

IKKIYOQLAMA SOLIQQA TORTMASLIK PRINSIPINING AHAMIYATI

Nafasov Fozilbek Dilshod o'g'li

Ismatullatev Dilshod Elmurod o'g'li

Samarqand davlat universitetining Kattaqo'rg'on filiali

Buxgalteriya hisobi va audit yo'nalishi 4-kurs talabalari

Ilmiy rahbar: Xasanov Axmadjon Shodiyarovich

<https://doi.org/10.5281/zenodo.14523353>

Annotatsiya: Ushbu maqolada xalqaro xususiy huquqning asosiy prinsiplaridan biri sanalgan ikkiyoqlama soliqqa tortmaslik prinsipining mazmuni, mohiyati, shuningdek mazkur prinsipning globallashuv jarayonidagi ahamiyati huquqiy tahlillar asosida ochib berilgan. Mazkur maqolada ikki yoqlama soliqqa tortishning kelib chiqish sabablari, turlari va ularni bartaraf etishga qaratilgan choralar, shu bilan birga ikkiyoqlama soliqqa tortmaslik prinsipini qo'llash bilan bog'liq nazariyalar, ilmiy qarashlar va xalqaro xususiy huquq normalari o'rganilgan.

Kalit so'zlar: soliq rezidenti, soliq to'lovchi, ikkiyoqlama soliqqa tortmaslik, soliq imtiyozlari, soliq bazasi, soliq manbai, soliq chegirmalari, xalqaro investitsiya.

KIRISH

Ma'lumki, iqtisodiy faoliyat jivojlangani sari milliy chegaralarni kesib o'tib, transchegavrvaviy faoliyatga aylanadi, xalqaro miqyosda ish yurita boshlaydi. Soliqqa tortish vakolati esa davlatga tegishli ya'ni davlat yurisdiksiyasidan chetga chiqa olmaydi. Ushbu nomuvofiqlikdan kelib chiqadigan muammolardan biri bu ikkiyoqlama soliqqa tortishdir. Oddiyroq qilib aytganda soliq to'lovchi ro'yxatdan o'tgan davlat (soliq rezidenti) va soliq to'lovchi daromad olgan ya'ni soliq manbai bo'lgan davlatlar o'rtasida soliqqa tortish yurisdiksiyasining takrorlanishidan kelib chiqadi. Agar ikkala davlat ham soliqqa tortish bo'yicha o'z kuchlarini to'liq ishga solsalar, unda xalqaro investitsiyalar uchun soliq yuki milliy investitsiyalarga nisbatan ancha yuqori ko'rsatkichni qayd etadi. Buning oldini olish uchun hukumatlar ikki baravar soliqqa tortilmaslik choralari ko'radi.

Quyida ikkiyoqlama soliqqa tortish tushunchasi, uni vujudga keltiruvchi sabablar, turlari va uni bartaraf etish usullari haqida to'xtalib o'tamiz.

Yuridik adabiyotlarda ikki yoqlama soliqqa tortish tushunchasiga ko'plab tariflar keltirilgan. Xususan, ularning birida "ikkiyoqlama soliqqa tortish - bu bir xil daromadga (daromad solig'i bo'yicha), aktivga (kapital solig'i bo'yicha) yoki moliyaviy operatsiyaga (savdo solig'i bo'yicha) ikki yoki undan ortiq yurisdiksiyalar tomonidan soliqlarni undirish" 1 deya tushuntirilgan. Shuningdek, yana bir adabiyotda potensial ikki tomonlama soliqqa tortish bir davlat soliq to'lovchining yashash joyi (fuqaroligi) asosida, ikkinchisi esa daromad joyiga qarab soliqqa tortish huquqini talab qilganligi sababli paydo bo'lishi mumkinligi keltirilgan². Shu bilan birga ikki tomonlama soliqqa tortish har ikki davlat soliq to'lovchining o'z rezidenti ekanligini da'vo qilganda yoki har ikki davlatning har biri unda daromad olinganligini da'vo qilganda ham paydo bo'lishi mumkin. Bunday munosabat kelib chiqishiga har bir davlat soliq siyosatini mustaqil amalga oshirishi, soliq qonunchiligini o'z yurisdiksiyasi doirasida mustaqil belgilashi sabab bo'ladi. Fikrimizni quyidagicha tushuntiramiz. Misol uchun O'zbekiston Respublikasida tashkil etilgan "Best" MCHJ xalqaro miqyosda faoliyati bilan shug'ullanadi. Uning boshqa davlatlarda filiallari yoki doimiy muassalari bor deylik.

Ayonki ushbu MCHJ O'zbekiston Respublikasida ham, uning tashqarisida ham daromad oladi. Soliq kodeksining (yangi tahrir) 32-moddasiga muvofiq mazkur MCHJ O'zbekiston Respublikasining yuridik shaxsi deb e'tirof etiladi. SK 294- moddasining mazmuniga ko'ra u foyda solig'ining to'lovchisi hisoblanadi. Bizga jami daromad va xarajatlar o'rtasidagi farq foyda solig'ining obyekti ekanligi ma'lum³. Yuridik shaxsning jami daromadlari mazkur yuridik shaxs tomonidan O'zbekiston Respublikasidagi va uning tashqarisidagi manbalardan hisobot (soliq) davri mobaynida olingan daromadlardan iboratligi yuqoridagi kodeks 297-moddasida belgilangan. Aynan shu yerda ikki yoqlama soliq solish vujudga kelishini ko'rish mumkin. Negaki boshqa davlatning soliq qonunchiligida ham shunga o'xshash qoida belgilanishi tabiiy. Misol uchun Rossiya Federatsiyasi Soliq kodeksining 247- moddasi ikkinchi qism uchinchi bandiga muvofiq xorijiy tashkilotlarning Rossiya Federatsiyasidagi manbalardan olgan daromadlari foyda solig'ining obyekti ekanligi belgilangan⁴.

MUHOKAMA VA NATIJALAR

Yuqoridagilarga ko'ra agar "Best" MCHJ Rossiyada faoliyati olib borsa, u Rossiya Federatsiyasidagi manbalardan olgan daromadi uchun ham Rossiya Federatsiyasida, ham O'zbekiston Respublikasi soliq to'lashi kerak degan xulosa kelib chiqadi. Bu esa biz tahlil qilayotgan ikki yoqlama soliqqa tortishga yaqqol misol bo'ladi. Shuningdek, bir mamlakatda ishlab chiqarilgan, so'ngra boshqa mamlakatga o'tkazilgan daromadlar (tadbirkorlikdan olinadigan foyda, dividendlar, foizlar va boshqa daromadlar) odatda ushbu ikkala mamlakatda ham qonunlariga muvofiq soliqqa tortiladi. Agar bunday "xalqaro" daromadlarni soliqqa tortish har ikki mamlakat soliq qonunchiligi tomonidan muvofiqlashtirilmagan bo'lsa, bu "ortiqcha" (ikki baravar) soliq solishga olib kelishi mumkin. Bu esa, o'z navbatida, kapitalning bir mamlakatdan ikkinchisiga tomon harakatlanishida nomaqbul o'zgarishlarga va kapitaldan foydalanish samaradorligining pasayishiga olib keladi.

Ushbu tahlillar shuni ko'rsatadiki, ikkiyoqlama soliq solish, yuqorida aytib o'tilganidek, ayni bir subyektning bir xil daromadi yoki mol-mulki ikki yoki undan ortiq mamlakatda bir xil soliqqa tortilganda yuz beradi. Shuni ta'kidlash kerakki, ikki tomonlama soliqqa tortish soliq miqdorini arifmetik ravishda ikki baravar ko'paytirish emas, balki soliq to'lovchining soliq yuki keraksiz o'sishi hisoblanadi. Soliq yukining ortishi esa har qanday tadbirkorlik subyektining rivojlanishiga tom ma'noda haqiqiy to'siq hisoblanadi. 2013 yilgi Business Europe tadqiqoti shuni ko'rsatadiki, ikki tomonlama soliq Yevropa davlatlaridagi soliq to'lovchilar uchun transchegaraviy savdo va investitsiyalar uchun to'siq bo'lgan. Xususan, bunda foizlarni kamaytirishga doir cheklovlar, xorijiy soliq imtiyozlari, doimiy muassasa bilan bog'liq muammolar va malaka yoki talqinlar bo'yicha nomuvofiqliklar tashvishga soladigan joylardir. Yuqoridagi tadqiqot doirasida Germaniya va Italiya ikki tomonlama soliqqa tortish holatlari eng ko'p bo'lgan a'zo davlatlar sifatida aniqlandi⁵.

Ikkiyoqlama soliqqa tortmaslik prinsipi esa yuqoridagi holatning kelib chiqishining oldini olishga qaratilgan eng muhim omil hisoblanadi.

Biz yuqoridagi tahlil natijasida ikkiyoqlama soliqqa tortish nima ekanligini aniqlab oldik. Endi esa uni keltirib chiqaruvchi sabablarni ko'rib o'tamiz. Ayrim nazariyalarda ikkiyoqlama soliqqa tortishni keltirib chiqaruvchi bir qator sabablar keltirilgan. Jumladan:

- shaxs (yuridik yoki jismoniy) ikki yoki undan ortiq mamlakat qonunchiliga muvofiq soliq rezidenti hisoblanishi;

- olingan daromad har ikki davlat soliq tizimida soliq solish obyekti hisoblanishi va soliq solish bazasi deb e'tirof etilishi;

- turli davlatlarda yuridik yoki jismoniy shaxsning xarajatlari toifasi farqlanishi (ya'ni soliq bazasini aniqlashda chiqarib tashlanadigan xarajatlarning turlichaligi);

- umume'tirof etilgan yashash va hududiylik prinsiplarining o'zaro to'qnashuvi ikkiyoqlama soliqqa tortishga olib keluvchi muhim sabablar hisoblanadi⁶.

Ta'kidlash lozimki, ikki tomonlama soliqqa tortishga munosabatni belgilaydigan soliq tizimlarining bu ikki prinsipi:

- yashash prinsipi - bu bir mamlakatda doimiy yashash joyiga ega bo'lgan jismoniy shaxslarning, shuningdek, shu mamlakatda ro'yxatdan o'tgan yuridik shaxslarning barcha daromadlariga, shu jumladan chet elda olinganlarga ham soliq solishni;

- hududiylik prinsipi - daromad olayotgan shaxslarning doimiy yashash joyi yoki ro'yxatdan o'tgan joyidan qat'i nazar, ushbu mamlakatlar hududida olingan daromadlardan soliq undirishni keltirib chiqardi. Shunga ko'ra har bir davlat o'z soliq qonunchiligini qo'llashga haqli bo'ladi.

Ayrim olimlar ikkiyoqlama soliqqa tortish xalqaro miqyosdagina sodir bo'ladi degan nazariyani ilgari surishadi. Ya'ni shaxs ikki davlatda soliq solinadigan daromadga ega bo'lgandagina ikki tomonlama soliqqa tortilishi mumkinligini ta'kidlashadi. Ayrimlari esa ikki tomonlama soliqqa tortish mahalliy soliq tizimida ham bo'lishi mumkinligini keltirishadi. Unga ko'ra ikkiyoqlama soliqqa tortishning ikki turi mavjud. Bular:

- Ichki (mahalliy);
- Tashqi(xalqaro)⁷.

Birinchi tur istalgan davlatning soliq qonunchiligida bo'lishi mumkinligi tushuntiriladi. Bunda "ikki tomonlama soliqqa tortish" atamasi ma'lum daromadlarga yoki faoliyatga ikki marta soliq solishni anglatadi. Masalan, korporativ foyda birinchi navbatda korporatsiya tomonidan ishlanganda (korporativ soliq) va yana foyda dividendlar yoki boshqa taqsimot (dividend solig' i) shaklida aksiyadorlarga taqsimlanganda soliq solinishi mumkin.

Buni quyidagi misol yordamida tushuntirishga harakat qilamiz. "Atlas" AJ faoliyati natijasida olgan foydasi yuzasidan foyda solig' ini to'laydi. Biz yuqorida foyda solig'ining obyekti jami daromad va jami xarajat o'rtasidagi farq ekanligini keltirgan edik. SK 317-moddasi mazmunidan dividendlar chegirib tashlanmaydigan xarajatlardan biri ekanligi ma'lum bo'lmoqda. Dividend esa kompaniyaning barcha xarajatlarni to'lagandan keyin qolgan foydasi (foyda solig'i ham shuning ichida yotadi) hisobidan to'lanadi. Shunga ko'ra "Atlas" AJ aksiyadorlariga foydasidan dividend to'laydi.

Ushbu kodeks 381-moddasiga muvofiq dividendlar va foizlar tarzidagi daromadlarga 5 foizlik soliq stavkasi bo'yicha soliq solinadi. Aynan manashu joyda ikki yoqlama soliq solish paydo bo'lganligini ko'rish mumkin bo'ladi. Chunki bunda soliq manbasi bitta ya'ni "Atlas" AJning olgan foydasi. Bu yerda foyda va dividend uchun bitta soliq manbasidan soliq solinmoqda.

Biroq bizningcha bu nazariya o'zini oqlamaydi. Chunki masalaga ikkinchi tomondan qaraganda bu yerda ikkiyoqlama soliqqa tortish elementi yo'qligini ko'rishimiz mumkin. Bunday xulosga kelishimizning asosiy sababi ikki yoqlama soliq solish tushunchaning mazmunidan kelib chiqadi. Avval ta'kidlanganidek, bitta shaxsning bitta daromadidan ikki marta soliq to'lashiga ikkiyoqlama soliq solish deyilardi. Yuqoridagi holatda esa foyda va

dividend uchun alohida subyektlar soliq to'lovchi bo'lib chiqmoqda. Ya'ni foyda solig'ining to'lovchisi "Atlas" AJ, olingan dividend uchun soliq to'lovchi aksiyador - jismoniy shaxs bo'lmoqda. Shu bilan birga bu vaziyatda soliq solish bazasi ham bir biridan farq qiladi. Bundan xulosa qiladigan bo'lsak, bu vaziyatda ikki yoqlama soliq solish kelib chiqmaydi.

Ikkinchi tashqi ikki yoqlama soliq solish turining kelib chiqishi va qo'llanilishini yuqoridagi tahlillar natijasida ko'rib o'tdik.

Endi esa o'z navbatida ikki tomonlama soliq solishning oldini olish usullari haqida fikr yuritamiz. Buning ham ikki xil usuli mavjud. Ya'ni ikki tomonlama soliqqa solishni cheklashni milliy soliq qonunchiligi bilan va xalqaro konvensiyalar, shartnomalar orqali belgilash mumkin.

Birinchi usulda har bir davlat o'z yurisdiksiyada soliq qonunchiligiga ayrim qoidalarni kiritishi kerak bo'ladi. Xususan:

- chet el manbalaridan olingan daromadlarni soliqdan ozod qilish;
- soliq chegirmalarni yaratish. Bunda davlat chet elda t o'langan soliqlar miqdorini hisobga olgan holda foiz yoki miqdor ko'rinishida soliq chegirmasi belgilaydi;
- soliq kreditlarini joriy etish orqali ikki yoqlama soliqqa tortishni to'xtatish⁸.

Soliq kodeksining 400-moddasiga ko'ra O'zbekiston Respublikasining norezidenti bo'lgan jismoniy shaxsga daromadlarni to'lash to'lov manbaida soliqni ushlab qolmasdan yoki ushbu Kodeksning 6-moddasiga muvofiq ikkiyoqlama soliq solishga yo'l qo'ymaslik masalalarini tartibga soluvchi O'zbekiston

Respublikasining xalqaro shartnomasi qoidalariga va xalqaro shartnomalar bo'yicha soliqlarni to'lashdan bo'yin tovlashning oldini olishga doir maxsus qoidalarga muvofiq pasaytirilgan stavkani qo'llagan holda amalga oshiriladi. Biz yuqorida keltirgan soliq chegirmasini qo'llash usulini mazkur normaning mazmunidan ko'rishimiz mumkin bo'lmoqda.

Ikkiyoqlama soliqqa tortmaslikning navbatdagi usuli bu xalqaro miqyosda konvensiyalar yoki davlatlar o'rtasida ikki tomonlama shartnomalar imzolashdir. Buni quydagicha amalga oshirish mumkin:

- normativ-huquqiy hujjatlar doirasida ishlatiladigan aniq tushunchalarni shakllantirish ya'ni soliq qonunchiligida qo'llaniladigan terminogiyani unifikatsiya qilish;
- ikkiyoqlama soliqqa tortishni tugatish sxemasini ishlab chiqish, bunda har bir davlat alohida soliq solinadigan bazani tanlaydi. Soliqning ma'lum bir daromaddan olinishi;
- soliq to'lovchini boshqa mamlakatda kamsitadigan soliqqa tortishni bekor qilish ya'ni milliy rejim prinsipini qo'llash orqali xorijiy va mahalliy soliq to'lovchilar uchun soliqlarni bir xil stavkalarda belgilash;
- majburiy to'lovlarni to'lashdan bo'yin tovlash yoki qonunni suiste'mol qilishning oldini olish uchun dolzarb ma'lumotlarni almashish⁹.

Ta'kidlash lozimki, Yevropa Ittifoqiga a'zo davlatlar ma'lumot almashish bo'yicha ko'p tomonlama bitim tuzdilar. Bu shuni anglatadiki, ularning har biri (boshqa har qanday yurisdiksiyadagi Ahdlashuvchi tomonga) daromadlari kelib chiqqan davlat rezidentlari emasligi sababli mahalliy soliqlardan ozod qilishni talab qilgan shaxslar ro'yxatini oshkor qiladi. Bundan ko'zlangan maqsad ushbu shaxslarning o'z davlatida chet elda olingan daromadlar bo'yicha soliq deklaratsiyalarini topshirish va bu orqali soliqdan bo'yin tovlashning oldini olishdir.

Bu borada O'zbekiston Respublikasi ham ko'plab davlatlar bilan ikkiyoqlama soliq solishning oldini olish bo'yicha shartnomalar imzolagan (1-ilovada).

Misol uchun 08.07.2013 yilda O'zbekiston Respublikasi bilan Ispaniya Qirolligi o'rtasida imzolangan "Ikkiyoqlama soliqqa tortishga yo'l qo'ymaslik hamda daromad va kapital soliqlarini to'lashdan bosh tortishning oldini olish to'g'risida"gi Konvensiyaning 6-moddasiga muvofiq bir Ahdlashuvchi Davlat korxonasining foydasi, agar korxona o'z tadbirkorlik faoliyatini boshqa Ahdlashuvchi Davlatda joylashgan doimiy muassasa orqali amalga oshirmayotgan bo'lsa, faqat ushbu

Davlatda soliqqa tortiladi. Agar korxona o'z faoliyatini yuqorida aytilganidek amalga oshirayotgan bo'lsa, korxonaning foydasi boshqa Davlatda mazkur doimiy muassasa faoliyatiga tegishli bo'lgan qism doirasida soliqqa tortilishi mumkin.

Shuningdek, ushbu konvensiyaning 19-moddasiga asosan Ahdlashuvchi Davlatlardan birida faqat o'qish yoki ta'lim olish maqsadida yashab turgan talaba yoki amaliyotchi boshqa Ahdlashuvchi Davlatning rezidenti hisoblansa yoxud birinchi Ahdlashuvchi Davlatga kelguniga qadar mazkur Davlatning rezidenti hisoblangan bo'lsa, ular tomonidan olinayotgan yashash, o'qish va ta'lim olish uchun mo'ljallangan to'lovlar, basharti mazkur to'lovlar shu Davlat hududidan tashqaridagi manbalardan yuzaga kelayotgan bo'lsa, ushbu Davlatda soliqqa tortilmaydi.

Mazkur qoidalarining mazmunidan davlatlar shartnoma yoki konvensiyalar tuzgan holda ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish choralarini ishlab chiqishini ko'rish mumkin.

XULOSA

Yuqoridagi tahlillar asosida xulosa chiqaradigan bo'lsak, ikkiyoqlama soliqqa tortmaslik prinsipi hozirgi kunda muhim ahamiyat kasb etadi. Tadbirkorlik subyektlarining bir davlat doirasidan chetga chiqqan holda faoliyati olib borishi bu ikki davlatda ham uning soliq munosabatlariga kirishini anglatadi. Mazkur prinsip o'z navbatida tadbirkorlik subyektiga soliq yukini kamaytirish, uni yanada rivojlanishiga tayanch vazifasini bajaradi.

Mazkur mavzuni organish davomida quyidagi takliflarni tayyorladik:

Birinchidan, ikkiyoqlama soliqqa tormaslik prinsipi yuzasidan organishlar doirasida shunga amin boldikki, milliy yuridik adabiyotlarimizda ushbu mavzu yuzasidan yozilgan ilmiy ishlar, yuridik maqolalar deyarli mavjud emas. Mazkur mavzu milliy yuridik soha olimlari tomonidan hali organilmagan. Shu tufayli bu prinsip haqida o'rganmoqchi bolgan talabalar qiyinchilikka duch kelishi tabiiy. Shu nuqtayi nazardan nafaqat bu mavzu, balki xalqaro investitsiya huquqi prinsiplari doirasida soha olimlari, mutaxassislari tomonidan ilmiy ishlar qilinsa, maqsadga muvofiq boladi.

Ikkinchidan, Ozbekiston Respublikasi boshqa davlatlar bilan ikkiyoqlama soliqqa tortmaslik boyicha shartnomalar imzolagan bo'lsa-da, biroq milliy qonunchilikda soliqqa tormaslikning aniq mexanizmi belgilanmagan. Shuning uchun ikki tomonlama soliq solmaslik boyicha reglament ishlab chiqilishi xorijiy kompaniyalarni soliqqa tortishni huquqiy jihatdan tartibga solinishiga olib keladi.

References:

1. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993.
2. Тедеев А.А. Парыгина В.А. Налоговое право: Учебник. М., 2004.

3. [O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi \(yangi tahriri\) 295-moddasi ikkinchi qism birinchi bandi.](#)
4. [Статья 247 Налогового кодекса РФ в новой редакции с Комментариями и последними поправками на 2020 год \(nkodeksrf.ru\)](#)
5. [Двойное налогообложение - Double taxation - qaz.wiki](#)
6. Devereux M., Griffith R., Klemm A. Corporate income tax reforms and international tax competition// Economic Policy. Vol.
7. Толстопятенко Г.П. Тенденции развития налогового права ЕС//Финансовое право. Юбилейный номер, октябрь 2004.
8. [Двойное налогообложение доходов. Как избежать \(assistentus.ru\)](#)
9. Isayeva F.B. Soliq huquqi. Bakalavriyatning 5240100 – yurisprudensiya yo'nalishi talabalari uchun darslik. / Mas'ul muharrir: prof.v.b. X.S.Islamxodjaev – Toshkent: TDYU, 2016 – 267 b.
10. Soliq nazariyasi: O'quv qo'llanma / Mual.: Jo'raev A., Meyliev O., Safarov G'. – T.: Toshkent Moliya instituti, 2004 y.
11. Соколов А.А. Теория налогов- М. ООО ЮрИнфор. Прессе, 2003 г.
12. Chet mamlakatlar soliq tizimi. ToshmurotovT. Soliq Akademiyasi.– 2004 y.
13. Chet mamlakatlar soliq tizimi. Jo'raevA.-T.: TMI, 2005 y.
14. угли Наркулов, А. К. (2022). Патрулирование-основа обеспечения общественного порядка. Science and Education, 3(11), 1334-1339.
15. Soliqlar va soliqqa tortish: Darslik / Hammual.: Vahobov A., Jo'raev A. – T.: “Sharq” nashriyoti – 2009 y.