

**ЖАҲОН МОЛИЯ ХЎЖАЛИГИ ИНТЕГРАЦИЯСИНИНГ
ШАКЛЛАНИШИ ВА РИВОЖЛАНИШИДА ИККИЁҚЛАМА
СОЛИҚҚА ТОРТИШ МУАММОЛАРИ**

и.ф.н. (PhD) Ражапов Шухрат Зарипбаевич

Тошкент давлат иқтисодиёт университети, мустақил изланувчи

Аннотация: Ушбу мақолада иккиёқлама солиққа тортиш муаммоларни бартараф этиш бўйича илмий таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқилган.

Калит сўзлар: резиденти, норезидент, икки ёқлама солиққа тортиш, оффшор, даромад манбаи, солиқ ҳисоботи, анъанавий режа, халқаро солиққа тортиш, глобал даромад, мулкӣ солиқлар.

Кириш: Дунёда давлатлар ўртасида иқтисодий муносабатларнинг янада тараққий этиши билан биргаликда мамлакат резиденти ҳисобланувчи юридик ва жисмоний шахсларнинг фаолиятига бошқа давлат ҳудудида солиқ солишнинг ҳуқуқий тартибга солиш муаммоси тобора долзарб аҳамият касб этиб бормокда.

Давлатлар ўртасида ўзаро иқтисодий муносабатлар ривожланган айни бир пайтда турли маршрутлар орқали тадбиркорлик субъектларини солиқ базасини сунъий камайтириш ёки фойдасини солиқлар даражаси паст бўлган ёки умуман солиқлар тўланмайдиган ҳудудлар-оффшор ҳудудларга ўтказиш йўллари билан солиқларни тўламаслик ёхуд четлаб ўтиш ёки солиқларини тўлашдан бўйин товлаш амалиёти кенг авж олмокда.

Хусусан, 2013 йилда Иқтисодий Ҳамкорлик ва Тараққиёт Ташкилоти (ИХТТ) ўзининг “Солиқ базасини камайтиришга уриниш ва даромад (фойда)ни солиққа тортишдан холос бўлишга қарши курашиш чора-тадбирлари режаси”да (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) муҳим амалий меъёрлар келтирилган. Мазкур ҳолат юзасидан аниқланган муаммоларни бартараф этишга доир 15 та асосий йўналишлардан келиб чиқиб чора-тадбирлар тасдиқланган.

Жаҳонда турли давлатлар резидентларига солиқ солишда иккиёқлама солиқ солишни олдини олиш бўйича давлатлараро ҳамкорликни кучайтиришга алоҳида аҳамият берилмокда. Норезидент юридик шахслар фаолиятига солиқ солиш механизмларини соддалаштирган ҳолда улар томонидан солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашдан бўйин товлаш ёки олинган фойдани солиқ солишдан олиб чиқиб кетишга қарши таъсирчан воситаларни қўллаш бўйича халқаро стандартларни миллий қонунчиликка имплементация қилиш билан боғлиқ масалаларни ҳуқуқий тартибга солиш муҳим аҳамият касб этиб бормокда.

Республикамизда тадбиркорлик субъектларига тушаётган солиқ юкини

кескин камайтириш орқали инвестициявий муҳитни ривожлантириш, барча солиқ тўловчилар учун бирдек адолатли, шаффоф солиқ тизимини яратиш ва уни халқаро стандартларга мослаштиришга алоҳида эътибор берилиб, қатор мақсадли чора-тадбирлар амалга оширилмоқда. “Солиқ юкини камайтириш ва солиққа тортиш тизимини соддалаштириш сиёсатини давом эттириш, солиқ маъмуриятчилигини такомиллаштириш ва тегишли рағбатлантирувчи чораларни кенгайтириш” йўналишлари иқтисодиётни ривожлантириш ва либераллаштиришнинг устувор йўналишларидан бири сифатида белгиланган.

“Солиқ юкини изчиллик билан камайтириш, солиқ солиш тизимини соддалаштириш ва солиқ маъмуриятчилигини такомиллаштириш иқтисодиётни жадал ривожлантириш ҳамда мамлакатнинг инвестициявий жозибадорлигини яхшилашнинг энг муҳим шартлари” эканлигини инобатга олган ҳолда солиқ сиёсатини барқарорлигини таъминлаш, солиқ маъмуриятчилигини соддалаштириш, солиқ солиш соҳасида қонун ҳужжатларидаги қарама-қаршилиқлар ва зиддиятларни бартараф этиш ҳамда инсофли солиқ тўловчиларнинг ҳуқуқлари ва қонуний манфаатлари ҳимоясини кучайтириш мақсадида кенг қўламли тизимли ишлар амалга оширилмоқда.

Замонавий луғатларимизда ва нисбатан янги атамаларнинг илмий жиҳатдан пайдо бўлиши, улар анча кенг тарқалган, аммо ҳар доим ҳам ҳуқуқий таъриф ва ҳар томонлама назарий ривожланиш билан бирга келмайди, табиийки, уларнинг мазмунини ўрганишда объектив ёндашувни тақозо этади.

Таҳлил ва натижалар муҳокамаси.

Келтирилган ғоялар, ёндашувлар ва таърифлар иқтисодий таълимотлар тарихида ва амалиётда жуда муҳимлиги билан аҳамият касб этади. Бунга хорижий ва маҳаллий муаллифларнинг тегишли таърифлари, мурожаатлари ва кўрсатмалари бунинг ёққол тасдиғидир.

Хусусан, Иқтисодий ҳамкорлик ва тараққиёт ташкилотининг (ИХТТ) таърифи ва "халқаро ҳуқуқий иккиёқлама солиққа тортиш"га мурожаат қилган ҳолда, Н. А. Соловёва ушбу солиқ тўловчининг икки (ёки ундан ортиқ) ҳудудларда худди шу объектга нисбатан худди шу даврлар учун таққосланадиган солиққа тортиш деб баҳолади¹.

В.В.Семенихин ИХТТ томонидан таклиф қилинган таърифларни таҳлил қилган ҳолда буни умумий қабул қилинган тушунча сифатида қабул қилади яъни «Икки ёқлама солиқ солиш - бу бир мамлакатнинг ўзида бир хил даромадга ёки турли солиқларга бир вақтнинг ўзида солиқ солиш деб қарайди»².

Л. В. Полежарованинг позицияси ҳам шу нуқтаи назардан келиб чиқади: "Халқаро икки томонлама солиққа тортиш - бу икки (ёки ундан кўп) ҳудудларда

¹ 101 термин налогового права: крат. законодат. и доктринальное толкование / Н. Н. Балюк, В. В. Замулко, А. В. Красюков [и др.] ; рук. авт. кол. Н. А. Соловьева. М. : Инфотропик Медиа, 2015. 452 с.

² Семенихин В. В. Устранение двойного налогообложения по налогу на прибыль // Налоги. 2014. № 29. С. 9.

бир солиқ тўловчидан худди шу объектга ва ўша даврларга нисбатан таққосланадиган солиқларни йиғишдан иборат"³ деб таъкидлайди.

Юқоридагилар келиб чиқиб илмий тақиқотимизда иккиёқлама солиққа тортиш тушунчасига қуйидагича таъриф бериб ўтамиз.

Иккиёқлама солиққа тортиш - бир объектга нисбатан ва бир хил давр учун битта солиқ тўловчидан икки (ёки ундан ортиқ) давлатларда мос (бир хил ёки ўхшаш) солиқларнинг ундирилиши ҳисобланади.

Икки ёқлама солиққа тортиш – халқаро солиқ ҳуқуқи термини бўлиб, икки ёки ундан ортиқ давлат солиқ қонунчилигига кўра битта шахс солиқ тўловчи ёки битта объект солиқ солиш объекти сифатида қаралишидир.

Халқаро икки ёқлама солиққа тортиш шахс (бир давлат резиденти)нинг бошқа давлат худудидаги манбадан даромад олганда, бошқа давлатда мол-мулкка (одатда, кўчмас мулкка) эга бўлганда ёки фаолият кўрсатиши натижасида бошқа давлатда солиқ солиш объекти пайдо бўлиши ҳолатларида юзага келади.

Халқаро икки ёқлама солиққа тортиш миллий солиқ тизимларининг бир-биридан фарқ қилиши натижасида ёки алоҳида давлатларнинг мақсадли солиқ сиёсати натижалари бўлиши мумкин.

Халқаро иқтисодий муносабатларда икки ёқлама солиққа тортиш масаласи қуйидаги солиқлар юзасидан пайдо бўлиши мумкин:

- **даромад солиғи**, шу жумладан капиталдан олинадиган даромадга солиқ (capital gains tax);

- **мулккий солиқлар** (мол-мулк солиғи, кўчмас мулк солиғи, мерос ёки ҳадыга солиқлар ва ҳоказо).

Жаҳон молия хўжалиги интеграциясининг шаклланиши ва ривожланишида иккиёқлама солиқ тортиш қуйидаги муаммолари мавжуд ҳолатларда юзага келади:

- Халқаро солиқ ҳуқуқи халқаро иккиёқлама солиқ солишни таъқиқловчи нормаларни ўзида мужассамлаштирмаганлиги ва ҳар қандай давлат ўз худудида миллий қонунчилиги асосида солиқ ундириш ҳуқуқига эга эканлиги;

- Халқаро иккиёқлама солиққа тортиш тушунчаси ҳам халқаро иқтисодий ҳолатда (икки турли субъектлар битта даромад бўйича солиққа тортилади), ҳам халқаро юридик ҳолатда (битта субъект ва унинг даромади биттадан кўп мамлакатда солиққа тортилади) иккиёқлама солиққа тортишга бўлиши;

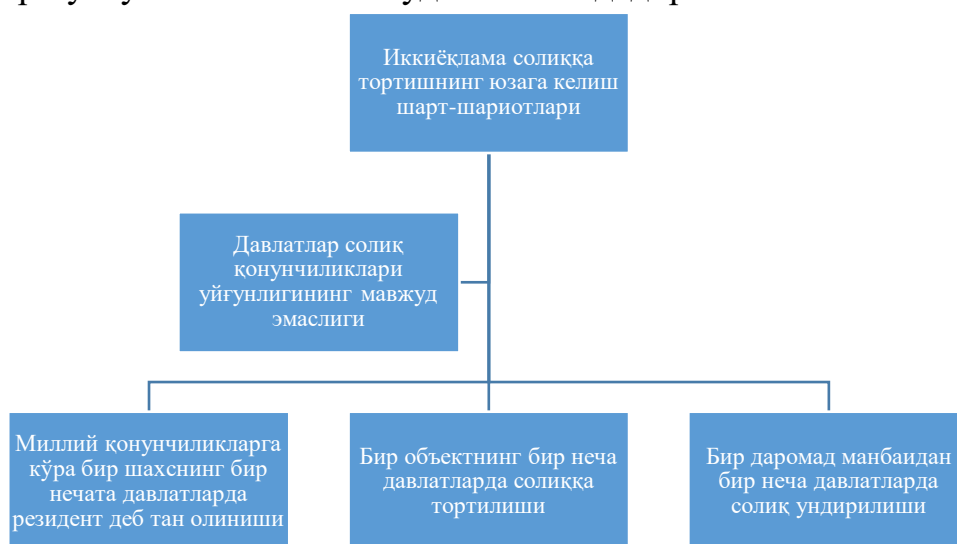
- Бир мамлакат резиденти бўлган шахснинг бошқа мамлакатда тўлаб бериладиган даромадини солиққа тортиш масаласи ушбу икки давлат қонунчилиги билан тартибга солинади. Бунда ҳар иккала мамлакат ҳам ўз

³ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М. : Магистр: Инфра-М, 2014. С. 9.

худудида ўзининг миллий солиқ қонунчилиги асосида, қайсики чет эл корхоналарига ҳам татбиқ этиладиган, солиқ ундириш ҳуқуқига эга эканлиги;

- Айнан шу сабабдан чет эл корхонасига иккиёқлама солиқ солиш масаласи пайдо бўлади, қайсики бир мамлакат резиденти манбаси бошқа мамлакатда жойлашган манбадан даромад олади, мол-мулкка эга бўлади ёки бўлмаса маълум бир фаолиятни амалга ошириб даромад олади ёхуд солиққа тортиладиган бошқа бир объектга эга бўлиши мумкин. Кўрсатиб ўтилган ҳолатларга характерли бўлган хусусият шундан иборатки, бир вақтнинг ўзида иккита ёки ундан кўпроқ давлатда бир шахс солиқ қонунчилиги бўйича солиқ тўловчи сифатида қаралади ёки бир объект солиқ солиш объекти сифатида қаралади.

Юқорида келтирилган муаммолардан шуни аниқлаш мумкинки, иккиёқлама солиққа тортишнинг юзага келиш шарт-шароитлари давлатлар солиқ қонунчиликлари уйғунлигининг мавжуд эмаслигидадир.



1. Расм. Иккиёқлама солиққа тортишнинг юзага келиш шарт-шароитлари⁴.

Булар ўз навбатида миллий қонунчиликларга кўра бир шахснинг бир нечата давлатларда резидент деб тан олинishi, бир объектнинг бир нечата давлатларда солиққа тортилиши, бир даромад манбаидан бир нечата давлатларда солиқ ундирилишида кўришимиз мумкин.

Иккиёқлама солиққа тортишнинг пайдо бўлиши қуйидаги ҳолатларда рўй беради:

- агар шахс бир давлат резиденти бўлиб, бошқа давлатда даромад олса ёки капиталга эга бўлса ва иккала давлат ҳам ушбу даромад ва капитални солиққа тортса;
- агар бир нечата давлат битта шахсни оладиган барча даромади бўйича солиққа тортса (бир вақтнинг ўзида бутунлай солиқ мажбуриятига эга бўлиши);

⁴ Муаллиф томонидан тайёрланди.

• агар бир нечта давлат улар бирортасининг резиденти бўлмаган шахсни ушбу давлатда олган даромади бўйича солиққа тортса (бир вақтда чегараланган иккиёқлама солиққа тортиш). Шунинг учун бир вақтда иккиёқлама солиққа тортиш ҳосил бўлганда давлатлар ўртасида резидентлик принципига асосланган халқаро шартномалар имзоланади.

Солиқ ҳуқуқий муносабатларида “резидент” тушунчаси ва унинг ҳуқуқий табиати, солиқ солишда қўлланилувчи резидентлик принципи ва даромад манбасида солиқ солиш принципларининг мазмун-моҳияти, шунингдек уларнинг мамлакатимиз солиқ қонунчилиги ва хорижий давлатлар солиқ қонунчилигида қўлланишининг ўзига хос хусусиятлари кўриб чиқишимиз лозим.

Солиқ муносабатларида қўлланиладиган резидентлик тушунчасининг валюта ва банк ҳуқуқида қўлланиладиган резидентлик тушунчаси ўртасидаги фарқлар таҳлил қилинган. Солиқ муносабатларидаги резидент тушунчаси валюта ҳуқуқи ва банк ҳуқуқи соҳасида қўлланиладиган резидент тушунчасидан тубдан фарқ қилиши ва ҳар бир ҳуқуқ соҳаси шахснинг резидентлигини аниқлашда ўз мезонларидан фойдаланишини асослаш зарур.

Резидент тушунчасига нисбатан хорижий олимлар Дэвид Тилингхаст (David Tilinghast), А.П.Балакина, Е.Г.Костикова, Ричард Дёрнберг (Richard L.Doernberg), А.Шахмаматъев томонидан билдирилган нуқтаи назарлар таҳлили асосида резидентлик тушунчасига қуйидаги муаллифлик таърифи ишлаб чиқилган. “Резидентлик – бу юридик ёки жисмоний шахснинг давлат олдидаги солиқ мажбуриятларини ҳажмини белгилаб берувчи ҳамда унинг давлат солиқ юрисдикцияси билан шахсий, ижтимоий ва иқтисодий алоқаларининг бири ёки бир нечтасидан ташкил топган ҳуқуқий мақоми ҳисобланади”. Мамлакат солиқ қонунчилигида ўрнатилган резидентлик белгиларига эга бўлмаган барча жисмоний ва юридик шахслар норезидент солиқ тўловчилар деб тан олиниши қайд этилган ва солиқ тўловчининг резидент ёки норезидентлик мақоми унинг давлат олдидаги солиқ мажбуриятлари ҳажмини белгилаб беради деган хулосага келинган.

Резидентлик фуқаролик каби шахснинг (жисмоний ва юридик) давлат билан ўзаро ҳуқуқий алоқаси ҳисобланиб фақатгина солиқ солиш мақсадларида қўлланилиши таъкидлаб ўтилган. Ўзбекистон Республикаси Конституциясининг солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларларни тўлаш мажбуриятини белгиловчи нормасида фуқароларга урғу берилиши солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлаш мажбурияти юклатилган шахслар доирасини торайтиради ва солиқ солиш соҳасидаги халқаро ва миллий қонунчилик солиқ солиш масалаларида солиқ тўловчининг фуқаролигидан

кўра унинг резидентлиги муҳимроқ эканлигини эътиборга олган ҳолда Конституциянинг 51-моддасини “Ҳар ким қонун билан белгиланган солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашга мажбурдир” таҳририда баён этиш орқали солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларларни тўлаш мажбуриятига эга бўлган шахслар доирасини кенгайтириш мумкин эканлиги асослантилди.

Жисмоний ва юридик шахслар резидентлигини аниқлаш мезонлари Буюк Британия, Ирландия, Жанубий Корея, АҚШ, Янги Зеландия, Швейцария, Литва, Венгрия, Латвия, Голландия, Россия Федерацияси, Қозоғистон Республикаси солиқ қонунчилигини таҳлил қилиниб ҳамда Иқтисодий Ҳамкорлик ва Тараққиёт Ташкилоти (ИХТТ) томонидан ишлаб чиқилган “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” (Зарарли солиқ рақобати: Ривожланиб бораётган глобал муаммо) (1998 йили) номли ҳисоботида ноинсоф ва зарарли солиқ рақобатга қарши курашиш воситаларидан бири сифатида давлатларга юридик шахслар резидентлиги таърифини қайта кўриб чиқиш тавсиясини инобатга олган ҳолда Солиқ кодексига “бошқарув ва назорат қилиш жойи Ўзбекистон Республикаси ҳисобланган юридик шахс” қўшимчасини киритиш орқали мамлакатимиз солиқ қонунчилигидаги юридик шахс резидентлигини аниқлаш қоидаларини кенгайтириш зарурияти асослантириб берилди.

Ангарад Миллер (Angharad Miller), Линн Оатс (Lynne Oats), А.И.Погорлецкий, Ю.Крохина, Н.Кучерявенко, Хейтор Давид Пинто (Heitor David Pinto) қарашларини таҳлил қилган ҳолда давлатлар томонидан солиқ тўловчиларга солиқ солиш резидентлик ва даромад манбаида солиқ солиш принциплари асосида амалга оширилиши қайд этилиб, ҳеч қайси мамлакатда мазкур принциплар соф ҳолда қўлланилмайди.

Норезидент юридик шахслар фаолиятига солиқ солишда норезидентнинг доимий муассасаси тушунчаси муҳим аҳамият касб этиши эътироф этилиб мамлакат ҳудудида норезидент доимий муассасанинг мавжудлиги ёки мавжуд эмаслиги унинг солиқ тўловчи мақомини белгилаб беради ва бир томонидан солиқларни тўлаш тартибига аниқлик киритилади.

Норезидент доимий муассасаси юридик мақоми бўйича олимларнинг (О.Ю.Коннов, Ричард Дёрнберг (Richard L.Doernberg) К.Е.Викулов, Ангарад Миллер (Angharad Miller), Линн Оатс (Lynne Oats) ёндашувларини таҳлил қилган ҳолда норезидентнинг доимий муассасаси мазкур норезидентнинг бошқа давлат ҳудудида бўлиб туришлик даражаси ҳисоблансада, мазкур “бўлиб туришлик” оддийгина цех ёки бошқарув жойининг мавжуд бўлиши эмас, балки мазкур жойда норезидентнинг мунтазам равишда тадбиркорлик фаолиятини олиб бориши билан боғлиқ бўлиши зарур.

Хулоса ўрнида шуни таъкидлаш мумкинки, икки ёқлама солиққа тортишнинг олдини олиш ва солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг олдини олиш соҳасидаги солиқ муносабатларини ҳуқуқий тартибга солиш миллий ва халқаро меъёрларнинг тартибга солувчи таъсирини таъминлайди, ушбу қоидаларнинг мувофиқлиги зарур натижани беради ёки унга эришиш шартларидан бири ҳисобланади. Халқаро солиқ шартномаларининг роли ва аҳамиятини ўрганиш билан бир қаторда, Ўзбекистон халқаро шартномалар тизимини (солиқ соҳасида) ҳар томонлама таҳлил қилиш муҳим аҳамият касб этади.

Шу аснода, икки томонлама солиққа тортишнинг олдини олиш тўғрисидаги Ўзбекистон халқаро шартномасининг қоидалари солиқ ва йиғимлар тўғрисидаги миллий қонунчиликнинг бир қисмига айланганлиги тўғрисида тадқиқотчилар билан баҳс-мунозаралар бўлиб, тадқиқотда "халқаро солиқ муносабатлари" ва "миллий солиқ тизими" тушунчаларини фарқлаш зарурлигини таъкидлайди.

Бундан ташқари даромадларга икки ёқлама солиқ солишнинг олдини олиш тўғрисидаги халқаро шартномаларнинг ўзига хос хусусиятларига урғу берилди. Умумий қоидага кўра, бундай шартномалар солиқ мажбуриятини келтириб чиқармайди. Улар ҳар бир давлат ўз миллий қонунчилигини, шу билан бирга тузган халқаро солиқ битимининг қоидаларига риоя қилган ҳолда амал қилади.

Фойдаланилган адабиётлар:

1. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. Ўзбекистон Республикаси Қонун ҳужжатлари тўплами, 2020 йил январь.
2. Ўзбекистон Республикасининг «Бюджет кодексини тасдиқлаш тўғрисида»ги Қонуни, 2013 йил 16 декабрь.
3. Ўзбекистон Республикасининг «Солиқ маслаҳати тўғрисида»ги Қонуни, -Т.: Халқ сўзи, 2006 йил, 21 сентябрь.
4. Ўзбекистон Республикасининг «Давлат солиқ хизмати тўғрисида»ги Қонуни. -Т.: Халқ сўзи, 1997 йил, 29 август.1.
5. Кашин В. А. Методы устранения двойного налогообложения и их значение для защиты интересов России // Финансы. 1997. № 5
6. Турабоев И. Ўзбекистон Республикаси норезидент юридик шахсларига солиқ солишнинг ҳуқуқий асосларини такомиллаштириш. юридик фанлар бўйича фалсафа доктори (PhD) илмий даражасини олиш учун тақдим этилган диссертация автореферати. -Т.: Ўзбекистон Республикаси Президенти ҳузуридаги Давлат бошқаруви академияси, 2019. -45 б
7. Мусағалиев А.Ж. Юридик шахсларни солиққа тортишни такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун тақдим этилган диссертация автореферати. -Т.:БМА,2009. -23 б.
8. Попова Л.В. Моделирование планирования налоговых поступлений в федеральный бюджет Орловской области / Л.В.Попова // Экономические и гуманитарные науки . - 2012. - № 3. –76-80 с.
9. <http://www.soliq.uz> (Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Солиқ қўмитаси)
10. <http://www.gov.uz> (Ўзбекистон Республикаси Ҳукумат портали)
11. <http://www.lex.uz> (Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги сайти)