

ЖАҲОН ХЎЖАЛИГИДА ИККИ ЁҚЛАМА СОЛИҚҚА ТОРИШ ЖАРАЁНЛАРИНИ ТАРТИБГА СОЛИШ ВА МУВОФИҚЛАШТИРИШНИ ТАҚОЗО ЭТУВЧИ ОМИЛЛАР

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

Тошкент давлат иқтисодиёт университети, мустақил изланувчи

Аннотация: Ушбу мақолада икки ёқлама солиққа тортиш муносабатларида илмий-назарий қарашлар таҳлил қилинган.

Калит сўзлар: икки ёқлама солиққа тортиш, мустақил агент, солиқ бетарафлилик, трансфер нархлар, даромад манбаи, солиқ ҳисоботи, пасти даражали капитал, халқаро солиққа тортиш.

Кириш: Халқаро икки томонлама солиққа тортиш муаммоси бир вақтнинг ўзида турли давлатлардаги ташкилотларнинг ташқи иқтисодий фаолиятидан олинган даромадларни солиққа тортишда юзага келади. Унинг қарорини давлатлар томонидан ички қонун ҳужжатлари қабул қилиниши, шунингдек, халқаро солиқ шартномаларини тузиш орқали амалга оширилади.

Кўпгина ривожланган мамлакатларда чет эл ташкилотларини савдо, саноат ва бошқа тижорат фаолиятидан олинган даромадларни солиққа тортишнинг энг кенг тарқалган асослари солиқ қонунчилигида бизнес институти (доимий муассаса) ташкил этилиши билан боғлиқ. Доимий муассаса институтидан фойдаланиш, ушбу ташкилотлар резидент бўлган ҳар иккала давлатнинг ва улар фаолият кўрсатадиган давлатларнинг манфаатларини ҳисобга олган ҳолда, хорижий ташкилотлар учун мувозанатли солиқ режимини ўрнатишга имкон беради. Доимий муассасанинг асосий мақсадларидан бири бу фаолият кўрсатадиган мамлакатда солиқ солинадиган хорижий ташкилотнинг даромадларини аниқлашдир.

Таҳлил ва натижалар муҳокамаси.

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 борар экан Россиялик олим А.И.Погорлецкий қуйидаги тўрт мақсадга эришишга ҳаракат қилиши лозимлигини ўзининг “Международное налогообложение” яъни “Халқаро солиққа тортиш” дарслигида келтириб ўтган¹. Бу асосан:

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

¹ Давронов З. Илмий ижод методологияси. – Т.: Иқтисод-Молия, 2007.

Бунда, халқаро солиқ солиш қондасининг мақсади маҳаллий ва чет эл солиқ тўловчиларнинг трансмилий 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;

Бу ҳолатда 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 инобатга олин ҳолда таъминланади.

3) Маҳаллий иқтисодиётнинг рақобатбардошлигини кучайтириш;

Бу ҳам 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;

Мазкур ҳолатда бу мақсадга эришишда ҳар бир давлат ўзининг халқаро солиқ солиш тизимини яратишда, капитал экспорти ва импорти оқимини рағбатлантиришга тусқин бўлмаслигига алоҳида эътибор бермоғи лозим. Кўпгина малакатлар учун четдан капитал оқимининг кириб келиши маъқулланади 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 чоратadbирлар қабул қилинади.

“Солиққа оид халқаро шартномалар ва битимлар” ҳамда “Ўзбекистон Республикаси солиқ кодекси” тадқиқига тизимли ёндашув усулидан фойдаланиш, Ўзбекистон Республикаси солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш ва иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишда ҳуқуқий базани шаклланишига замин яратади.

Бу ўз навбатида халқаро солиқ муносабатларида норезидентлар иштирокидаги келишувларда иккиёқлама солиқ солишга йўл қўймаслик учун халқаро битимлар нормаларини амалиётда тўғри ва ўз вақтида қўллаш учун асосий тамойиллари, шакллари ва ташкилий моделларининг хусусиятларини ҳамда ривожланиш қонуниятларини ёритишда қиёсий таҳлил ва мантиқий ёндашув усулидан ҳисобланади.

Ўзбекистон Республикаси давлат солиқ кўмитасининг веб-сайтидаги халқаро шартномаларда давлатларнинг солиқ ставкалари кўрсаткичлари таҳлилидан миқдорий ва сифат таҳлили каби усулларидан фойдаланилди².

² Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, International Tax Primer, Second Edition, Kluwer Law International, The

Солиқ соҳасидаги давлатлараро муносабатларни тартибга солишнинг назарий ва ҳуқуқий асослари давлат суверенитетини миллий ва халқаро даражада солиқ муносабатларини ҳуқуқий тартибга солишнинг асоси сифатида доктринал тушунчани очиқ берди, солиқ суверенитети ва солиқ соҳасидаги юрисдикциянинг муҳим хусусиятлари ўрганилди (солиқ соҳасидаги юрисдикция), ушбу тушунчалар ўртасидаги фарқлар аниқланди.

Солиқ муносабатларини тартибга солиш манбаи сифатида халқаро солиқ шартномаси унинг солиқ ва йиғимлар тўғрисидаги қонун ҳужжатлари нормалари билан ўзаро муносабати нуқтаи назаридан кўриб чиқилади. Бу икки томонлама солиққа тортишнинг олдини олиш ва солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг олдини олиш билан боғлиқ барча масалаларни таҳлил қилиш учун асос бўлиб хизмат қилади.

Солиқ суверенитети концепцияси ҳақида батафсил тўхталадиган бўлсак, Ўзбекистонда солиқ, давлат бюджет ва давлатнинг иқтисодий-ҳуқуқий хусусиятига тегишли бўлган Ўзбекистон амалиётида солиқ суверенитетининг конституциявий асослари ишлаб чиқилганлигини таъкидлаш лозим ва бу давлатнинг солиқ суверенитети, солиқни белгилашнинг қонуний шакли, мажбурий табиати ва уни тўлашдан озод қилиш эканлигини тақозо этади.

Ўзбекистоннинг солиқ суверенитетининг асосларини белгиловчи Конституция, шу қаторда халқаро солиқ муносабатларининг барча субъектлари томонидан давлатнинг ўз ҳудудида иқтисодий фаолият билан шуғулланувчи шахслардан солиқлар ва йиғимларни белгилаш ва ундириш ҳуқуқини тан олишини, шу билан бирга Ўзбекистонга халқаро шартномалар тузишга имкон беради. Миллий қонунчилик билан таққосланадиган хусусиятларни назарда тутувчи солиқ масалалари бўйича давлатларнинг ўз ҳудудларидан даромад олаётган резидент ва норезидентлардан солиқларни ундириши халқаро икки томонлама солиққа тортиш муаммоларини келтириб чиқарди.

Давлатларнинг солиқ даъволарини келишилган равишда ҳал этиш асосан икки томонлама солиққа тортишнинг олдини олиш ва солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг олдини олиш тўғрисидаги икки томонлама шартномалар орқали амалга оширилади. Солиқ соҳасидаги энг муҳим тенденцияларни тасвирлаб, бу бир томондан, давлатларни халқаро шартномалар доирасида ҳамкорлик қилишга чорлайди, чунки миллий қонунчилик эса солиқ сиёсатининг мақсадларини амалга оширишни тўлиқ таъминламайди ва бу бир томондан эса икки томонлама шартномаларни қўллаш самарадорлигини пасайтиради. Буларга қуйидагилар киради:

- "солиқ тўловчи" тоифасини "фуқаролиги бўлмаган"ларнинг даромадлари билан мувофиқлаштириш, шунингдек, бу ҳолатга оид тушунчаларни бирлаштириш;

- солиққа тортишнинг географик жойлшуви асосида унинг манбаси билан изчил ҳуқуқий алоқасини сусайтириш;

- оралик (конденсат) компанияларнинг солиққа тортилишининг олдини олиш мақсадида улардан кенг фойдаланиш.

Солиқ суверенитетининг назарий асосларини ишлаб чиқиш доирасида солиқ суверенитети ва солиқ юрисдикцияси тушунчалари ўртасидаги фарқ юзасидан музокаралар олиб борилган. Бунда даромадларни икки томонлама солиққа тортишнинг олдини олиш учун халқаро шартномалардаги давлатларнинг солиқ юрисдикцияларини фарқлаш қоидалари солиқ суверенитетини чеклашга таъсир қилмайди.

Суверенитетнинг намоён бўлиши бўлган солиқ юрисдикцияси уни амалга ошириш принциплари (юрисдикция асослари) нуқтаи назаридан таҳлил қилинади. Улар:

- шахсий, ҳудудий, функционал;
- давлат ҳокимияти таркиби;
- қонунчилик, маъмурий;
- суд.

Ушбу ваколатларнинг мумкин бўлган номутаносиблиги, шунингдек солиқ юрисдикциясининг самарали бажарилиши давлатнинг солиқ йиғиш тадбирларини амалга ошириш имкониятига боғлиқлигини таъкидлайди.

Халқаро солиқ қонуни, давлатнинг ҳудудий устунлигидан ташқарида рухсат этилган нарсалар чегараларини белгилаб, солиқ органларининг қонуний фаолияти доирасини кенгайтириши мумкин. Бу кўп жиҳатдан халқаро ахборот алмашинуви, давлатнинг солиқларни йиғишда ўзаро ёрдами доирасида яққол намоён бўлмоқда, улар батафсил таҳлил қилинган.

Уларнинг пайдо бўлиши халқаро ҳуқуқ меъёрларига зид бўлган бундай ҳуқуқларни амалга ошириш миллий қонунчилик билан ўзаро таъсирсиз амалга оширилмайди ва қоида тариқасида, унга тегишли ўзгартиришларни киритишни талаб қилади. Натижада, халқаро шартномаларни тузиш натижасида Ўзбекистоннинг солиқ суверенитетини чеклаш имконияти тўғрисидаги ёндашувнинг тўғрилигини истисно қилганда, концепция доираси ва унинг статик-динамик хусусиятларига нисбатан бошқа нуқтаи назардан солиқ соҳасига тегишли бўлиши кераклигини тақозо этади, давлатнинг ҳудудий устунлиги меъёрлари уни амалга оширишнинг тўлиқлигини чеклаши мумкин.

Бундан ташқари, халқаро ҳуқуқ кенг доирага таъсир қилади, уни кенгайтиради ёки чеклайди. Ушбу диссертацияни қўллаб-қувватлаш учун

диссертация солиқ юрисдикциясининг функционал принципини (континентал шелфда, эксклюзив иқтисодий зонада) тушуниш, шунингдек, "солиқ ҳудуди" тушунчасини миллий ва халқаро ҳуқуқ ўртасидаги муносабатлар нуқтаи назаридан тушунишга ёндашган ва ишлаб чиқилган. Ташқи доирада солиқ юрисдикциясининг ишлаб чиқиладиган масалаларининг долзарблиги тўғрисида позиция асосланган ва биринчи марта уни амалга ошириш тамойиллари таклиф қилинган.

Шунингдек, халқаро ҳуқуқда тан олинган шахсий ва ҳудудий юрисдикция принципларини, тегишли равишда солиқ резиденциялари ва даромад манбаи ҳолатларига ҳуқуқий ўзгартириш юзасидан солиқ хусусиятлари кўриб чиқилади. «Солиқ муносабатларини миллий ва халқаро тартибга солишнинг ўзаро таъсири» моделининг асосий ғояси шундан иборатки, халқаро солиқ ҳуқуқининг асоси замонавий давлатларнинг мустақиллиги ва шу билан бирга объектив ўзаро боғлиқлиги бўлиб, бу даромад (капитал)га икки томонлама солиқ солишнинг олдини олиш ва солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг олдини олиш учун ҳуқуқий механизмларнинг туб бир хиллигини белгилайди.

Ушбу конструктив яхлитлик солиқ суверенитетига таяниб, тизим ва таҳлил қилиш учун танланган соҳада солиқ ва ҳуқуқий муносабатларни миллий ва халқаро солиқ қонунчилигининг ўзаро муносабатлари нуқтаи назаридан кўриб чиқишга ва ўрганишга имкон беради. Халқаро солиқ ҳуқуқи билан тартибга солинадиган жамоатчилик муносабатлари давлатлараро характерга асосланади. Солиқ муносабатларини миллий ва халқаро тартибга солиш ўртасидаги ўзаро боғлиқлик масалаларини кўриб чиқишда Ўзбекистонда кучга кирган халқаро солиқ шартномаси нормаси миллий ҳуқуқий тизимнинг нормаси бўлиб қолишини таъкидлайди. Бу ўз навбатида халқаро солиқ қоидаларини Ўзбекистон қонунчилигининг солиқлар ва йиғимлар тўғрисидаги қонун ҳужжатларидан ажратиш мутлоқ мумкин эмаслигини кўрсатади.

Ҳуқуқий алоқанинг мавжудлиги фақат солиққа тортишнинг конституциявий принципи билан белгиланади. Тадқиқотнинг асосий концепцияси таълимнинг ўрни ва аҳамияти, халқаро солиқ муносабатларидаги меъёрларнинг ўрни тўғрисида доктринада етарлича ишлаб чиқилмаган масалаларга эътибор қаратган ҳолда солиқ оид таълим стандартларининг замонавий воситаларини таҳлил қилишни талаб қилмоқда.

Ушбу масалаларда талаб қиладиган қоидаларнинг ўзига хос ривожланаётган хусусиятини эътироф этган ҳолда, халқаро солиқ муносабатлари манбаларидан ҳуқуқий меъёрларни чиқариб ташламайди. Шунингдек, Ўзбекистоннинг халқаро солиқ шартномаси нормалари ва Ўзбекистоннинг Солиқ кодекси ўртасидаги иерархик муносабатлар, солиқ қонунчилигининг экстритриториал таъсир доирасини кенгайтириш масалалари ва халқаро тенденциянинг намоён бўлиши

сифатида миллий ва халқаро солиқ қонунчилигининг тартибга солиш соҳасига трансмиллий корпорацияларни жалб қилишга оид ўзаро боғлиқлик масалалари кўриб чиқилган.

Хулоса: 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.

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.

Ушбу бобда 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.

Ўзбекистоннинг халқаро солиқ шартномалари тўғрисидаги маълумотлар келтирилган: уларнинг сони ва ўзига хос таркиби, муҳим динамикаси ва шартномавий позицияни кўрсатиш ва бир хил тенденция сифатида янги иккиёқлама солиқ тортишни бартараф этиш шартномаларини (келишувларни қайта кўриб чиқиш) тузиш жараёнинг илк босқичлари келтириб ўтилган.

Айниқса Иқтисодий ҳамкорлик ва тараққиёт ташкилоти (ИХТТ) ҳақида алоҳида аҳамиятга молик фикрлар ёритилган. Бу ташкилот иқтисодий барқарорликни таъминлаш учун муҳим халқаро иқтисодий сиёсатни ривожлантириш борасида иш олиб борадиган халқаро ташкилот сифатида қаралади. Шунингдек, давлатларнинг ўз мақсадларига йўналтирадиган адолатли, тенг ҳуқуқли, имкониятга бой ва аҳоли фаровонлигини таъминловчи сиёсатни шакллантириш асосида иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш юзасидан ишлаб чиқилган қарийб 60 йиллик тажриба эга бўлган тамойилларга эга халқаро ташкилотлар ҳисобланади.

Ҳукуматлар, сиёсатчилар ва фуқаролик жамияти билан биргаликда далилларга асосланган халқаро стандартларни яратиш ва қатор ижтимоий, иқтисодий (иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш) ва экологик муаммоларга ечим топиш устида бир қатор халқаро солиқ муносабатларига доир

халқаро ташкилотлар ўз фаолиятларини олиб бормоқда. Бу халқаро ташкилотлар иқтисодий кўрсаткичларни яхшилаш ва янги иш жойларини яратишдан тортиб, муҳим маълумотлар олишга ва халқаро солиқларни тўлашдан қочишга қарши, маълумотлар ва таҳлиллар, энг яхши тажрибаларни алмашиш ва давлат сиёсати ва халқаро стандартлар бўйича маслаҳатлар учун ноёб форум ва билим марказини тақдим этадиган муассасалар ҳисобланади.

Таклиф:

1. Европа иттифоқи резидентларининг молиявий операциялардан олинадиган даромадларини солиққа тортиш режимини унификация қилиш ва Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларидаги халқаро шартномларни миллий солиқ қонунчилигига айниқса солиқ кодексига қўшимчалар киритилиб, алоҳида боб ёки моддаларда меъёрларини жорий этилишини таъминлаш мақсадга мувофиқ.

2. Ўзбекистон Республикаси солиқ қонунчилигига халқаро солиқ муносабатларидан келиб чиқиб, солиқ имтиёзлар ва солиқ дискриминация асосида миллий солиқ қонунчилигида иккиёқлама солиқ солиш усулларини киритиш лозим. Бу давлат ўртасидаги иккиёқлама солиққа тортиш соҳасидаги халқаро ҳуқуқ нормалари ва принципларини шарҳлашда ҳамда амалиётга тадбиқ этишда шарҳ сифатида қўлланилади.

3. Иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларида давлатлараро тузилган шартномларга мувофиқ давлатларнинг солиқ органлари томонидан миллий солиқ қонунчилигидаги концепция ва категорияларни турлича изоҳлаш натижасида солиқ ҳисоб-китобларни нотўғри амалага ошириш ҳолатлари дуч келмаслик учун миллий қонунчилигида махсус қоидаларни қўллашга доир умумий тартибда изоҳ келтириб ўтиши лозим.

4. Бизнингча, интеллектуал мулк объектларидан фойдаланганлик учун роялтига нисбатан солиқ ставкасини пасайтириш мамлакатимизнинг инновацион ривожланишида фойдали бўлиши мумкин.

Юқорида шакллантирилган илмий таклиф ва амалий тавсиялар мамлакатимизда чет эл инвесторларни фаолиятини янада ривожлантиришга хизмат қилади. Бундан ташқари бу солиқ базасини кенгайтиришга, шунингдек, резидент ва норезидентларга иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишда давлатлараро конвенция ва шартномларини тўғри қўлланилиши ҳисобига уларни фаоллигини ошириш ва солиққа тортиш тамойилларидан фойдаланиб самарали натижаларга эришиш имконини беради.

Фойдаланилган адабиётлар

1. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. Ўзбекистон Республикаси Қонун ҳужжатлари тўплами, 2020 йил январь.

2. Ўзбекистон Республикасининг «Давлат солиқ хизмати тўғрисида»ги Қонуни. -Т.: Халқ сўзи, 1997 йил, 29 август.
3. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения
4. и международного налогового планирования, Санкт-Петербург, 2005.
5. Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М. : Магистр: Инфра-М, 2014. С. 9.
6. Семенихин В. В. Устранение двойного налогообложения по налогу на прибыль // Налоги. 2014. № 29. С. 9.
7. <http://www.soliq.uz> (Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Солиқ қўмитаси)