

## ЎЗБЕКИСТОНДА ИККИ ЁҚЛАМА СОЛИҚҚА ТОРТИШГА ОИД ИҚТИСОДИЙ СИЁСАТИНИНГ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

**Ражапов Шухрат Зарипбаевич**  
Тошкент давлат иқтисодийёт университети катта ўқитувчиси,  
E-mail: [rajapov.s-2012@mail.ru](mailto:rajapov.s-2012@mail.ru)

**Аннотация:** Мазкур мақолада иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишда ҳуқуқий базани шаклланиши ва халқаро солиқ муносабатларида норезидентлар иштирокидаги келишувларда иккиёқлама солиқ солишга йўл қўймаслик учун халқаро битимлар нормаларини амалиётда тўғри ва ўз вақтида қўллаш ҳамда ҳозирги кунда Ўзбекистон Республикасида чет эл инвесторларини қўллаб-қувватлаш ва уларга кенг имкониятларни яратилиши асослаб берилган.

**Калит сўзлар:** иккиёқлама солиққа тортиш, норезидент, келишувлар, чет эл инвесторлари, конвенция, шартномалар, консуллик легаллаштирув, дивидендлар, фоизлар, роялти.

**Abstract:** This article is based on the creation of a legal framework to avoid double taxation and the proper and timely application of international treaties to avoid double taxation in international tax agreements with non-residents, as well as on the creation and support of foreign investors in the Republic of Uzbekistan.

**Keywords:** double taxation, non-resident, agreements, foreign investors, conventions, contracts, consular legalization, dividends, interest, royalties.

### Кириш

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги ПФ-4947-сон Фармонида[1] солиқ юкини камайтириш ва солиққа тортиш тизимини соддалаштириш сиёсатини давом эттириш, солиқ маъмурчилигини такомиллаштириш ва тегишли рағбатлантирувчи чораларни кенгайтиришда халқаро солиқ муносабатларининг роли ҳозирги кунда долзарб масалалардан бири ҳисобланади.

2030 йилгача Ўзбекистон Республикасини комплекс ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш концепциясини ишлаб чиқиш мамлакатда амалга оширилаётган 2017–2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналишлари бўйича Ҳаракатлар стратегиясига, Ҳукуматнинг молиявий-иқтисодий муносабатларнинг барча жиҳатларини ислоҳ қилиш, тармоқлар ва ҳудудларнинг иқтисодий салоҳиятини ошириш ва ижтимоий масалаларни ҳал этиш билан боғлиқ қабул қилинган қарорларига асосланади. Концепцияни ишлаб чиқиш зарурати узоқ муддатли истиқболда иқтисодиётнинг барқарор ривожланишини чеклайдиган мавжуд ижтимоий-иқтисодий муаммоларни, хавф-хатар ва таҳдидларни ҳал этиш, шунингдек, иқтисодиёт ва ижтимоий соҳанинг ҳозирги ҳолатидан барқарор ривожланишга ўтишнинг мақсадлари ва устуворликларини белгилаш ва аҳоли ҳаёт даражасини ошириш билан боғлиқдир[2].

Ўзбекистонда солиқ тизимидаги туб ўзгаришлар шароитида давлат кўмаги асосида солиқ маъмурчилгини такомиллаштиришга оид бир қанча меъерий-ҳужжатлар қабул қилинишга қармасдан, халқаро солиқ нормалари яъни Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш масалаларининг назарий, методологик ва амалий жиҳатлари махсус, мустақил тадқиқот объекти сифатида етарли даражада ўрганилмаганлиги мазкур илмий мақола мавзусининг долзарблигини ва илмий-амалий аҳамиятга эга эканлигини белгилаб беради.

### **Мавзуга оид адабиётлар таҳлили**

Мамлакатлар ўртасида халқаро солиқ солиш муносабатлари юзага келар экан, ҳар бир давлат уни ўзига мос ва қулай тарзда амалга оширишга ҳаракат қилади. Шундан келиб чиққан ҳолда ҳар бир мамлакат ўзининг халқаро солиқ солиш қоидаларини белгилаб олар экан Россиялик олим А.И.Погорлецкий қуйидаги тўрт мақсадга эришишга ҳаракат қилиши лозимлигини ўзининг “Международное налогообложение” яъни “Халқаро солиққа тортиш” дарслигида келтириб ўтган[3]. Бу асосан:

1) Чет эл трансакциялари орқали келадиган тушумларда ўзига тегишли улушни олиш;

Халқаро солиқ солиш қоидасининг мақсади маҳаллий ва чет эл солиқ тўловчиларнинг транс миллий трансакцияларидан келадиган тушумни адолатли тақсимлашга кўмаклашиш ҳисобланади. Бунга эришмоқ учун ҳар бир мамлакат ўзининг маҳаллий солиқ базасини ҳимоя қилиши лозим.

2) Қонунийлик (адолатлилик)ни таъминлаш;

Маълумки, даромад солиғининг бошқа солиқлардан устунлиги бу унинг адолатлилигидадир. Умуман олганда, адолатлилик бир ҳил даромадга эга бўлган солиқ тўловчиларга нисбатан бир ҳил солиқ юки тақсимланганда, солиқ тўловчилар солиқни тўлай олиш имконияти инobatга олинганда таъминланади.

3) Маҳаллий иқтисодиётнинг рақобатбардошлигини кучайтириш;

Ҳар бир давлат ўзининг фуқаролари ва резидентларининг иқтисодий манфаатларини ҳимоя қилишни асосий вазифаси деб ҳисоблайди. Шу билан бирга ҳар бир давлат ўзининг норезидентларига қулай шароит яратиш учун ҳаракат қилмоғи лозим.

4) Капитал-экспорт ва капитал-импорт нейтраллиги;

Бу мақсадга эришишда ҳар бир давлат ўзининг халқаро солиқ солиш тизимини яратишда, капитал экспорти ва импорти оқимини рағбатлантиришга тўсқин бўлмаслигига алоҳида эътибор бермоғи лозим. Кўпгина малакатлар учун четдан капитал оқимининг кириб келиши олқишланади ва бунга турли солиқ имтиёзлари ёки бошқа преференциялар берилади. Шу билан бирга мамлакатдан капитални чиқиб кетиши мамлакат миллий бойлигини камайтиради деб қаралади ва унга қарши турли чора-тадбирлар қабул қилинади.

Ҳозирги кунда Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатлари, чет мамлакатларни солиқ тизими ва солиққа тортишнинг халқаро андозларига оид мамлакатимиз олимларидан М.И.Алимарданов, Н.Р.Қўзиева ва Ш.З.Ражапов муаллифидаги чиқарилган “Солиққа тортишнинг халқаро андозлари” номли ўқув қўлланмасида [4], солиқ келишувлари, икки ёқлама солиққа тортишга барҳам бериш мақсадларидан ташқари, муҳим мақсад —солиқ тўлашдан четга чиқиш

ҳолатларига қарши курашишни кузлайдиган усул ва услубиётларини асослаб берганлар. Ушбу соҳада солиқ келишувлари орқали солиқ органлари ҳамкорлигининг асоси ва тартиби белгилаб олинган ва шу мақсадда, солиқ келишувларида даромадларни яширишга қарши, чет элга даромадни яширин тарзда ўтказишга қарши солиқ органларининг биргаликдаги кураши бўйича бир қатор йўриқномалар келтирилган.

Худди шунингдек, яна бир олимларимиздан Ш.Ш.Шамсутдинов, Ш.Ф.Шамсутдинова ўзларининг “Чет мамлакатлари солиқ тизими” дарслигида [5] Италия мисолида бошқа давлатлар билан иккиёқлама солиқ солишдан озод бўлиши тўғрисида шартномаларидаги ҳар бир мамлакатга алоҳида ёндошувни амалга ошириш кераклигини яъни даромадларни универсал принцип асосида солиққа тортиш бўлмаслигини асослаб берган. Бундан ташқари солиқларни тўлашдан бош тортиш ва иккиёқлама солиққа тортишни олдини олиш ҳақидаги Ўзбекистон Республикаси ҳамда ҳорижий давлатлараро халқаро шартномалар аъзолари рўйхатини шакллантириб, шартномалар ижроси юзасидан таҳлилий маълумотлар тақдим этган.

Бу олимларнинг изланишлари халқаро солиққа тортиш тизими ва иккиёқлама солиққа тортишни бартараф қилиш юзасидан усул ва воситаларни жорий қилишга қаратилган.

#### **Тадқиқот методологияси**

Мақолада “Солиққа оид халқаро шартномалар ва битимлар” ҳамда “Ўзбекистон Республикаси солиқ кодекси” тадқиқига тизимли ёндашув усулидан, Ўзбекистон Республикаси солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш ва иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишда ҳуқуқий базани шаклланиши ва халқаро солиқ муносабатларида норезидентлар иштирокидаги келишувларда иккиёқлама солиқ солишга йўл қўймаслик учун халқаро битимлар нормаларини амалиётда тўғри ва ўз вақтида қўллаш асосий тамойиллари, шакллари ва ташкилий моделларининг хусусиятларини ҳамда ривожланиш қонуниятларини ёритишда қиёсий таҳлил ва мантиқий ёндашув усулидан, Ўзбекистон Республикаси давлат солиқ қўмитасининг веб-сайтидаги халқаро шартномаларда давлатларнинг солиқ ставкалари кўрсаткичлари таҳлилидан миқдорий ва сифат таҳлили каби усулларидан фойдаланилди[6].

#### **Таҳлил ва натижалар**

Ўзбекистон Республикасининг ҳорижий мамлакатлар билан солиқ соҳасидаги ҳамкорлиги бўйича, Ўзбекистон халқаро ҳуқуқнинг тенг ҳуқуқли субъекти сифатида дунёнинг бошқа мамлакатлари билан солиққа тортиш соҳасидаги шартномавий-ҳуқуқий базани мустаҳкамлаш бўйича солиқ сиёсатини илдамлик билан юритмоқда. 1993 йилдан бошлаб Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитаси солиққа тортиш соҳасида яқин ва узоқ хориждаги мамлакатлар билан халқаро шартномалар тизимини шакллантириш бўйича ишлар олиб бормоқда. Бугунги кунда дунёнинг ҳар хил мамлакатлари билан 53 та икки томонлама шартномалар имзоланган[7]. Бу шартномалар қуйдаги йўналишлар асосида амалиётга тадбиқ этиб келинмоқда:

1. Икки томонлама солиққа тортишга йўл қўймаслик, даромад ва капитал солиғини тўлашдан бош тортишнинг олдини олиш тўғрисидаги шартномалар.

2. Солиқ қонунчилигига амал қилиш, шунингдек, солиқ қонунчилигини бузишга қарши кураш бўйича ўзаро ёрдам ва ҳамкорлик масалалари ва солиққа тортиш соҳасида ахборот алмашиш тўғрисидаги шартномалар.

3. Билвосита солиқларни ундириш тамойиллари тўғрисидаги шартномалар.

Бу халқаро шартномаларда келтирилган ўзаро солиққа оид келишувларни мамлакатлар кесимида таҳлил қилганимизда мамлакатлардаги тадбиркорларга солиқ ставкаларнинг қўлланилиши ўртасидаги тафовутларни кўришимиз мумкин. Ушбу жадвалда халқаро шартномалар қоидалари бўйича дивидендлар, фоизлар ва роялти кўринишда олиган даромадларга солиқ солиш ставкалар таҳлили келтирилган.

**Халқаро шартномаларида келтирилган солиқ ставкалари тўғрисида маълумот[8]**

№	Давлат	Дивидендлар	Фоизлар	Роялти	Қурилиш майдончаси / хизмат кўрсатиш**
1	Австрия	а) дивидендларнинг ялпи миқдоридан 15%; б) агар ҳақиқий эгаси дивидендларни тўлайдиган компания мол-мулкининг камида 10 фоизига бевосита эгалик қиладиган компания бўлса (шерикликдан ташқари) бўлса, дивидендлар умумий миқдорининг 5 фоизи	10%	5%	12
2	Озарбайжон	10%	10%	10%	6 / 6
3	Баҳрайн	8%	8%	8%	6 / 6
4	Беларусия	15%	10%	15%	12
5	Белгия	а) бошқа ҳолларда 5% (10 да) ва 15%.	0 (давлат займлари учун) ва 10 (бошқа ҳолларда)	5%	12
6	Болгария	10%	0* ва 10%	10%	12 / 6
7	Буюк Британия	5% (10% да) ва бошқа барча ҳолатларда 10%.	5%	5%	12
8	Венгрия	10%	0* ва 10%	10%	12 / 6
9	Ветнам	15%	0* ва 10%	15%	6 / 6
10	Германия	5 (25% да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	0* ва 5%	5 ва 3%	12
11	Гретция	8%	0* ва 10%	8%	12 / 12
12	Грузия	5 (25% da) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	0* ва 10%	10%	6 / 6
13	Исроил	10%	10%	5 ва 10%	9 / 9
14	Ҳиндистон	10%	10%	10%	12
15	Индонезия	10%	10%	10%	6 / 3
16	Иордания	Boshqa holatlarda 7% (25%) ва 10%.	10%	20%	6 / 6
17	Эрон	8%	10%	5%	12
18	Ирландия				
	5% (10% да) ва бошқа барча ҳолатларда 10%.	5%	5%	9	

19	Испания	5% (25 да) ва бошқа барча ҳолатларда 10%.	0* ва 5%	5%	12
20	Италия	10%	0* ва 5%	5%	12
21	Қозоғистон	10%	0* ва 10%	10%	12 / 12
22	Канада				
	5 (10% да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	0* ва 10%	5 ва 10%	12	
23	Хитой	10%	0* ва 10%	10%	12
24	Корея	5 (25% да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	5%	2 ва 5%	12
25	Қувейт	5% (25 да) ва бошқа барча ҳолатларда 10%.	0* ва 8%	20%	3
26	Қирғизистон	5%	5%	15%	12 / 24 / 24 / 12
27	Латвия	10%	0* ва 10%	10%	6
28	Литва	10%	0* ва 10%	10%	12
29	Люксембург	5 (25% да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	10%	5%	12
30	Малайзия	10%	0* ва 10%	10%	12
31	Молдова	5 (10% да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	0* и 10%	15%	6
32	Нидерландия	5% (25 да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	10%	10%	12
33	БАА	5 (25% да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	0* ва 3%	10%	12 / 9
34	Оман	7% ва давлат идоралари учун тўлиқ имтиёз	0* ва 7%	10%	9 / 6
35	Покистон	10%	0* ва 10%	15%	6
36	Полша	5% (20 да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	10%	10%	6 (12)
37	Россия	10%	0* ва 10%	0%	12
38	Руминия	10%	0* ва 10%	10%	9 / 9
39	Саудия Арабистони	7%	7%	10%	6 / 6
40	Сингапур	5%	5%	8%	12 / 6
41	Словакия	10%	10%	10%	9 / 6
42	Словения	8%	8%	10%	6 / 6
43	Тожикистон	5% (25 да) ва бошқа барча ҳолатларда 10%.	10%	10%	6 / 6
44	Таиланд	10%	10 ва 15%	15%	6 / 6
45	Туркменистон	10%	0* ва 10%	10%	12 / 6
46	Туркия	10%	0* ва 10%	10%	36
47	Украина	10%	10%	10%	12 / 12 / 12
48	Финландия	5 (10% да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	0* ва 5%	5 ва 10%	9 / 9
49	Франсия	5 (10% да) ва бошқа барча ҳолатларда 10%.	5%	0%	12
50	Чехия	5 (25% да) ва бошқа барча ҳолатларда 10%.	0* ва 5%	10%	12 / 6
51	Швейцария	5 (20% да) ва бошқа барча ҳолатларда 15%.	0* ва 5%	5%	12

Юқорида келтирилган жадвалда дивидендлар - акциядор (иштирокчи) томонидан юридик шахс фойдасини тақсимлашда олган даромад ҳисобланиб, унга

кўра, дивидендларининг ялпи фойдасидан солиқ деярли кўпчилик мамлакатларда 10-15 фоиз миқдорларида олинган. Булар асосан Австрия, Беларусия, Вьетнам давлатларида 15 фоизни ташкил этган бир пайтда, Озарбайжон, Болгария, Венгрия, Исроил, Ҳиндистон, Индонезия, Италия, Россия ва Қозоғистон давлатларида эса бу солиқ ставкаси 10 фоизни ташкил этмоқда. Бу ўз навбатида солиқ тўловчиларга солиқ юкини камайтирган ҳолда солиқ базасини кенгайтиришга ва мамлакатга инвестицияларни жалб қилиш юзасидан енгилликлар жорий этилганлигидан далолат беради. Бу кўрсатки Ўзбекистон Республикасида ҳам шу давлатлар қатори солиқ ставкалари қўлланилади, чунки мамлакатимиз ҳалқаро ҳамкорлиги ва инвестицияларни жалб этилиши асосан шу мамлакатларга тўғри келади, бу эса давлат ўртасидаги иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишга солиқ тўловчиларга амалий ёрдам ва қулай инвестиция шароитини яратиб беради.

Худди шунингдек, фоизлар - ҳар қандай турдаги қарзларни тўлашдан олинган даромадлар ва роялти - ҳар қандай номоддий активдан фойдаланиш ёки ундан фойдаланиш ҳуқуқи учун тўловларни солиққа тортиш ҳам мамлакатимизда солиқ сиёсати бўйича олиб борилаётган ислохатлар жаҳон ҳамкор давлатлар солиқ тизими таржибалари ўрганилган ҳолда солиқ ставкаларни амалиётга тадбиқ этилиши кузатилмоқда.

Буни биргина Россия давлатига оид мисолда кўриб чиқишимиз мумкин. “А” Россия фирмаси Ўзбекистон Республикасида қуйидаги фаолият турлари билан шуғулланади:

Биринчи фаолияти - товарларни Ўзбекистон Республикасига экспорт қилиш бўйича операциялар билан боғлиқ ташқи савдо контрактлари доирасида операцияларни амалга оширади;

Иккинчи фаолияти - Ўзбекистон Республикасида денгиз, ҳаво кемаларидан, темир йўл ва автомобиль транспорти воситалари билан халқаро юк ташишда фойдаланишдан ва хизмат кўрсатишдан даромад олишда “А” фирмасининг манфаатларини ҳимоя қилади.

Амалдаги Солиқ кодексига мувофиқ фаолиятнинг 1-туридан олинган даромаддан солиқ ундирилмайди, чунки ушбу фаолият доимий муассаса ташкил этмайди. Фаолиятнинг 2-туридан солиқ олинади, бироқ ушбу ҳолатда Солиқ кодексининг 6-моддаси яъни агар Ўзбекистон Республикасининг халқаро шартномасида Ўзбекистон Республикасининг солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларида назарда тутилганидан бошқача қоидалар белгиланган бўлса, халқаро шартнома қоидалари қўлланилиши нормаси талабларидан келиб чиқиб, Ўзбекистон Республикаси Ҳукумати билан Россия Федерацияси Ҳукумати ўртасида даромадлар ва мулклардан иккиёқлама солиқ олишни бартараф этиш тўғрисида 1994 йил 2 мартда имзоланган битимга амал қилиш керак[9].

Мазкур битимнинг 8-моддасида аҳдлашувчи давлатлардан бирининг корхоналари денгиз, дарё ва ҳаво кемалари, темир йўл ёки автомобиль транспорти воситаларидан халқаро юк ташишда фойдаланишдан олган даромадлари фақат шу давлатда солиққа тортилиши, демак бошқа давлатда солиққа тортилмаслиги тушунтирилади. Демак, фаолиятнинг 2-туридан олинган даромад ҳам Ўзбекистон Республикасида солиққа тортилмайди.

Халқаро солиқ муносабатларида норезидентлар иштирокидаги келишувларда иккиёқлама солиқ солишга йўл қўймаслик учун халқаро битимлар нормаларини амалиётда тўғри ва ўз вақтида қўллаш керак. Халқаро солиқ муносабатларда норезидентлар учун фаолиятларини солиққа тортиш муносабатларини тартибга солишда аҳдлашув давлат ва ўзга аҳдлашув давлатлар ўртасидаги битим тузишдаги асосий муаммо нимада эканлигини билишимиз керак бўлади.

Қонун ҳужжатларига тез-тез ўзгартиришлар киритилади, кўпчилик мутахассислар бу ўзгартиришлар билан танишиб чиқишга, уларнинг моҳиятини англашга, амалиётда қандай қўлланилишини билиб олишга улгурмаяптилар.

Бундан ташқари, мамлакатимизда ташқи иқтисодий фаолиятни, хусусан, хорижий инвестицияларни жалб этишни фаоллаштириш ислоҳотлари амалга оширилмоқда. Хорижий валюталарни айирбошлаш курсини либераллаштириш катта имкониятларни, даромадни хорижга репатриация қилиш имкониятини яратди. Ўз-ўзидан, солиқ солиш масаласи юзага келади ва ҳар бир вазиятга яқка тартибда ёндашув талаб этилади.

Солиқ кодексининг алоҳида бобида норезидентлар иштирокидаги битимлар бўйича даромадларга солиқ солиш масалалари ёритилган. Бу солиққа тортиш тизимида анча қийинчиликлар мавжуд.

Булар, халқаро солиққа тортиш бўйича шартномаларга жўнатма ҳаволалар, шунингдек халқаро шартномалар нормаларини қўллашга талаблар мавжуд. Ҳозирги пайтда иккиёқлама халқаро битим ва шартномаларнинг мазмуни билан танишиб чиқиш муҳим ҳисобланиб, бу ўз навбатида барчаси иккиёқлама солиқ солишнинг олдини олиш мақсадида тасдиқланган.

Шунингдек, шартномаларда назарда тутилган ставкалар Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларида кўрсатилган ставкалардан камроқ бўлиши ва муассаса ва ташкилотлардаги мавжуд мутахассислар бундай нормалар мавжудлигини ёки улар амалиётда қандай қўлланиши тартибларини тўлиқ ўзлаштирамаган бўлиши мумкин.

Мазкур муаммоларни ечимини топиш ва ўзаро тажрибаларни алмашиш мақсадида, халқаро конференцияларни ташкил этиш лозим. Хусусан:

-мазкур конференцияларда халқаро солиқ муносабатларига тегишли битим, келишув ва шартномаларни ҳисобга олган ҳолда, норматив-ҳуқуқий ҳужжатларни мувофиқлигини муҳокама қилиб, аниқ ечимларни таҳлил қилиш ва алоҳида аҳдлашув давлатлар билан келишувларга ўзгартириш ва қўшимчалар киритиб, албатта, қайси ҳужжатда қандай нормалар мавжудлигини билиши учун ўқув семинарлар ҳам ташкил этилиб, семинар якунида халқаро солиқ муносабатларидаги мутахассис тайёрлаш даражаларини белгилаб, махсус сертификатлар беришни ташкил этиш. Интернет тармоғида алоҳида халқаро солиқ муносабатларига доир интернет сайтларини ва дастурлар ишлаб чиқиш.

Бундай муаммоларни бартараф этиш ҳисобига кўпинча хатога йўл қўйилишига сабаб бўладиган жиҳатлар олди олинади ва иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишда ҳуқуқий базага эга бўлади. Бунда асосан эътибор бериладиган жиҳатлари мавжуд. Хусусан:

1. Халқаро солиқ муносабатларини такомиллаштириш мақсадида аҳдлашув давлатларидаги норезидентлари фаолиятида ҳуқуқни қўллаш амалиётига киришишдан олдин ҳамкор давлати билан тузилган битимни ва унга баённомаларни ўрганиб чиқиш муҳим ҳисобланади.

Баённомада битимнинг у ёки бу нормаларини қўллашга доир тушунтиришларни аниқ нормаларини мутахассислар ўрганиб билиб оладилар. Норманинг юридик жиҳатдан кучга киритилиши ва бекор қилиниши баённомада қайд этилган ҳолларга асосланган бўлиши мумкинлигига ҳам алоҳида эътибор берилади.

2. Халқаро иккиёқлама солиқ тортишни олдини олиш мақсадида тузилган шартнома бўйича имтиёзларни қўллаш учун норезидент халқаро шартнома амалда бўлган давлатнинг резиденти ва ҳақиқатан ҳам даромад бенефициари ҳисобланишини тасдиқлаши керак. Бу эса ўз навбатида норезидентларни аҳдлашув давлатларнинг резидентлигини тасдиқловчи ҳужжатни тақдим этиши кераклигини билдиради. Бунда халқаро амалиётда бундай ҳужжат консуллик легаллаштирувидан ўтиши ёки апостиль қўйилиши лозим. Бироқ Гаага конвенциясининг консуллик легаллаштируви бекор қилинганлиги тўғрисидаги нормаси аҳдлашув давлатларнинг тадбиркорларида тушунмовчиликни туғдирмоқда. Бу давлатлар ҳаммаси ҳам мамлакатимиз билан апостиль қўйиш амалиётига ўтишмаган. Хорижий давлатларнинг Германия, Бельгияда ва шунга ўхшаш давлатларда ҳозиргача консуллик легаллаштируви амалиёти мавжуд.

Бундан ташқари, Ўзбекистон Республикаси бўйича икки томонлама солиқ шартномалари бўйича умумий нуқтаи назар ва таҳлилий маълумотларга эътиборни қаратадиган бўлсак, ҳозирги кунда чегараларо иқтисодий фаолият бу анъанавий миллий солиқ тизимидаги ҳокимият бошқарувларида иккита асосий муаммони келтириб чиқаради: миллий талабларнинг ўзаро мос келмаслиги бу иккиёқлама солиққа тортиш ва солиқлардан бўйин товлашга сабаб бўлади. Бу ўз навбатида ҳукуматлар ўртасида халқаро шартномаларга эҳтиёж пайдо бўлади. Солиқ масалалари бўйича халқаро ҳамкорлик иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш ҳақидаги шартномалар асосида бошқарилади ва улар одатда Иқтисодий ҳамкорлик ва тараққиёт ташкилоти (ИХТТ) ва Бирлашган миллатлар ташкилоти (БМТ) томонидан ишлаб чиқилган модель конвенцияларига амал қилади. Ҳозирги пайтда халқаро солиқ масалалари бўйича кўп томонлама ҳамкорлик жуда чекланган.

Бундан ташқари Республикамиз солиқ қонунчилигини, жумладан норезидентлар фаолиятига солиқ солиш тартибини такомиллаштириш ҳамда чет эл компанияларининг Ўзбекистонда фаолият олиб бориши шарт-шароитларини яхшилаш мамлакатимизга чет эл инвестицияларини жалб қилишдек энг зарур масалани ҳал этишда муҳим роль ўйнайди. Солиқ қонунчилигимизда норезидент юридик шахслар, айниқса фаолиятини доимий муассаса орқали амалга оширадиган норезидент юридик шахслар фойдасига солиқ солиш тартибини янада соддалаштириш ва такомиллаштириш талаб қилинади. Чунки амалдаги қонунчиликда уларнинг мамлакатимиз ҳудудида маҳаллий компаниялар сингари фаолият олиб бориши учун бир хил шароитлар яратилмаган.

Юртимизда тадбиркорлик фаолиятини юритишни режалаштирган хорижий компаниялар мамлакат ҳудудида ўз шўъба корхоналари ёки уларнинг улуши мавжуд бўлган тадбиркорлик субъектларини ташкил этиб фаолият юритиши мумкин. Бунда мазкур корхоналар алоҳида юридик шахс ҳамда Ўзбекистон Республикаси резиденти

ҳисобланади. Агар хорижий корхона Ўзбекистонда бизнес-фаолиятни бевосита ўзи олиб борадиган бўлса, мазкур фаолият норезидент юридик шахсининг доимий муассасасини ташкил этишни талаб қилади.

Доимий муассаса институтининг солиқ муносабатларига киритилишига чет эл юридик шахсининг бошқа давлат ҳудудида фаолият олиб бориши ва ушбу фаолият натижасида даромад олишини тартибга солиш сабаб бўлди. Умумқабул қилинган қоидаларга кўра, доимий муассасани шакллантириш учун шунчаки расмийлик талабларини (масалан, давлат рўйхатидан ўтказиш ва ҳ.к) бажариш шарт қилинмайди. Балки доимий муассаса ҳосил бўлишининг энг асосий шarti бир мамлакат резиденти бўлган юридик шахсининг бошқа давлат ҳудудида тадбиркорлик фаолиятини амалга оширишидир.

Бир нечта доимий муассаса орқали фаолият юритаётган норезидент учун ҳисобот топшириш ва солиқ тўлашдаги чекловлар борасида шундай ҳолатлар мавжудки, бир норезидент Ўзбекистон Республикаси ҳудудида бир нечта доимий муассаса орқали фаолият юритиши мумкин. Масалан, хорижнинг қурилиш компанияси бир пайтнинг ўзида бир нечта вилоятда қурилиш ишларини олиб бориши мумкин. Бунда норезидент юридик шахсининг республика ҳудудида бир нечта доимий муассасаси вужудга келади ва мазкур доимий муассасалар алоҳида солиқ органларида ҳисобга қўйилиши лозим.

Бундан ташқари, битта юридик шахс - Ўзбекистон Республикаси норезидентининг бир нечта доимий муассасаси бўйича солиқ ҳисоботини жамлашга йўл қўйилмайди. Яъни ўз фаолиятини бир нечта доимий муассаса орқали амалга ошираётган норезидент юридик шахсининг ҳар бир доимий муассаса бўйича алоҳида ҳисоботларни топшириши ва солиқларни тўлашига тўғри келади. Албатта, бу норезидент юридик шахс учун бирмунча қийинчиликларни келтириб чиқариши мумкин[10].

Халқаро тажрибани ўрганиш шуни кўрсатадики, баъзи бир мамлакатларнинг солиқ қонунчилиги ўз ҳудудида бир нечта доимий муассаса орқали тадбиркорлик фаолиятини юритаётган норезидент юридик шахсларга қулайлик туғдириш мақсадида норезидент фойда солиғини битта доимий муассаса орқали амалга ошириш имкониятини беради. Масалан, Хитой Халқ Республикаси солиқ қонунчилигида мамлакатда 2 ва ундан ортиқ доимий муассаса орқали фаолият юритаётган норезидентга солиқ органларининг розилиги билан юридик шахслардан олинадиган фойда солиғини жамланган ҳолда тўлаш имконияти берилади[11].

### **Хулоса ва таклифлар**

Хулоса ўрнида шуни таъкидлаш лозимки, жаҳон тажрибаси бўйича иккиёқлама солиқ шартномаларининг бирламчи ва асосий вазифаси иккиёқлама солиққа тортиш муаммосини бартараф этиш ва шу тариқа трансчегаравий капитал ва савдо ҳаракатларини енгиллаштириш бўлиб баён қилиниб келаётган эди, аммо ХХ асрнинг сўнгги чорагида солиқлардан бўйин товлаш масаласи халқаро солиқ қонунчилигида кўриладиган асосий масалаларидан бири бўлиб қолди[12].

Ўзбекистон Республикасида доимий муассаса орқали фаолият юритаётган норезидент юридик шахсларга қулай шарт-шароит яратиш ҳамда уларга нисбатан солиқ солиш режимини мамлакат резидентлари учун белгиланган қоидаларга тенглаштириш ва солиқ солишнинг адолатлилик принципига тўлиқ амал қилиш,

норезидент юридик шахслар фаолиятига солиқ солиш қоидаларини такомиллаштириш мақсадида қуйидагилар таклиф қилинади:

- Ўзбекистон Республикаси томонлардан бири бўлган, иккиёқлама солиқ солишнинг олдини олиш ва солиқларни тўлашдан бўйин товлашни бартараф этиш масалаларини тартибга соладиган халқаро шартнома қоидалари шундай шартномани тузган бир ёки иккала давлатнинг солиқ резидентларига нисбатан қўлланилши, шунингдек, Ўзбекистон Республикасининг халқаро шартномаси тузилган давлатнинг солиқ резидентига нисбатан, агар солиқ резиденти ушбу халқаро шартнома қоидаларидан мазкур халқаро шартнома тузилган давлатнинг солиқ резиденти бўлмаган бошқа шахс манфаатларини кўзлаб фойдаланса, татбиқ этилмаслик тартибини жорий этиш. Мазкур тартиб асосида Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини янада қулайлаштиришга хизмат қилувчи чет давлатларининг резидентларини адолатли солиққа тортиш имконияти яратиш лозим.

- Ўзбекистон Республикасининг норезидент жисмоний шахслар даромадига тўлаш тўлов манбаида солиқни ушлаб қолмасдан солиққа оид Ўзбекистон Республикасининг халқаро шартномаси (битим) қоидалари бўйича солиқлардан қочишни олдини олиш борасида махсус қоидаларга мувофиқ пасайтирилган ставкани қўллаган ҳолда амалга оширилиш натижасида солиқларни тўлашдан бўйин товлашнинг олдини олишга, шунингдек, норезидент жисмоний шахслар даромад солиғи бўйича имтиёزلарни тўғри қўлланилишига, норезидентлар реал даромадларига эга бўлиш имконияти яратиш.

- Ўзбекистон Республикасининг бошқа чет давлатлар ўртасида тузилган халқаро шартномаси қоидаларига мувофиқ чет давлатнинг ваколатли органидан чет давлат солиқ тўловчиси томонидан Ўзбекистон Республикасида бажарилмаган солиқ мажбуриятларини бажаришига кўмаклашиш тўғрисида бевосита мурожаат қилиш тартиби давлатлар ўртасида ўзаро норезидентлар томонидан тўланиши зарур бўлган солиқларни ундиришнинг қулай механизми яратилди ҳамда солиқларнинг йиғилувчанлик даражаси ошишига ижобий таъсир қилди.

- Ўзбекистон Республикаси солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиши мақсадида Ўзбекистон резидентлар томонидан Ўзбекистон Республикасидан ташқарида тўланган солиқни ҳисобга олиш юзасидан батафсил тушунтириш беришга ва солиқни ҳисобга олиш солиқ даври якуни бўйича жисмоний шахс томонидан тақдим этилган жами йиллик даромад тўғрисидаги декларация асосида амалга оширилиши солиқ хизмати органлари томонидан бу жараён натижаси юзасидан солиқ тўловчилар билан ўзаро ҳисоб-китоб қилишда қулай имконият яратилди.

### **Фойдаланилган адабиётлар**

1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги “Ўзбекистон Республикасини янада ивожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги ПФ-4947-сон Фармонида 1-илова.

2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Қарори Ўзбекистон Республикасини 2030 йилга қадар ижтимоий-иқтисодий комплекс ривожлантириш концепцияси ID-9413.

3. Давронов З. Илмий ижод методологияси. – Т.: Иқтисод-Молия, 2007

4. М.Алимарданов, Н.Қўзиева, Ш.Ражабов.-“Солиққа тортишнинг халқаро андозалари” номли ўқув қўлланмаси, O`zbekiston Respublikasi Oliy va o`rta maxsus ta`lim vazirligining 2019 yil 4 oktyabrdagi 892-sonli buyrug`iga asosan nashr etishga ruxsat berilgan.-Iqtisodiyot-2019 yil.

5. Ш.Ш.Шамсутдинов, Ш.Ф.Шамсутдинова “Чет мамлакатлар солиқ тизими” Дарслик-Т.: “Fan va texnologiya”, 2011 yil.

6. Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, International Tax Primer, Second Edition, Kluwer Law International, The Hague/London/New York, 4-7 pp.

7. <https://soliq.uz/page/xalqaro-hamkorlik>

8. Ўзбекистон Республикаси Ҳукумати билан Россия Федерацияси Ҳукумати ўртасида даромадлар ва мулклардан иккиёқлама солиқ олишни бартараф этиш тўғрисида 1994 йил 2 мартда имзоланган битим

9. <https://soliq.uz>

10. Ўзбекистон Республикасининг солиқ кодексининг 129, 349 -моддалари.

11. Article 51. Enterprise Income Tax Law of the People`s Republic of China.

12. International Tax Primer. Second Edition (Arnold and McIntyre, 2002, p. 105)