatlardan mustaqil ravishda foydalanish va (yoki) ularni tasarruf etish huquqiga ega bo'lgan shaxs yoxud uning manfaatlarini ko'zlab bunday daromadlarni tasarruf etishga vakolatli bo'lgan o'zga shaxs ushbu daromadlarga nisbatan haqiqiy huquqqa ega bo'lgan shaxs deb topiladi. Bunda bu huquq ushbu yuridik shaxsda bevosita va (yoki) bilvosita ishtirok etish yoki uning ustidan nazorat bo'lganligi yoxud boshqa holatlar tufayli yuzaga kelganligi ahamiyatga ega emas.⁶

⁶ O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksining 6-moddasi.

Transchegaraviy to'lovlar bo'yicha xalqaro shartnoma imtiyozlaridan foydalanishning faqat rezidentlik maqomiga emas, balki shartnoma qoidalaridan kimning manfaatlarini ko'zlab foydalanilayotganiga ham bog'liqligini ko'rsatadi: xalqaro shartnoma tuzilgan davlat rezidenti mazkur shartnoma qoidalaridan ushbu davlat rezidenti bo'lmagan boshqa shaxs manfaatlarini ko'zlab foydalangan holatlarda, shartnoma qoidalarini qo'llash cheklanishi mumkin. Mazkur qoida maqolada ko'rib chiqilayotgan conduit company va treaty shopping sxemalarini huquqiy baholash uchun muhim asos bo'lib xizmat qiladi. Shu bilan birga, ushbu normani Beneficial Ownership konsepsiyasining ayrim aktiv daromadlarga avtomatik ravishda tatbiq etilishi sifatida talqin qilish mumkin emas — uning qo'llanish doirasi tegishli xalqaro shartnoma, daromad turi va konkret operatsiyaning huquqiy hamda iqtisodiy holatidan kelib chiqib aniqlanishi lozim.

Transchegaraviy to'lovlar va haqiqiy daromad oluvchini aniqlash masalasida 357-modda alohida ahamiyatga ega bo'lib, mazkur modda O'zbekiston Respublikasining xalqaro shartnomalari bo'yicha soliq solishdan ozod qilish yoki pasaytirilgan soliq stavkalarini qo'llashning o'ziga xos xususiyatlarini belgilaydi: norezidentga dividendlar, foizlar yoki royalti to'langanda, agar mazkur norezident ushbu daromadlarning haqiqiy egasi hisoblansa, xalqaro shartnomada nazarda tutilgan soliq imtiyozlari qo'llanilishi mumkin. Shuningdek, soliq agenti norezidentdan uning haqiqiy daromad oluvchi ekanligini tasdiqlovchi hujjatlarni talab qilish huquqiga ega.

Daromadlar norezidentga dividendlar, foizlar va (yoki) royalti tarzida to'langanda, bosharti norezident ushbu daromadlarga bo'lgan huquqqa haqiqatda ega bo'lsa, soliq agenti O'zbekiston Respublikasining xalqaro shartnomasida va ushbu Kodeksning [6-moddasida](#) belgilangan qoidalarda nazarda tutilgan soliq solishdan ozod qilishni yoki pasaytirilgan soliq stavkasini qo'llaydi. Soliq agenti norezidentdan ushbu norezident tegishli daromadni olishga bo'lgan huquqqa haqiqatda ega ekanligi tasdiqnomasini so'rab olishga haqli.

Daromadlarni olish uchun haqiqiy huquqqa ega bo'lgan norezidentga 357-moddaning [to'rtinchi qismida](#) ko'rsatilgan daromadlarni vositachi orqali to'lashda soliq agenti daromadning bunday [haqiqiy oluvchisi rezidenti](#) bo'lgan davlat bilan tuzilgan O'zbekiston Respublikasining xalqaro shartnomasida nazarda tutilgan soliq solishdan ozod qilishni yoki norezident tomonidan daromadlarni to'lashga asos bo'ladigan [qo'shimcha shartnoma \(kontrakt\)](#) va [boshqa hujjatlar](#) vositachi orqali haqiqiy oluvchi bo'lgan har bir shaxs bo'yicha daromad summasi aks ettirilganda uning pasaytirilgan stavkasini qo'llashga haqli.

Transchegaraviy xizmatlarning iqtisodiy mazmunini baholashda Soliq kodeksining 14-moddasi muhim ahamiyatga ega: soliq solish maqsadida bitimlar va boshqa iqtisodiy munosabatlar ularning yuridik shaklidan qat'i nazar, haqiqiy iqtisodiy mazmunidan kelib chiqib hisobga olinishi kerak. Bu norma maqolada taklif etilayotgan Economic Substance Test bilan bog'liq ilmiy xulosalarni milliy huquqiy asos bilan mustahkamlash imkonini beradi.

Amaldagi tartibdagi huquqiy bo'shliq

Hozirgi kunda soliq kodeksining amaldagi tahririda 357-moddada faqatgina passiv daromadlar uchun daromadga bo'lgan haqiqiy huquqni tasdiqlovchi hujjat talab etilishini inobatga olib, konsalting, marketing, IT, ta'lim, muhandislik, texnik yordam, menejment xizmatlari kabi transchegaraviy xizmatlar uchun esa faqat rezidentlik sertifikati yetarli hisoblanadi. Natijada soliq organlari quyidagi savollarga o'z vaqtida javob ololmaydi:

- xizmat haqiqatda kim tomonidan ko'rsatilgan;
- xizmat ko'rsatuvchi kompaniyada yetarli xodimlar mavjudmi;
- kompaniyaning ofisi mavjudmi;
- xizmat haqiqatda bajarilganmi;
- xizmat natijasi buyurtmachi tomonidan qabul qilinganmi;
- mazkur xizmat uchun to'langan mablag' iqtisodiy jihatdan asoslanganmi.
- pirovardida daromad aynan kimga to'lab berilmoqda

Bu esa xalqaro soliqdan qochish xavfini keskin oshiradi. *Masalan*, AQShda joylashgan IT-kompaniya o'z dasturiy mahsulotlari yoki litsenziyalarini bevosita emas, balki Vengriyada tashkil etilgan vositachi kompaniya orqali O'zbekistonga yetkazib berishi mumkin. Natijada O'zbekistondagi kompaniya shartnomani Vengriya rezidenti bilan tuzadi va ikki tomonlama soliq shartnomasi asosida to'lovlarni soliq ushlab qolmasdan amalga oshiradi — aslida esa xizmatni ko'rsatgan yoki dasturiy mahsulotga bo'lgan huquq egasi AQSh kompaniyasi hisoblanadi.

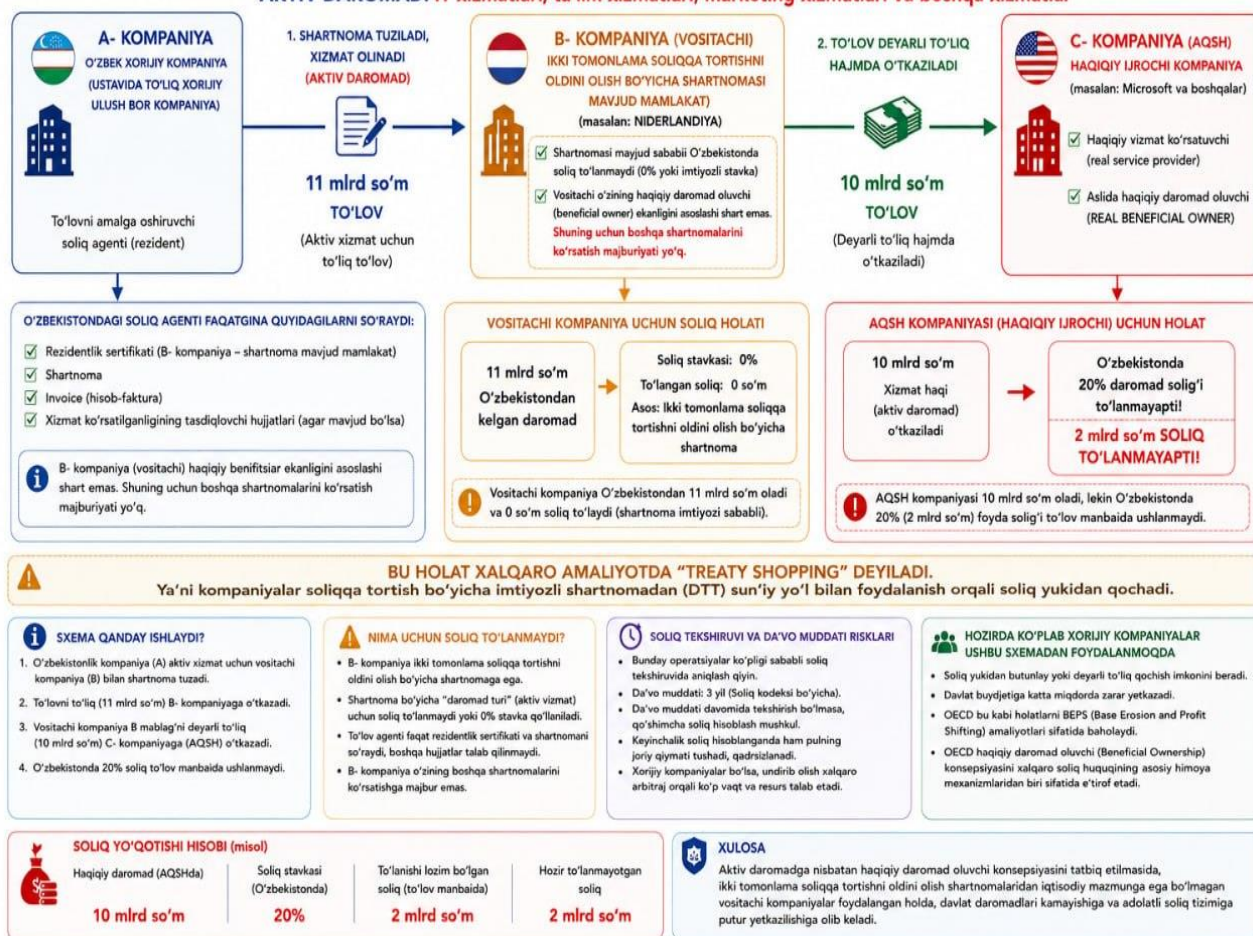
Bugungi kunda O'zbekiston Respublikasi 55 ta davlat bilan ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish to'g'risida xalqaro bitimlar tuzgan. Shu sababli ayrim davlatlar bilan xalqaro shartnomaga ega bo'lmagan kompaniyalar soliq yukini kamaytirish maqsadida shartnoma mavjud davlatlarda vositachi yoki qobiq kompaniyalar tashkil etishi mumkin.

Masalan, haqiqiy xizmat ko'rsatuvchi kompaniya AQShda joylashgan bo'lishi mumkin. Biroq AQSh bilan O'zbekiston o'rtasida ikki tomonlama soliq shartnomasi mavjud emas. Shu sababli kompaniya Niderlandiya yoki Vengriyada alohida yuridik shaxs tashkil etadi; o'zbekistonlik kompaniya shartnomani aynan ushbu vositachi kompaniya bilan imzolaydi, keyinchalik mablag' deyarli to'liq hajmda AQShdagi haqiqiy ijrochiga o'tkaziladi. Bunday holatda shartnoma imtiyozidan iqtisodiy mazmunga ega bo'lmagan kompaniya foydalanadi.

Mazkur xavflarni bartaraf etish maqsadida soliq agentlariga nafaqat passiv daromadlar, balki yuqori xavfli aktiv daromadlar bo'yicha ham norezidentdan rezidentlik sertifikatidan tashqari, xizmatlarni haqiqatda aynan ushbu kompaniya ko'rsatganligini, tegishli resurslarga, xodimlarga, iqtisodiy faoliyatga va daromadga haqiqiy huquqqa egaligini tasdiqlovchi hujjatlarni talab qilish huquqini berish maqsadga muvofiq.

AKTIV DAROMADGA HAQIQIY DAROMAD OLUVCHI KONSEPSIYASINI TADBIQ ETISHNING AHAMIYATI

AKTIV DAROMAD: IT xizmatlari, ta'lim xizmatlari, marketing xizmatlari va boshqa xizmatlar



1-rasm. Ayrim aktiv daromadlarga haqiqiy daromad oluvchi konsepsiyasini tatbiq etishning ahamiyati.

Xalqaro tajriba va OECD BEPS tavsiyalari

So'nggi o'n yilliklarda soliq bazasining yemirilishi va foydaning sun'iy ravishda past soliqli yurisdiksiyalarga ko'chirilishi (BEPS) davlatlar uchun eng dolzarb muammolardan biriga aylandi. 2015-yilda OECD va G20 davlatlari tomonidan BEPS bo'yicha 15 ta Harakat rejasi (Action Plans) qabul qilindi. Ulardan ayniqsa mazkur tadqiqot uchun Action 6 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*) hamda Action 13 (*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*) muhim ahamiyatga ega.

BEPS Action 6 xalqaro soliq shartnomalaridan sun'iy ravishda foydalanishga qarshi qaratilgan bo'lib, unda haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership), iqtisodiy mazmun (Economic Substance), Principal Purpose Test (PPT) hamda Limitation on Benefits (LOB) kabi mexanizmlarni qo'llash tavsiya etilgan. BEPS Action 13 esa transfer narxlari sohasida hujjatlashtirish talablarini kuchaytirishga qaratilgan — guruh ichidagi xizmatlar (*intra-group services*) bo'yicha nafaqat hisobvara-fakturalar yoki shartnomalar, balki xizmatlarning haqiqatda bajarilganligini, ular buyurtmachi uchun iqtisodiy foyda keltirganligini va to'lovlarning bozor tamoyiliga (*arm's length principle*) muvofiqligini tasdiqlovchi hujjatlar ham mavjud bo'lishi lozimligi ta'kidlangan.

Ko'plab rivojlangan davlatlar — Buyuk Britaniya, Avstraliya, Kanada va Yevropa Ittifoqining ayrim mamlakatlari — transchegaraviy xizmatlar bo'yicha xarajatlarni tan olishda aynan iqtisodiy mazmun, haqiqiy ijrochi va xizmatning amalda bajarilganligini tekshirish amaliyotini qo'llamoqda.

Tahlil va natijalar

Tadqiqot natijasida transchegaraviy xizmatlar bo'yicha soliqqa tortish tizimida aniqlangan huquqiy bo'shliqni bartaraf etishga qaratilgan huquqiy-iqtisodiy model ishlab chiqildi:

1. **Beneficial Ownershipni ayrim aktiv daromadlarga tatbiq etish modeli** — aniqlash mezonlari: daromad ustidan mustaqil tasarruf qilish huquqi, xizmatni real bajarish imkoniyati, xodim va resurslarning mavjudligi, mablag'larning keyingi harakatini tasdiqlovchi hujjatlar.

2. **Economic Substance Testning qo'llash mexanizmi** — xodimlar mavjudligi va malakasi, ofis/infratuzilma, boshqaruv funksiyalarining mustaqilligi, daromad ustidan real nazorat asosida baholanadi.

3. **Benefit Test mexanizmi** — xizmat natijasining amalda foydalanilganligi, takroran haq to'lanmaganligi, kompaniya daromadiga ta'siri va narxning iqtisodiy asoslanganligi baholanadi.

4. **Hujjatli tasdiqlashning bosqichma-bosqich (risk-proportional) modeli** — hujjatlar hajmi operatsiyaning risk darajasiga bog'liq holda belgilanadi.

5. **Riskka asoslangan nazorat modeli** — soliq organlari risk indikatorlari asosida operatsiyalarni saralaydi.

6. **Iqtisodiy samaradorlikni o'lchash tizimi** — SBT, YXA, HTD hamda qo'shimcha aniqlangan soliq bazasi, undirilgan qo'shimcha soliq summasi kabi ko'rsatkichlar orqali.

Norezidentlarga to'lovlarni amalga oshirishda daromadning haqiqiy egasini aniqlash va soliq nazoratini kuchaytirish

Rezident korxona tomonidan norezidentga yirik miqdorda menejment, konsalting, IT yoki boshqa xizmatlar uchun to'lov amalga oshiriladigan holatlarda, avvalo, mazkur xarajatlarning haqiqiyliigi, xizmatlarning amalda ko'rsatilganligi, ulardan olingan real iqtisodiy manfaat hamda norezidentning mazkur daromadga nisbatan iqtisodiy mazmuni va huquqiy maqomi baholanishi lozim.

Agar xizmat amalda ko'rsatilgani, uning qiymati va iqtisodiy jihatdan asoslanganligi tasdiqlansa, amaldagi soliq tartibi va xalqaro shartnoma qoidalarini qo'llash saqlab qolinadi. Biroq xizmatning amalda bajarilgani, undan real manfaat olingani yoki norezidentning daromadning haqiqiy egasi ekanligi tasdiqlanmasa, tegishli xarajatlarning soliq maqsadlarida tan olinishi hamda xalqaro ikki tomonlama soliqqa tortishni oldini olish to'g'risidagi shartnomada nazarda tutilgan soliq imtiyozlarining qo'llanilishi qayta ko'rib chiqilishi lozim.

Bunday yondashuvning asosiy maqsadi halol va iqtisodiy mazmunga ega bo'lgan operatsiyalarga qo'shimcha to'siqlar yaratish emas, balki iqtisodiy mazmuni shubhali, vositachilik xususiyatiga ega yoki soliq imtiyozlaridan asossiz foydalanishga qaratilgan operatsiyalar ustidan nazoratni kuchaytirishdan iborat.

Masalan, A korxona O‘zbekiston bilan xalqaro ikki tomonlama soliqqa tortishni oldini olish to‘g‘risida shartnoma tuzgan davlat — Niderlandiyaning soliq rezidenti hisoblanadi. B korxona esa O‘zbekiston rezidenti bo‘lib, A korxonaga IT xizmatlari uchun to‘lovni amalga oshiradi.

A korxona Microsoft mahsulotlarini O‘zbekiston hududida o‘rnatish, sozlash va ularga xizmat ko‘rsatish bilan shug‘ullanadi. Amaldagi tartibda bunday operatsiya soliq nazorati jarayonida, odatda, A va B korxonalar o‘rtasida tuzilgan shartnoma hamda norezidentning rezidentlik sertifikati asosida baholanadi.

Bunda A korxonaga ushbu daromadning haqiqiy egasi ekanligini, ya‘ni mazkur daromadni mustaqil ravishda tasarruf etish huquqiga ega ekanligini tasdiqlovchi qo‘shimcha hujjatlarni taqdim etish majburiyati amaliy jihatdan yetarli darajada shakllantirilmagan. Natijada norezidentning rezidentlik sertifikati va bevosita shartnomaviy munosabatlari mavjudligi xalqaro shartnoma bo‘yicha soliq imtiyozini qo‘llash uchun yetarli asos sifatida qabul qilinishi mumkin.

Mazkur vaziyatda muayyan soliq xavfi yuzaga keladi. Chunki A korxona aslida Microsoft kompaniyasining mustaqil xizmat ko‘rsatuvchi hamkori emas, balki uning nomidan yoki topshirig‘i asosida harakat qiluvchi vositachi bo‘lishi, shuningdek, A korxona orqali o‘tkazilayotgan mablag‘larning katta qismi keyinchalik Microsoft yoki boshqa xorijiy kompaniyaga yo‘naltirilishi mumkin.

Masalan, A korxona bilan AQSHda joylashgan Microsoft kompaniyasi o‘rtasida vositachilik yoki boshqa shartnomaviy munosabat mavjud bo‘lib, A korxona B korxonaga ko‘rsatayotgan xizmatlarning asosiy qismi amalda Microsoft tomonidan bajarilayotgan bo‘lsa, A korxona tomonidan olingan daromadning haqiqiy iqtisodiy egasi kim ekanligini aniqlash muhim ahamiyat kasb etadi.

Agar A korxona yil yakunida o‘ziga kelib tushgan mablag‘larning katta qismini Microsoft kompaniyasiga xizmat haqi, dividend yoki boshqa to‘lov shaklida o‘tkazib bersa, A korxonaning mazkur daromadni mustaqil ravishda tasarruf etuvchi shaxs emasligi va xalqaro shartnomada nazarda tutilgan imtiyozdan faqat vositachi sifatida foydalanayotganligi masalasi yuzaga keladi. Bunday holat treaty shopping, ya‘ni xalqaro soliq shartnomasida nazarda tutilgan imtiyozlardan iqtisodiy jihatdan manfaatdor bo‘lmagan vositachi orqali foydalanish xavfini keltirib chiqaradi.

Amaldagi tizimning asosiy cheklovi

Muammoning asosiy jihati shundaki, to‘lovni amalga oshirayotgan B korxona - soliq agenti - norezidentdan uning daromadga bo‘lgan haqiqiy huquqini aniqlash uchun zarur bo‘lgan qo‘shimcha hujjatlarni talab qilish imkoniyatiga ega bo‘lmagan taqdirda, mavjud hujjatlar asosida to‘lovni amalga oshirishi mumkin.

Xususan, soliq agenti tomonidan norezidentdan:

- asosiy (base) shartnomani;
- norezident va uning kontragentlari o‘rtasidagi tegishli shartnomalarni;
- daromadning keyingi harakati va taqsimlanishini tasdiqlovchi hujjatlarni;
- yil yakuni bo‘yicha moliyaviy hisobotlarni;
- mavjud bo‘lsa, auditorlik xulosasini;
- norezidentning mazkur daromadni mustaqil ravishda tasarruf etish huquqini

tasdiqlovchi boshqa hujjatlarni

talab qilish mexanizmi aniq va samarali tarzda belgilanishi lozim.

Natijada amaldagi tizimda soliq imtiyozini qo'llash masalasi ko'pincha to'lov amalga oshirilayotgan vaqtda emas, balki keyinchalik soliq auditi jarayonida aniqlanishi mumkin. Agar tekshiruv davomida daromadning haqiqiy egasi masalasi tegishli darajada o'rganilmasa, ushbu xavf umuman aniqlanmasdan qolishi ehtimoli mavjud.

Bundan tashqari, soliq tekshiruvlarining muayyan davr bilan cheklanishi sababli bunday operatsiyalarning o'z vaqtida aniqlanmasligi davlat budjetiga tegishli soliq tushumlarining yo'qotilishiga olib kelishi mumkin. Ayniqsa, yirik miqdordagi transchegaraviy to'lovlar bo'yicha soliqni to'lov amalga oshirilayotgan paytda aniqlash va undirish mexanizmi mavjud bo'lmasa, keyinchalik soliqni undirish ancha murakkablashadi.

Taklif etilayotgan yangi mexanizm

Shu munosabat bilan soliq agentiga norezidentga to'lovni amalga oshirishdan oldin uning mazkur daromadning haqiqiy egasi ekanligini tasdiqlovchi hujjatlarni talab qilish huquqini berish maqsadga muvofiq.

Bunda soliq agenti faqat rezidentlik sertifikatini va bevosita shartnoma bilan cheklanib qolmasdan, operatsiyaning iqtisodiy mazmunini baholash uchun asosli va zarur bo'lgan qo'shimcha hujjatlarni norezidentdan talab qilishi mumkin bo'ladi.

Mazkur hujjatlar asosida norezident:

1. xizmatni haqiqatda o'zi ko'rsatayotganligi;
2. ko'rsatilgan xizmatdan real iqtisodiy manfaat mavjudligi;
3. daromadni mustaqil ravishda tasarruf etish huquqiga egaligi;
4. mazkur daromadni uchinchi shaxsga avtomatik yoki majburiy ravishda o'tkazish majburiyatiga ega emasligi;
5. xalqaro shartnomada nazarda tutilgan soliq imtiyozidan foydalanish uchun faqat vositachi sifatida tashkil etilmaganligi baholanishi mumkin.

Agar norezident mazkur holatlarni tasdiqlovchi hujjatlarni taqdim etsa va uning daromadning haqiqiy egasi ekanligi asosli ravishda tasdiqlansa, xalqaro ikki tomonlama soliqqa tortishni oldini olish to'g'risidagi shartnoma qoidalari odatdagi tartibda qo'llaniladi.

Aksincha, norezident so'ralgan hujjatlarni taqdim etmasa yoki taqdim etilgan hujjatlar uning daromadning haqiqiy egasi emasligini ko'rsatsa, soliq agentiga tegishli to'lovdan ichki qonunchilikda nazarda tutilgan stavkada, masalan, 20 foiz miqdorida soliqni ushlab qolish imkoniyati berilishi mumkin.

Bu holatda xalqaro shartnoma mavjudligining o'zi avtomatik ravishda soliq imtiyozini qo'llash uchun yetarli asos bo'lmaydi. Imtiyozdan foydalanish uchun norezident o'zining tegishli huquqiy va iqtisodiy maqomini hamda daromadga bo'lgan haqiqiy huquqini asoslash imkoniyatiga ega bo'lishi kerak.

Taklifning amaliy va fiskal ahamiyati

Mazkur mexanizmning muhim afzalligi shundaki, soliq xavfi soliq auditi bosqichiga qadar kutib o'tirilmasdan, to'lov amalga oshirilayotgan vaqtda aniqlanadi.

Natijada:

- soliq tushumlari o'z vaqtida budjetga undiriladi;
- soliq qarzdorligini keyinchalik aniqlash va undirish zarurati kamayadi;
- treaty shopping holatlarining oldi olinadi;
- norezidentning daromadning haqiqiy egasi ekanligini tasdiqlash mexanizmi

kuchayadi;

- xalqaro shartnomalardan asossiz foydalanish xavfi kamayadi;
- halol va real iqtisodiy faoliyat yuritayotgan xorijiy kompaniyalar uchun esa amaldagi xalqaro shartnoma imtiyozlaridan foydalanish imkoniyati saqlanib qoladi.

Shu sababli taklif etilayotgan yondashuv xalqaro shartnomalarda nazarda tutilgan soliq imtiyozlarini bekor qilish yoki ularni umumiy tarzda cheklashga emas, balki mazkur imtiyozlardan aynan ulardan foydalanish huquqiga ega bo'lgan shaxslar tomonidan foydalanilishini ta'minlashga qaratilgan.

Bunda soliq agentiga norezidentdan daromadning haqiqiy egasini aniqlash uchun asosli va zarur hujjatlarni talab qilish huquqini berish hamda bunday hujjatlar taqdim etilmagan yoki norezidentning haqiqiy daromad egasi ekanligi tasdiqlanmagan taqdirda soliqni ushlab qolish imkoniyatini belgilash davlat budjeti manfaatlarini himoya qilish bilan birga, soliq nazoratining samaradorligini sezilarli darajada oshiradi.

Eng muhimi, bunday mexanizm halol transchegaraviy biznes faoliyatiga qo'shimcha to'siq yaratmaydi. U faqat xizmat ko'rsatishning real iqtisodiy mazmuni mavjud bo'lmagan, norezident vositachi sifatida foydalanilayotgan yoki xalqaro shartnoma imtiyozlaridan asossiz foydalanish ehtimoli mavjud bo'lgan operatsiyalarga nisbatan kuchaytirilgan nazoratni joriy etadi.

BEPS Action 6 — soliq shartnomalaridan suiiste'mol qilish, xususan, treaty shopping orqali soliq imtiyozlarini asossiz ravishda olishning oldini olishga qaratilgan xalqaro standartdir. Ushbu yo'nalishning asosiy maqsadi soliq shartnomalarida nazarda tutilgan imtiyozlardan faqat shartnomaning haqiqiy foydalanuvchisi bo'lgan, iqtisodiy faoliyatni amalga oshirayotgan va tegishli davlat bilan real aloqaga ega bo'lgan shaxslar foydalanishini ta'minlashdan iborat.

O'zbekiston uchun mazkur masala xalqaro investitsiyalar va transchegaraviy operatsiyalar hajmi ortib borayotgan sharoitda alohida ahamiyat kasb etadi. Chunki soliq shartnomalaridan noto'g'ri foydalanish davlat byudjetining daromadlarini kamaytirishi, halol investorlar uchun teng bo'lmagan sharoit yaratishi va O'zbekistonning xalqaro soliq tizimidagi ishonchligiga salbiy ta'sir ko'rsatishi mumkin.

OECD 2024-yilgi hisobotiga ko'ra, O'zbekistonning 55 ta amaldagi ikki tomonlama soliq shartnomasi mavjud. Shulardan 5 tasi BEPS Action 6 minimal standartlariga mos keladigan mexanizmlarni o'z ichiga olgan.⁷

Shu bilan birga, O'zbekiston Ko'p tomonlama instrument (MLI)ga qo'shilmagan. Shu sababli minimal standartlarni amaldagi shartnomalarga joriy etish MLI orqali emas, **balki** ikki tomonlama muzokaralar va soliq shartnomalariga tegishli qoidalarni kiritish orqali amalga oshirilmoqda.

Bu holat O'zbekistonning BEPS Action 6 bo'yicha ishlari boshlanganini ko'rsatsa-da, mavjud 55 ta shartnomaning faqat kichik qismi minimal standartlar bilan qamrab olingani sababli jarayonni yanada jadallashtirish zarurligini anglatadi.

Ilmiy takliflar

- Haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasini faqat passiv daromadlarga emas, balki soliq xavfi yuqori bo'lgan aktiv daromadlarga ham tatbiq etish lozim. Bunda soliq kodeksining 357 va 6 – moddalariga daromadga bo'lgan huquqni

⁷ https://www.oecd.org/en/publications/prevention-of-tax-treaty-abuse-sixth-peer-review-report-on-treaty-shopping_36cebf8e-en/full-report/uzbekistan_b0d161b5.html?utm

tasdiqlovchi so‘rab olinadigan hujjatlar ro‘yxati hamda ayrim xavfli aktiv daromadlarga daromadga bo‘lgan haqiqiy huquqni tasdiqlovchi hujjatlarni so‘rab olish bo‘yicha tegishli o‘zgartirishlar kiritish lozim;

- Mavjud barcha soliq shartnomalarini BEPS Action 6 minimal standartlari nuqtayi nazaridan tahlil qilish;
- Minimal standartlarga hali moslashtirilmagan shartnomalarni bosqichma-bosqich qayta ko‘rib chiqish;
- Ikki tomonlama muzokaralarda PPT, LOB yoki tegishli boshqa himoya mexanizmlarini kiritish;
- Soliq to‘lovchilar va investorlar uchun qoidalarini aniq va tushunarli shaklda belgilash;
- Ichki tartib-taomillar va nazorat mexanizmlarini kuchaytirish;
- Treaty shopping xavfini raqamli monitoring va risk-tahlil vositalari orqali aniqlash
- Transfer narxlarini nazoratida risklarga asoslangan avtomatlashtirilgan tahlil tizimini joriy etish lozim.
- Xalqaro operatsiyalar bo'yicha maxsus soliq auditini tashkil qilish hamda tegishli ekspertlar sonini oshirish zarur.

Ilmiy yangilik

- Haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasini aktiv daromadlarga nisbatan qo'llash zarurati ilmiy jihatdan asoslandi;
- Konsalting, menejment, IT va boshqa xizmatlar bo'yicha iqtisodiy mazmun hamda haqiqiy ijrochini aniqlash mezonlari taklif etildi;
- Xalqaro soliq shartnomalarini qo'llashda hujjatli tasdiqlashning yangi, risk-proportsional modeli ishlab chiqildi;
- O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksiga tegishli o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish bo'yicha aniq ilmiy takliflar, jumladan tegishli moddalarga (6, 357-moddalar) aniq havolalar bilan, ishlab chiqildi.

Xulosa

Tadqiqot natijalari shuni ko'rsatadiki, zamonaviy xalqaro soliq munosabatlarida soliq bazasining yemirilishi asosan ayrim aktiv xizmatlar konsalting, menejment, IT, marketing, ta'lim va guruh ichidagi xizmatlar orqali amalga oshirilmoqda. Amaldagi huquqiy tartib esa asosan passiv daromadlarga nisbatan samarali ishlab, aynan yuqori xavfli aktiv xizmatlar sohasida yetarli huquqiy mexanizmlarni ta'minlamaydi. Shu munosabat bilan haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasini mazkur xizmatlarga ham tatbiq etish, Iqtisodiy mazmun testi va Manfaat testini joriy qilish, xizmatlarning haqiqatda bajarilganligini tasdiqlovchi hujjatlar ro'yxatini risk darajasiga proportsional tarzda belgilash hamda transfer narxlarini sohasida riskka asoslangan nazoratni kuchaytirish O'zbekistonda xalqaro soliq ma'muriyatchiligini takomillashtirishning dolzarb yo'nalishlaridan biri hisoblanadi.

Tadqiqotning cheklolari. Tadqiqot xulosalari asosan normativ-huquqiy va qiyosiy-huquqiy tahlilga, shuningdek shartli ssenariy modellashtirishga asoslangan. Real soliq auditlarining individual ma'lumotlari, O'zbekistonda transchegaraviy xizmatlar bo'yicha to'lovlarning to'liq statistik bazasi hamda taklif etilayotgan mexanizmlarning amaliyotga joriy etilgandan keyingi natijalari tadqiqot doirasida mavjud emas edi. Shu sababli taklif etilgan model va uning iqtisodiy ta'siri miqdoriy yoki empirik ma'lumotlar bilan emas, balki huquqiy-iqtisodiy modellashtirish, xavf tasnifi va o'lchov indikatorlari (SBT, YXA, HTD) orqali asoslandi.

Beneficial Ownership konsepsiyasini ayrim aktiv daromadlarga kengaytirishning sud amaliyotidagi ehtimoliy talqinlari va soliq to'lovchilarning huquqiy himoyasi masalalari ham alohida empirik tadqiqot doirasida chuqur o'rganilmagan.

Takliflarni amalga oshirish bosqichlari.

1. *Huquqiy asos yaratish* — Soliq kodeksiga Economic Substance va Benefit test tushunchalarini, aktiv daromadlar bo'yicha BO mezonlarini hamda mavjud barcha soliq shartnomalarini BEPS Action 6 minimal standartlarini kiritish;

2. *Hujjatli tasdiqlash mexanizmini joriy etish* — yuqori xavfli xizmatlar bo'yicha qo'shimcha hujjatlar talabini normativ mustahkamlash, o'tish davrini belgilash;

3. *Institutsional salohiyatni oshirish* — maxsus soliq auditi, mutaxassislarni tayyorlash, avtomatlashtirilgan risk baholash tizimi;

4. *Monitoring va baholash* — SBT, YXA, HTD ko'rsatkichlari asosida amaliy samaradorlikni muntazam baholash.

Kelgusi tadqiqot yo'nalishlari. (1) taklif etilgan mexanizmning real soliq ma'muriyatchiligi ma'lumotlari asosida empirik sinovdan o'tkazilishi; (2) O'zbekistonning asosiy savdo-iqtisodiy hamkorlari bilan tuzilgan shartnomalar doirasida Economic Substance va Benefit Test mezonlarining moslashtirilgan qo'llanilishini tadqiq etish; (3) raqamli xizmatlar va platformalar bo'yicha modelning qo'llanilish o'ziga xosliklarini o'rganish; (4) PPT va BEPS MLI mexanizmlarining O'zbekiston milliy qonunchiligiga integratsiyalashuvini chuqurroq tahlil qilish.

Umuman olganda, tadqiqot natijalari transchegaraviy xizmatlar bo'yicha soliq xavflarini faqat formal hujjatlar asosida emas, balki daromadning haqiqiy oluvchisi, iqtisodiy mazmuni, xizmatdan olinadigan manfaat va operatsiyaning risk darajasini kompleks baholash asosida aniqlash zarurligini ko'rsatadi. Taklif etilayotgan mexanizmning bosqichma-bosqich joriy etilishi soliq bazasining yemirilishini qisqartirish imkonini beradi, halol raqobat muhitini mustahkamlashga xizmat qiladi hamda O'zbekistonning xalqaro soliq tizimidagi ishonchliligini oshirishga ko'maklashadi.

Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati

1. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD Publishing, 2017.

2. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary*. Paris: OECD Publishing, 2017.

3. OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*. OECD/G20 BEPS Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

4. OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*. OECD/G20 BEPS Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

5. OECD. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports*. Paris: OECD Publishing, 2015.

6. OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

7. OECD. *Prevention of Tax Treaty Abuse – Sixth Peer Review Report on Treaty Shopping*. OECD/G20 BEPS Project. Paris: OECD Publishing, 2024.

8. OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Chapter VII – Special Considerations for Intra-Group Services. Paris: OECD Publishing, 2022.

9. OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (BEPS MLI)*. Paris: OECD.

10. United Nations. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: UN Department of Economic and Social Affairs, 2021.

11. Li, J. "Beneficial Ownership in Tax Treaties: Judicial Interpretation and the Case for Clarity." *Osgoode CLPE Research Paper*, 2012.

12. Jain, S., Prebble, J., & Bunting, K. "Conduit Companies, Beneficial Ownership, and the Test of Substantive Business Activity in Claims for Relief under Double Tax Treaties." *eJournal of Tax Research*, 11(3), 2013, pp. 386–433.

13. Oguttu, A. W. "Curbing 'Treaty Shopping': The 'Beneficial Ownership' Provision Analysed from a South African Perspective." *Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, 40(2), 2007.

14. Rocha, A. "Treaty Shopping and Beneficial Ownership under Brazil's Tax Treaties." *Bulletin for International Taxation*, 66(7), 2012.

15. Sharkey, N. C. "China's Tax Treaties and Beneficial Ownership: Innovative Control of Treaty Shopping or Inferior Law Making Damaging to International Law?" *Bulletin for International Taxation*, 65(12), 2011.

16. Baerentzen, S. "Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?" *World Tax Journal*, Vol. 12, No. 1, 2020.

17. De Broe, L., & Gommers, S. "Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases." *EC Tax Review*, Vol. 28, Issue 6, 2019.

18. Janssen, J. J. M., & Sada Garibay, M. "What Should Be the Scope of the Beneficial Owner Concept?" *Intertax*, Vol. 48, Issue 2, 2020.

19. "Economic Substance for Holding Companies in the Post-BEPS World and after Recent ECJ Case-Law: An Analysis of Developments in Europe." *Intertax*, Vol. 51, Issue 1, 2023.

20. "BEPS Principal Purpose Test and Customary International Law." *Leiden Journal of International Law*, 2020.

21. Rusek, J. "Use of the Concept of Economic Substance from the Perspective of International Tax Regulations." *Tax Law Quarterly*, 2019(1). DOI: 10.18778/1509-877X.2019.01.03.

22. Jankowski, J., & Smoleń, K. "Economic Substance Test in the Case of Conduit Companies – the Beneficial Ownership Clause and Transaction Recharacterisation." *Tax Law Quarterly*, 2025(2). DOI: 10.18778/1509-877X.2025.02.01.

23. Massant, M. "The Relevance of 'Economic Substance' for the Purpose-Based Test of the PPT." *Bulletin for International Taxation*, 80(1), 2026, pp. 26–42. DOI: 10.59403/3xbmwvt.

24. Shah, T. "Intra-Group Services in Transfer Pricing: OECD Framework, Global Jurisprudence and Litigation Analytics." *SSRN Electronic Journal*, 2026. DOI: 10.2139/ssrn.6472441.

25. "Research on the Identification of 'Beneficial Owner' in Tax Treaties: Based on Case Analysis." *Advances in Economics, Management and Political Sciences*, No. 8, 2023: 212–220.
26. Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank N.A. [2006] EWCA Civ 158.
27. Prévost Car Inc. v. The Queen, 2009 FCA 57.
28. Skatteministeriet v. T Danmark, C-116/16; Skatteministeriet v. Y Denmark Aps, C-117/16, CJEU, 26 fevral 2019-yil.
29. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L. v. The Queen, 2021 SCC 49.
30. O'zbekiston Respublikasining Soliq kodeksi. – Toshkent, 2019 (2026-yil holatidagi tahrir).
31. O'zbekiston Respublikasining ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish to'g'risidagi xalqaro shartnomalari.