

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ
ХУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ
DSc.03/10.12.2019.I.16.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

РАЖАПОВ ШУХРАТ ЗАРИПБАЕВИЧ

ЎЗБЕКИСТОНДА ИККИЁҚЛАМА СОЛИҚҚА ТОРТИШНИ
БАРТАРАФ ЭТИШ МЕХАНИЗМИНИ ТАҚОМИЛЛАШТИРИШ

08.00.07 – Молия, пул муомаласи ва кредит

Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент – 2020 йил

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси
автореферати мундарижаси**

**Оглавление автореферата диссертации доктора философии (PhD) по
экономическим наукам**

**Content of dissertation abstract of doctor of philosophy (PhD) on economical
sciences**

Ражапов Шухрат Зарипбаевич

Ўзбекистонда иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш
механизмини такомиллаштириш..... 3

Ражапов Шухрат Зарипбаевич

Совершенствование механизма устранения двойного
налогообложения в Узбекистане 29

Rajapov Shuhrat Zaripbayvich

Improving the mechanism for eliminating double taxation in Uzbekistan 55

Эълон қилинган ишлар рўйхати

Список опубликованных работ

List of published works 59

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ
ХУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ
DSc.03/10.12.2019.I.16.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

РАЖАПОВ ШУХРАТ ЗАРИПБАЕВИЧ

ЎЗБЕКИСТОНДА ИККИЁҚЛАМА СОЛИҚҚА ТОРТИШНИ
БАРТАРАФ ЭТИШ МЕХАНИЗМИНИ ТАҚОМИЛЛАШТИРИШ

08.00.07 – Молия, пул муомаласи ва кредит

Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент – 2020 йил

Фалсафа доктори (PhD) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестация комиссиясида B2018.4.PhD/Iqt807 рақам билан рўйхатга олинган.

Диссертация Тошкент давлат иқтисодиёт университетида бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (ўзбек, рус, инглиз (резюме)) Илмий кенгаш веб-саҳифаси (www.tsue.uz) ва «ZiyoNet» таълим ахборот тармоғида (www.ziynet.uz) манзилларига жойлаштирилган.

Илмий раҳбар:

Худойқулов Садриддин Каримович
иқтисодиёт фанлари доктори, доцент

Расмий оппонентлар:

Тошмуродова Бувсара Эгамовна
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Ниязметов Ислombек Машарипович
иқтисодиёт фанлари доктори, доцент

Етақчи ташкилот:

**Ўзбекистон Республикаси Президенти ҳузуридаги
Давлат бошқаруви академияси**

Диссертация ҳимояси Тошкент давлат иқтисодиёт университети ҳузуридаги илмий даражалар берувчи DSc.03/10.12.2019.I.16.01 рақамли илмий кенгашнинг 2020 йил «__» _____ соат ____ даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил: 100003, Тошкент шаҳар Ислomb Каримов кўчаси 49-уй, Тел: (99871) 239-28-72, факс: (99871) 239-43-51, e-mail: info@tsue.uz.

Диссертация билан Тошкент давлат иқтисодиёт университетининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (__ рақами билан рўйхатга олинган). Манзил: 100003, Тошкент шаҳар Ислomb Каримов кўчаси 49-уй, Тел: (99871) 239-28-72, факс: (99871) 239-43-51, e-mail: info@tsue.uz.

Диссертация автореферати 2020 йил «__» _____ куни тарқатилди.

(2020 йил «__» _____ даги ____ - рақамли реестр баённомаси).

Н.Х.Жумаев

Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш
раиси, и.ф.д., профессор

У.В.Гафуров

Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш
котиби, и.ф.д., профессор

Н.Г.Каримов

Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш
қошидаги Илмий семинар раис
ўринбосари, и.ф.д., профессор

КИРИШ (фалсафа доктори (PhD) диссертацияси аннотацияси)

Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати. Жаҳон иқтисодиётида рўй бераётган глобаллашув жараёни мамлакатлар томонидан иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишга доир халқаро ташкилотларнинг меъёрларидан кенгроқ фойдаланишни тақозо этмоқда. Буни иқтисодий ҳамкорлик ва тараққиёт ташкилотига аъзо давлатлар, шунингдек, «солиқ масалалари бўйича ўзаро кўптомонлама маъмурий ёрдам тўғрисидаги Конвенциялар иштирокчиси бўлган 120 тадан ортиқ мамлакат ва юридикцияларнинг, иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишни олдини олиш бўйича солиққа оид келишувларида кўриш мумкин. Бунинг асносида кўп томонлама Конвенция муҳокамасини ҳал қиладиган чора-тадбирлар борасида 1360 та шартнома имзоланган ва бунга иккиёқлама солиқ муносабатларига эга 80 та давлат ва юридикция томонидан алоҳида эътибор берилмоқда»¹. Шу нуқтаи назардан, иккиёқлама халқаро солиққа тортиш муаммоларини бартараф этиш халқаро операциялар соҳасида бутун дунё бўйлаб солиқ тизимларининг ўзаро таъсири орқали амалга оширилиши мумкин.

Ҳозирда жаҳонда иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш механизмини такомиллаштириш борасида қатор илмий йўналишларда тадқиқотлар олиб борилмоқда. Иккиёқлама солиққа тортишнинг пайдо бўлиш манбаларини аниқлаш, солиқ маъмуриятчилигини такомиллаштириш, солиққа тортишнинг халқаро стандартларини қўллаш, мазкур жараёнларнинг мониторингни юритиш, автоматлаштириш, дастурлаш ва рақамлаштириш орқали ҳисоб ва назорат самарадорлигини ошириш, иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишнинг замонавий усулларини жорий этиш муҳим тадқиқот йўналишларидан ҳисобланади.

Ўзбекистонда иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш механизмини такомиллаштириш масалалари муҳим аҳамият касб этмоқда. «Солиқ юқини изчиллик билан камайтириш, солиқ солиш тизимини соддалаштириш ва солиқ маъмуриятчилигини такомиллаштириш иқтисодиётни жадал ривожлантириш ҳамда мамлакатнинг инвестициявий жозибадорлигини яхшилашнинг энг муҳим шартлари ҳисобланади»². Ўзбекистонда иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш муносабатлари, шу жумладан, солиқлардан қочиш ва солиқ тўлашдан бўйин товлашнинг янги усулларига барҳам бериш ривожланмаган. Бундан ташқари, солиққа тортишнинг халқаро стандартларидан келиб чиқиб, Ўзбекистонда иккиёқлама солиққа тортишини бартараф этиш механизмининг мақбул даражасини аниқлаш муаммосини ҳал этиш имконини бермаяпти.

Ўзбекистон Республикасининг «Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодексига ўзгартиш ва қўшимчалар киритиш тўғрисида»ги Қонуни (2019 йил), Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 29 июндаги ПФ-5468- сон «Ўзбекистон Республикасининг солиқ сиёсатини сиёсатини такомиллаштириш

¹ OECD on tax – By the numbers, <https://www.oecd.org/>

² Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 29 июндаги «Ўзбекистон Республикасининг солиқ сиёсатини такомиллаштириш концепцияси тўғрисида»ги ПФ-5468-сонли қарори. Қонун ҳужжатлари маълумотлари миллий базаси, 30.06.2018 й., 06/18/5468/1420-сон.

концепцияси тўғрисида»ги, 2020 йил 19 мартдаги ПФ-5969-сон «Коронавирус пандемияси ва глобал инқироз ҳолатларининг иқтисодиёт тармоқларига салбий таъсирини юмшатиш бўйича биринчи навбатдаги чора-тадбирлар тўғрисида»ги, 2020 йил 3 апрелдаги ПФ-5978-сон «Коронавирус пандемияси даврида аҳоли, иқтисодиёт тармоқлари ва тадбиркорлик субъектларини қўллаб-қувватлашга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги, 2020 йил 27 апрелдаги ПФ-5986-сон «Коронавирус пандемияси даврида аҳоли ва тадбиркорлик субъектларини қўллаб-қувватлаш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги, 2020 йил 18 майдаги ПФ-5996-сон «Коронавирус пандемияси даврида аҳоли ва тадбиркорлик субъектларини қўллаб-қувватлаш бўйича навбатдаги чора-тадбирлар тўғрисида»ги фармонлари, 2018 йил 13 февралдаги Ф-5214-сон «Солиқ қонунчилигини тубдан такомиллаштириш бўйича ташкилий чора-тадбирлар тўғрисида»ги Фармойиши, шунингдек, мазкур соҳага оид бошқа меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда белгиланган вазифаларни амалга оширишга мазкур диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги. Диссертация иши республика фан ва технологиялари ривожланишининг I. «Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ва маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналишларига мувофиқ бажарилган.

Муаммонинг ўрганилганлик даражаси. Иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш механизмини такомиллаштириш масаласининг илмий-назарий ва амалий жиҳатлари хорижлик иқтисодчи олимлар А.Погорлецкий, Reuven S. Avi-Yonah, Richard L. Doernberg, Angharad Miller, Lynne Oats, Roy Saunder, Miles Dead, Richard Williams, Diana Van Der Merve, Michael Kobetsky, А.А.Шахмаматов, Е.Толстопятенко, И.А.Ларютина, В.Н.Туровецкий, М.Н.Кобзарь-Фролова, М.А.Денисаев, А.И. Погорлецкий, И.Д.Агаева, А.В.Фокин ва бошқаларнинг илмий ишларида тадқиқ қилинган³.

Ўзбекистонлик иқтисодчи олимлардан Ш.Тошматов, Н.Жумаев, Т.Маликов, Н.Ҳайдаров, М.Алимарданов, Б.Тошмуродова, Э.Гадоев, Қ.Хошимов, Н.Қузиева, О.Иминов, О.Олимжонов, А.Жўраев, И.Ниязметов ва И.Турабоевнинг илмий ишларида иккиёқлама солиққа тортиш, хусусан, Ўзбекистонда иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларининг айрим назарий ва амалий жиҳатлари ўз аксини топган⁴.

³Погорлецкий А.И. «Международное налогообложение», Изд-во Михайлова В. А., 2006.-384 с., Reuven S. Avi-Yonah, "Double Tax Treaties: An Introduction." In The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties and Investment Flows, edited by K. P. Sauvant and L. E. Sachs, 99-106. Oxford: Oxford Univ. Press, 2009.; Richard L. Doernberg, Overriding tax treaties: The USA Perspective, 9 Emory Int'l L.Rev.71.71(1995).; Angharad Miller, Lynne Oats, Principles of International Taxation: Fourth Edition 4th Revised edition by Miller, Angharad, Oats, Lynne (2014) Paperback Paperback – 1 Jan. 1601.; Roy Saunder, Understanding Double Tax Treaties, International Business Structuring Association (2014), Article 14. Published online:31 July 2014, available at <http://www.istructuring.com/knowledge/article/understanding-double-tax-treaties/> (last access:11 May 2017); Miles Dead, Richard Williams, Deloitte Discovery Global Leader., Features – A Challenging Move on the International Stage: Zero Withholding on Direct Dividends in the New US-UK Tax Treaty., Michael Kobetsky, International Taxation of Permanent Establishments Principles and Policy. Australian National University College of Law.2011.

⁴Тошматов Ш.А. Корхоналарни ривожлантиришда солиқларнинг роли. Монография.-Т.: Фан ва технология, 2008.-204 б.; Шернаев А.А. Давлат бюджети солиқли даромадларининг ўрта муддатли истикболини белгилаш

Халқаро солиққа тортиш тизимининг ажралмас қисми сифатида иккиёқлама солиққа тортиш жараёни бўйича илмий тадқиқот ишлари амалга оширилган. Аммо бу борада маҳаллий олимлар томонидан илмий тадқиқотлар деярли амалга оширилмаган. Айрим тадқиқотлар мазкур муаммонинг ҳуқуқий жиҳатлари билан чекланган. Масалан, Қ.Ш.Хошимов ва Н.Р.Қўзиева томонидан чет эл инвестициялари иштирокидаги корхоналар ва қўшма корхоналарни солиққа тортиш бўйича амалга оширилган тадқиқот ишларида мазкур корхоналар солиқ масалалари ўрганилган. И.Қ.Турабоевнинг тадқиқот ишида Ўзбекистон Республикаси норезидент юридик шахсларига солиқ солишининг ҳуқуқий асосларини такомиллаштириш юзасидан хулоса ва таклифлар берилган. Ўзбекистонлик иқтисодчи олимлар томонидан иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини такомиллаштириш масаласи мустақил тадқиқот объекти сифатида тадқиқ этилмаганлиги ушбу соҳадаги муаммоларни ҳал қилиш бўйича фундаментал тадқиқотларга эҳтиёж мавжудлигини тақозо этмоқда.

Диссертация мавзусининг диссертация бажарилган олий таълим муассасасининг илмий-тадқиқот ишлар режалари билан боғлиқлиги. Диссертация Тошкент давлат иқтисодиёт университети илмий-тадқиқот режасининг №ФМ-5 «Ўзбекистонда банк-молия тизимини ривожлантиришнинг концептуал йўналишлари ва истикболлари» мавзусидаги илмий тадқиқот ишларига мувофиқ бажарилган.

Тадқиқотнинг мақсади Ўзбекистонда иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш механизмини такомиллаштириш бўйича илмий таклиф ва амалий тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

Тадқиқотнинг вазифалари:

иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларни моҳиятининг янги талқинини бериш ва ушбу жараённинг солиқ тизимидаги аҳамиятини асослаш;
халқаро иқтисодий интеграция шаклланиши ва ривожланишида Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муаммоларининг

масалалари. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун тақдим этилган диссертация автореферати. -Т.: БМА, 2009. -20 б.; Мусагалиев 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.; Эргашев И.О. Миллий бозорни ҳимоялашда акциз солиғини ҳисоблаш услубиётини такомиллаштириш. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун тақдим этилган диссертация автореферати. -Т.: БМА, 2011. -22 б.; Собиров Ш.М. Фойда солиғи ва унинг тадбиркорлик субъектлари иқтисодий фаолиятига таъсири. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун тақдим этилган диссертация автореферати. -Т.: БМА, 2008. -20 б.; Урмонов Ж.Ж. Кичик бизнесни ривожлантиришда солиқларнинг рағбатлантириш функциясидан самарали фойдаланиш истикболлари. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун тақдим этилган диссертация автореферати. -Т.: БМА, 2010. -23 б.; Жўраев А.С. Давлат бюджети даромадларини шакллантиришнинг самарали йўллари. – Т.: Фан, 2004. – 224 б.; Тошмуродова Б.Э. Солиқлар воситасида иқтисодиётни бошқариш механизми. – Т.: Янги аср авлоди, 2002. – 128 б. Элмирзаев С. Корпоратив молияни бошқаришда солиқ муносабатларини самарали ташкил этиш масалалари. Монография. Т.:2017. 153 б. Пардаев У.Ў. Давлат бюджетини прогнозлаштириш услубиётини такомиллаштириш. иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Phd) диссертацияси автореферати. Т.: 2018 й. Мирзаев М. Солиқ йиғилувчанлигини ҳисоблашнинг услубиёти ва амалиёти. [www. Biznes-daily.uz/ru/birjaexpert.15687/](http://www.Biznes-daily.uz/ru/birjaexpert.15687/). Турабоев И. Ўзбекистон Республикаси норезидент юридик шахсларига солиқ солишининг 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.

юзасага келиш сабаблари аниқлаш ва иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш юзасидан таклифлар ишлаб чиқиш;

икки ёқлама солиққа тортиш муносабатларини халқаро солиқ стандартларига мувофиқлаштиришни тақозо этувчи омилларни аниқлаш ва уларнинг Ўзбекистон солиқ тизимига таъсир даражаларини белгилаш;

Ўзбекистонда икки ёқлама солиққа тортиш муносабатларини миллий солиқ қонунчилигига хос хусусиятларни таҳлил қилиш ва улардан келиб чиққан ҳолда илмий хулосалар олиш;

икки ёқлама солиққа тортиш муносабатларини такомиллаштириш юзасидан амалий таклифларни ишлаб чиқиш.

Тадқиқотнинг объекти бўлиб Ўзбекистоннинг давлатлар ўртасидаги иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш бўйича фаолияти ҳисобланади.

Тадқиқотнинг предметини икки ёқлама солиққа тортиш муносабатлари билан боғлиқ иқтисодий ҳамда ташкилий-ҳуқуқий муносабатлар мажмуи ташкил этади.

Тадқиқотнинг усуллари. Диссертацияда умумлаштириш, гуруҳлаш, абстракт-мантикий фикрлаш, эксперт баҳолаш, индукция ва дедукция, таҳлил сингари усуллардан фойдаланилган.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги қуйидагилардан иборат:

иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш бўйича давлатлараро шартномалардан фойдаланиш тартиби тегишли давлатларнинг солиқ резиденти бўлмаган бошқа шахс манфаатларини кўзлаб фойдаланиш ҳолатларини инкор этиш асосида такомиллаштирилган;

норезидент жисмоний шахслар маблағларининг хўжалик оборотидан чиқишига сабаб бўлувчи даромадларнинг тўлов манбаидан солиқ ушлаб қолиш тартибини махсус қоидаларга мувофиқ пасайтирилган ставкани қўллаш орқали такомиллаштириш асосланган;

Ўзбекистон Республикасида чет эллик солиқ тўловчилари томонидан бажарилмаган солиқ мажбуриятлари оқибатида вужудга келган қарздорликни ундириш юзасидан бевосита манфаатдор ташкилотнинг тегишли давлат ваколатли органига мурожаат қилиши тартиби таклиф этилган;

иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш тартиби Ўзбекистон резидентлари томонидан мамлакат ташқарисида тўланган солиқни ҳисобга олиш ҳамда уларнинг мамлакат ичқарисида тўланиши лозим бўлган солиқ миқдорига мувофиқлигини таъминлаш жиҳатидан такомиллаштирилган.

Тадқиқотнинг амалий натижаси қуйидагилардан иборат:

иккиёқлама солиққа тортиш муносабатлари иқтисодий моҳиятининг янги талқини берилган;

иккиёқлама солиққа тортиш жараёнининг солиқ тизимидаги аҳамияти асосланган, уни амалга оширишнинг халқаро солиқ стандартлари асосидаги тамойиллари ишлаб чиқилган;

Солиқ кодексининг 6-моддасига иккиёқлама солиқ солишнинг олдини олиш ва солиқларни тўлашдан бўйин товлашни бартараф этиш масалаларини тартибга соладиган халқаро шартнома қоидаларига мувофиқ солиққа тортиш тартиби солиқ резидентига нисбатан, халқаро шартнома тузилган давлатнинг

солиқ резиденти бўлмаган бошқа шахс манфаатларини кўзлаб фойдаланса, татбиқ этилмаслигига оид меъёрни жорий этиш таклифи берилган;

Солиқ кодексининг 400-моддасига норезидент жисмоний шахслар даромадига тўлаш тўлов манбаида солиқни ушлаб қолмасдан солиққа оид халқаро шартномаси (битим) қоидалари бўйича солиқлардан қочишни олдини олиш борасида махсус қоидаларга мувофиқ пасайтирилган ставкани қўллаган ҳолда жорий этилиши тартиби таклиф этилган;

Солиқ кодексининг 6-моддаси халқаро шартномаси қоидаларига мувофиқ хорижий давлатнинг ваколатли органидан хорижий давлат солиқ тўловчиси томонидан Ўзбекистон Республикасида бажарилмаган солиқ мажбуриятларини бажаришига кўмаклашиш тўғрисида бевосита муурожаат этиш хусусиятлари, улардан фойдаланишдаги ўзига хос ёндашувлар кўрсатиб берилган;

Солиқ тўловчи резидент ва норезидентлар билан ўзаро ҳисоб-китобда қулай имконият яратиш мақсадида Солиқ кодексининг 342-моддасига киритилган ва солиқни ҳисобга олиш солиқ даври якуни бўйича жисмоний шахс томонидан тақдим этилган жами йиллик даромад тўғрисидаги декларация асосида амалга оширилиши таклифи киритилган.

Тадқиқот натижаларининг ишончлилиги. Диссертацияда қўлланилган методологик ёндашув ва усулларнинг мақсадга мувофиқлиги, иқтисодчи олимларнинг молиялаштириш механизмларини такомиллаштириш борасидаги илмий-назарий қарашларини қиёсий ва холисона таҳлил қилиш, илғор хориж тажрибасини ўрганиш ва умумлаштириш, маълумотлар базасининг расмий ва амалдаги тегишли корхоналардан олингани, шунингдек, диссертацияда акс этирилган ҳулоса, таклиф ва тавсияларнинг амалиётга жорий этилганлиги билан белгиланади.

Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти. Диссертация иши натижаларининг илмий аҳамияти улардан Ўзбекистон Республикасининг солиқ сиёсатини такомиллаштириш концепциясида белгиланган асосий йўналишларни амалга оширишда, шунингдек, иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишда ва муносабатларни самарали тартибга солишга қаратилган кейинги илмий тадқиқот ишларида фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Диссертация иши натижаларининг амалий аҳамияти унда шакллантирилган илмий таклиф ва амалий тавсиялардан Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини самарали тартибга солишга доир норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар, амалий чора-тадбирлар ва йўл хариталарини ишлаб чиқишда фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади. Диссертация ишининг натижаларидан олий ўқув юртларида «Солиқлар ва солиққа тортиш» йўналиши ва мутахассислигидаги фанлар, хусусан «Солиққа тортишнинг халқаро андозалари», «Солиқ сиёсати», «Иқтисодиётни солиқ воситасида тартибга солиш», «Солиқ маъмурчилиги» каби фанларнинг ўқув дастурларини такомиллаштириш, базасини мустаҳкамлаш ва ўқув жараёнида фойдаланиш мумкин.

Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши. Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини такомиллаштириш бўйича олинган илмий натижалар асосида:

Ўзбекистон Республикаси томонлардан бири бўлганиккиёқлама 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 қўлланилиши, 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 этилмаслигига оид таклифи Ўзбекистон Республикасининг 2019 йил 30 декабрдаги ЎРҚ-599-сон “Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодексига ўзгартиш ва қўшимчалар киритиш тўғрисида”ги Қонунига асосан тасдиқланган янги Солиқ кодексининг 6-моддасига киритилган (Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 10 июндаги 10/1-18501-сон маълумотномаси). Мазкур таклифни амалиётга татбиқ этиш натижасида Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини янада қулайлаштиришга хизмат қилувчи чет давлатлари резидентларини адолатли солиққа тортиш имконияти яратилган;

Ўзбекистон Республикасининг норезидент жисмоний шахслар даромадига тўлаш тўлов манбаида солиқни ушлаб қолмасдан солиққа оид Ўзбекистон Республикасининг халқаро шартномаси (битим) қоидалари бўйича солиқлардан қочишнинг олдини олиш борасида махсус қоидаларга мувофиқ пасайтирилган ставкани қўллаган ҳолда амалга оширилиши юзасидан берилган таклифи Ўзбекистон Республикасининг 2019 йил 30 декабрдаги ЎРҚ-599-Қонунига кўра, янги Солиқ кодексининг 400-моддаси “Ўзбекистон Республикаси норезидентларининг даромадларига солиқ солишнинг ўзига хос хусусиятлари”га киритилган (Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 10 июндаги 10/1-18501-сон маълумотномаси). Бунинг натижасида солиқларни тўлашдан бўйин товлашнинг олдини олиш, шунингдек, норезидент жисмоний шахслар даромад солиғи бўйича имтиёзларнинг тўғри қўлланилишига, норезидентлар реал даромадларига эга бўлиш имконияти яратилади;

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 тўғрисидаги таклифи Ўзбекистон Республикасининг 2019 йил 30 декабрдаги “Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодексига ўзгартиш ва қўшимчалар киритиш тўғрисида”ги ЎРҚ-599-Қонунига асосан тасдиқланган янги Солиқ кодексининг 6-моддасига киритилган (Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 10 июндаги 10/1-18501-сон маълумотномаси). Бунинг натижасида давлатлар ўртасида ўзаро норезидентлар томонидан тўланиши зарур бўлган солиқларни ундиришнинг қулай механизми

яратилган ҳамда солиқларнинг йиғилувчанлик даражаси ошишига ижобий таъсир қилаган;

Ўзбекистон Республикаси солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш мақсадида Ўзбекистон резидентлари томонидан Ўзбекистон Республикасидан ташқарида тўланган солиқни ҳисобга олиш юзасидан батафсил тушунтириш беришга оид таклифи янги Солиқ кодексининг 342-моддасига киритилган ва солиқни ҳисобга олиш солиқ даври якуни бўйича жисмоний шахс томонидан тақдим этилган жами йиллик даромад тўғрисидаги декларация асосида амалга оширилиши Солиқ Кодексининг 399-моддасида ўз аксини топган (Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 10 июндаги 10/1-18501-сон маълумотномаси). Бунинг натижасида солиқ хизмати органлари томонидан бу жараён натижаси юзасидан солиқ тўловчилар билан ўзаро ҳисоб-китоб қилишда қулай имконият яратилган.

Тадқиқот натижаларининг апробацияси. Тадқиқот натижалари 8 та, жумладан, 1 та халқаро, 7 та республика илмий-амалий анжуманларида муҳокамадан ўтказилган.

Тадқиқот натижаларнинг эълон қилиниши. Диссертация ишининг асосий ғоя ва натижалари 1 та ўқув қўлланма, 9 та илмий мақола ва маъруза тезислари кўринишида нашр қилинган.

Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми. Диссертация иши таркибан кириш, учта боб, хулоса ва фойдаланилган адабиётлар рўйхатидан иборат. Диссертациянинг ҳажми 137 бетни ташкил этган.

ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

Диссертациянинг **кириш** қисмида тадқиқот мавзусининг долзарблиги ва зарурати асосланган, тадқиқотнинг мақсади ва вазифалари, объекти ва предметига тавсиф берилган, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатилган, мавзуга дахлдор хорижий илмий тадқиқотларга шарҳ берилган, муаммонинг ўрганилганлик даражаси ифодаланган, илмий янгилиги ва амалий натижалари баён этилган, олинган натижаларнинг илмий ва амалий аҳамияти акс эттирилган, тадқиқот натижаларининг синовдан ўтганлиги, нашр этилган ишлар ва диссертациянинг тузилишига доир маълумотлар келтирилган.

Диссертациянинг **«Иккиёқлама солиққа тортишнинг юзага келишининг ижтимоий-иқтисодий асослари»** деб номланган биринчи бобида икки ёқлама солиққа тортиш муносабатларида муаммоларнинг юзага келиш сабаблари ва илмий-назарий фикрлар ҳамда жаҳон хўжалигида икки ёқлама солиққа ториш жараёнларини тартибга солиш ва мувофиқлаштиришни тақозо этувчи омиллар ўрганилган, умумлаштирилган ва ундан Ўзбекистон амалиётида фойдаланиш имкониятлари асослаб берилган, умумий тартибда халқаро иккиёқлама солиққа тортиш тушунчасига изоҳ бериб ўтилган.

Иқтисодий ҳамкорлик ва тараққиёт ташкилотининг (ИХТТ) луғатида⁵ иккиёқлама солиққа тортиш тушунчасига «ички» ва «халқаро» нуктаи назардан

⁵ <https://www.oecd-ilibrary.org/>

таъриф берилган. Хусусан, «Ички» иккиёқлама солиққа тортишда солиқларни ундириш давлатлар ўзларининг тенглик даражадаги мустақил солиқ органлари томонидан, ўз ваколатлари доирасида ундирилганда юзага келиши сифатида таърифланса, «Халқаро икки томонлама солиққа тортиш» икки ёки ундан кўп ҳудудларда таққосланадиган солиқларни битта солиқ тўловчидан худди шу солиқ солинадиган даромад ёки капитал бўйича ундириб олиниши деб тавсифланади. Бу даромадлар эса, даромад манбаи эга мамлакати учун ҳам, шу даромад олган шахснинг яшаш жойида ҳам солиққа тортилиши кераклигини тақозо этади.

Шунга ўхшаш бошқа манбада эса, иккиёқлама солиққа тортиш тушунчаси моҳияти агар битта мулкка нисбатан бир нечта шахсдан солиқ олинса, иккитомонлама солиқ солиниши амалга оширилаши тарзида келтирилади⁶.

Иқтисодчи олим Н. Соловёва иккиёқлама солиққа тортишни солиқ тўловчининг икки (ёки ундан ортиқ) ҳудудда худди шу объектга нисбатан худди шу даврлар учун таққосланадиган солиққа тортиш деб таъкидласа,⁷ В. Семенихин икки ёқлама солиқ солиш тушунчасини бир мамлакатнинг ўзида бир хил даромадга ёки турли солиқларга бир вақтнинг ўзида солиқ солиш сифатида таърифлайди⁸. Ўз навбатида Л. Полежарованинг таъкидлашича, «Халқаро икки томонлама солиққа тортиш - бу икки (ёки ундан кўп) ҳудудларда бир солиқ тўловчидан худди шу объектга ва ўша даврларга нисбатан таққосланадиган солиқларни йиғишдан иборатдир»⁹

Тадқиқот ишида илмий-назарий таҳлиллардан келиб чиққан ҳолда, муаллифлик таърифини шакллантирдик. Фикримизча, иккиёқлама солиққа тортиш - икки ёки ундан ортиқ давлат солиқ қонунчилигига кўра бир объектга нисбатан ва бир хил давр учун битта солиқ тўловчидан икки (ёки ундан ортиқ) давлатларда мос (бир хил ёки ўхшаш) солиқларнинг ундирилишидир.

Халқаро икки ёқлама солиққа тортиш эса шахс (бир давлат резиденти)нинг бошқа давлат ҳудудидаги 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.

Жаҳон молия хўжалиги интеграцияси шаклланиши ва ривожланишида иккиёқлама солиқ тортиш муносабатларида бир қатор муаммолар юзага келадик, бу ҳолат халқаро иккиёқлама солиқ солиш муносабатларида мавжуд нормаларни ўзида мужассамлаштирмаганлиги натижасида миллий қонунчилиги асосида солиқ ундириш ҳуқуқига эга эканлиги; бир мамлакат резиденти бўлган шахснинг бошқа мамлакатда тўлаб бериладиган даромадини солиққа тортиш масаласи ушбу икки давлат қонунчилиги билан тартибга солиниши; чет эл корхонасига иккиёқлама солиқ солиш масаласи пайдо бўлганда бир вақтнинг ўзида иккита ёки ундан кўпроқ давлатда бир шахс солиқ

⁶ Glossary of Tax Terms // URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 12.08.2016).

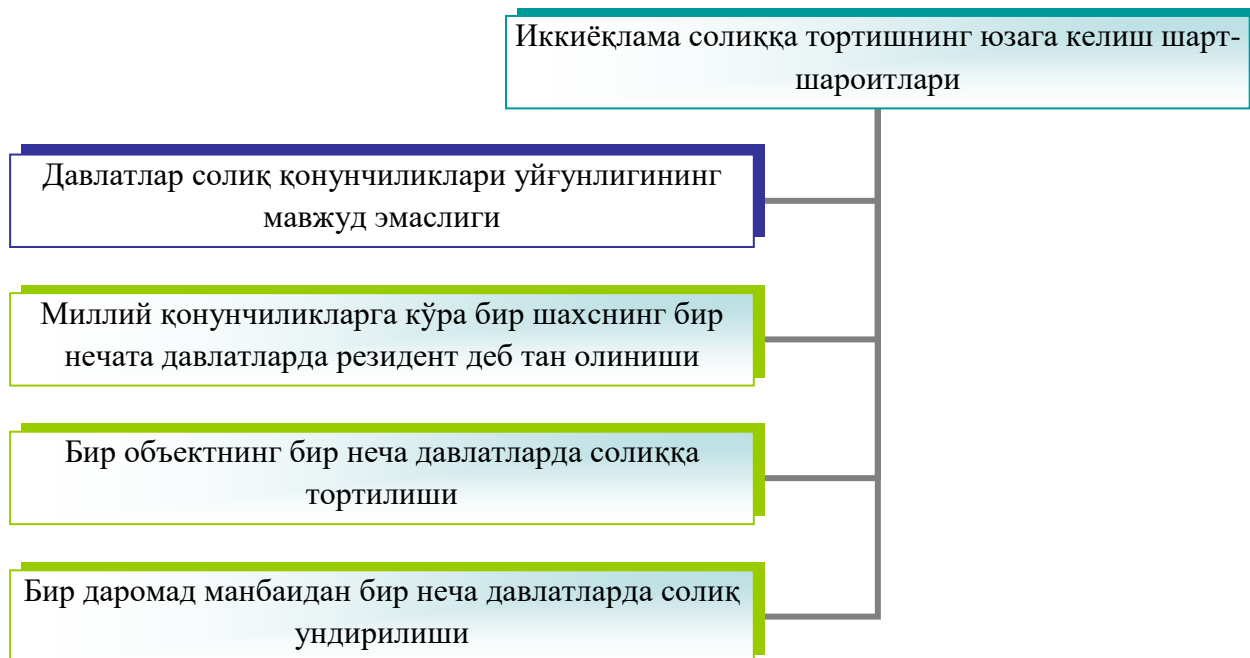
⁷ 101 термин налогового права: крат. законодат. и доктринальное толкование / Н. Н. Балюк, В. В. Замулко, А. В. Красюков [и др.] ; рук. авт. кол. Н. А. Соловьёва. М. : Инфотропик Медиа, 2015. С. 452

⁸ Семенихин В. В. Устранение двойного налогообложения по налогу на прибыль // Налоги. 2014. № 29. С. 9.

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

қонунчилиги бўйича солиқ тўловчи ёки бир объект солиқ солиш объекти сифатида қаралишида келиб чиқади.

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-шароитлари¹⁰.

Фикримизча, 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 нечта давлат битта шахсни оладиган барча даромади бўйича солиққа тортса (бир вақтнинг ўзида бутунлай солиқ мажбуриятига эга бўлиши);

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 тамойилига асосланган халқаро шартномалар имзоланади.

Тадқиқот ишимиз доирасида иккиёқлама солиққа тортиш йўналишларини белгилаб берувчи халқаро солиққа тортиш принциплари умумлаштирилди.

¹⁰ Муаллиф томонидан тайёрланди.



2-расм. Халқаро солиққа тортишининг тамойиллари¹¹

Тадқиқот иши доирамида Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини халқаро шартномаларда белгиланган тартиблардан келиб чиқиб икки томонлама солиққа тортишни бартараф этиш механизми ишлаб чиқилди.

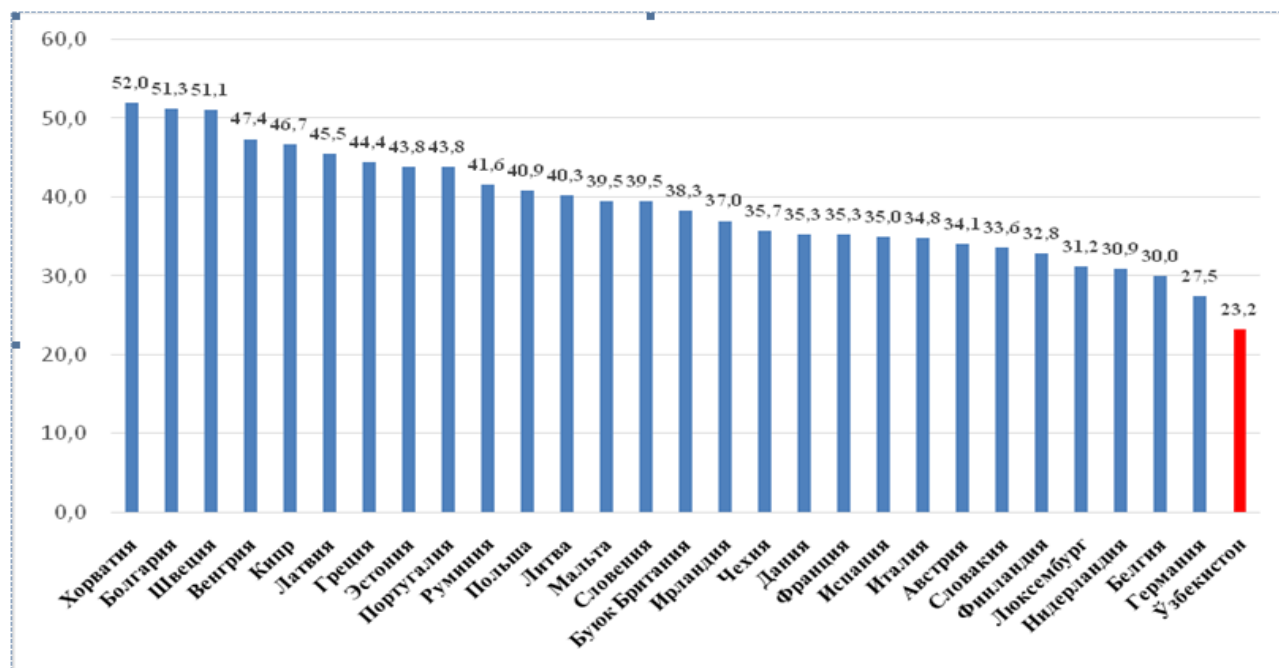


3-расм. Икки томонлама солиқ тортиш шартномаларида икки томонлама солиққа тортишни бартараф этиш модели¹²

¹¹ Муаллиф томонидан тайёрланди.

¹² Муаллиф томонидан тайёрланди.

Диссертацион тадқиқотнинг «Ўзбекистонда иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш механизмининг амалдаги ҳолати ва муаммолари» деб номланган иккинчи бобида Ўзбекистон Республикасининг халқаро солиқ муносабатларидаги иштироки ва икки ёқлама солиққа тортишни бартараф этишдаги позицияси, чет эл компанияларининг «доимий муассаса» концепцияси мезонларига ёндашишни баҳолаш ва унга тааллуқли фойдани аниқлаш усуллари ҳамда Ўзбекистонда икки ёқлама солиққа тортиш тизимида афзаллик бериш тамойилининг самарадорлиги аниқланган.



4-расм. 2019 йилда Европа иттифоқи давлатлари ва Ўзбекистонда бевосита солиқлар кесимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини улушининг қиёсий таҳлили¹³

Бевосита солиқлар кесимида Европа иттифоқи давлатлари ва Ўзбекистон республикаси ўртасида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини улуши таҳлили шуни кўрсатадики, Ўзбекистонда таҳлил қилинаётган давлатларга нисбатан анча кам, бу Республикада ташқи иқтисодий муносабатлар тизимида очиклик сиёсатини янада кучайтиришни, солиқ-божхона сиёсатини ўзаро мувофиқлигини таъминланиш даражасини оширишни тақозо этади.

Европа иттифоқи давлатларида ҳам бюджетнинг асосий даромад манбаи эгри солиқлар бўлиб, уларнинг энг муҳими қўшилган қиймат солиғидир. Ҳозирги кунда ушбу далаатларда Даниядан ташқари қатъий ва пасайтирилган ҚҚС ставкалари қўлланилади. Ўзбекистонда эса ҚҚС ставкаси 15 фоизни ташкил этади. Пасайтирилган солиқ ставкалари қишлоқ хўжалиги маҳсулотлари, озиқ-овқат, дори-дармон, тиббий жиҳозлар, китоб, юк ва йўловчи ташиш, корхона ишчилари овқатланиши, маданий тадбирлар, туризм ва меҳмонхона хизматларига нисбатан қўлланилади.

Фикримизча, солиқ қонунчилигидаги мавжуд камчиликлар икки ёқлама солиққа тортишнинг олдини олиш воситаси сифатида ташқи солиқ кредитлаш

¹³ www.mf.uz. Халқаро солиқ хужжатлари бюроси.Маълумотлар базаси, 2019 йил.

тизимининг ноаниқлигига олиб келмоқдаки, улар жумласига қуйидагиларни келтириш мумкин:

миллий қонунчилик ва халқаро солиқ шартномалари мақсадлари учун ташқи солиқни ҳисобга олиш қоидалари тартибга солинмаган;

хорижий солиқ кредитининг қонуний асослари ва ташқи солиқ кредитининг амал қилишини тасдиқловчи ҳужжатлар рўйхати аниқланмаган;

солиқ тўловчи ҳар бир операция учун унинг тўғрилигини исботлаши керак бўлган, шу билан бирга солиқ органларининг талаблари қонун доирасида чекланмаган.

1-жадвал

Европа Иттифоқи давлатлари ва Ўзбекистонда ҚҚС ставкаларининг қиёсий таҳлили¹⁴

№	Давлатлар номи	ҚҚС ставкаси	2015 й	2016 й	2017 й	2018 й	2019 й
1	Белгия	Стандард	21	21	21	21	21
		Пасайтирилган	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
2	Болгария	Стандард	20	20	20	20	20
		Пасайтирилган	9	9	9	9	9
3	Чехия	Стандард	21	21	21	21	21
		Пасайтирилган	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15
4	Дания	Стандард	25	25	25	25	25
		Пасайтирилган	-	-	-	-	-
5	Германия	Стандард	19	19	19	19	19
		Пасайтирилган	7	7	7	7	7
8	Греция	Стандард	23	23	24	24	24
		Пасайтирилган	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
9	Испания	Стандард	21	21	21	21	21
		Пасайтирилган	10	10	10	10	10
10	Франция	Стандард	20	20	20	20	20
		Пасайтирилган	5.5/10	5.5/10	5.5/10	5.5/10	5.5/10
11	Словакия	Стандард	20	20	20	20	20
		Пасайтирилган	10	10	10	10	10
12	Финландия	Стандард	24	24	24	24	24
		Пасайтирилган	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14
13	Швеция	Стандард	25	25	25	25	25
		Пасайтирилган	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
14	Буюк Британия	Стандард	20	20	20	20	20
		Пасайтирилган	5	5	5	5	5
15	Ўзбекистон	Стандард	20	20	20	20	15
		Пасайтирилган	-	-	-	-	-

¹⁴ www.worldwidetax.com

Бундай муаммоларни бартараф этиш ҳисобига кўпинча хатога йўл қўйилишига сабаб бўладиган жиҳатлар олди олинади ва иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишда ҳуқуқий базага эга бўлади. 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 тасдиқлайдики, 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 бўлади. Бироқ, Гаага конвенциясининг консуллик легаллаштируви бекор қилинганлиги тўғрисидаги нормаси аҳдлашув давлатларнинг тадбиркорларида тушунмовчиликни туғдирмоқда. Бу давлатлар ҳаммаси ҳам мамлакатимиз билан апостиль қўйиш амалиётига ўтишмаган.

Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини корхона ва ташкилотлар кесимида таҳлили доирасида «Аnyway Computer Services, Inc.» Россия фирмасининг Ўзбекистон ва Россия ўртасидаги иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш битимларини қўлланилиши ва норезидент «GFV Industries Incorporated» Жанубий Корея-Ўзбекистон қўшма корхонаси, шунингдек, Бухоро вилояти Олот туманида рўйхатдан ўтган «Uztextile-LINK» компаниясига хизматлар кўрсатиш жараёнида иккиёқлама солиққа тортиш битимларини амал қилиниши юзасидан чет эл юридик шахсига қарашли доимий муассасада ҚҚС бўйича солиқ базаси аниқлаш тартиби аниқлаштирилди.

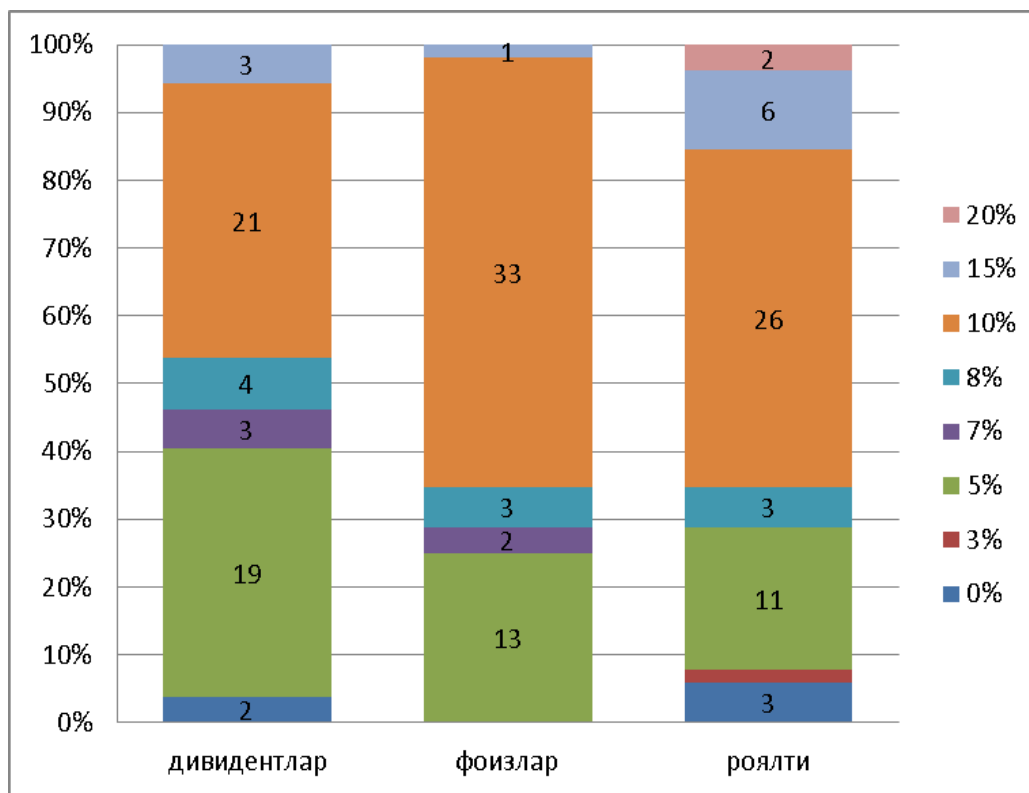
Таҳлилларга асосланиб солиққа тортишининг халқаро андозаларидан келиб чиқиб, иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишни иқтисодий ҳамкорлик ва тараққиёт ташкилотининг дастурлари асосида халқаро солиқ стандартлари ва БМТнинг халқаро солиқ дастурига мувофиқ ишлаб чиқилган халқаро солиқ кодексига асосланган стандартларга мувофиқлаштирилган ҳолда амалга оширилиши, халқаро шартномаси тузилган давлатнинг солиқ резидентига нисбатан, халқаро шартнома қоидаларидан мазкур халқаро шартнома тузилган давлатнинг солиқ резиденти бўлмаган бошқа шахс манфаатларини кўзлаб фойдаланса, татбиқ этилмаслигига оид тартиб солиқ кодексига киритилиши зарурлиги асосланди.

Ўзбекистон икки томонлама солиққа тортиш тўғрисидаги 52 иккиёқлама солиқ тортиш бўйича битимлари (ИСТБ)¹⁵ имзолаган, бу ўз навбатида халқаро манбалардан олинган даромадлага солиқларни чеклайди, икки томонлама солиқдан озод қилади ва маълумот алмашиш учун шароит яратади. Иккиёқлама солиққа тортиш битимлари (ИСТБ)нинг деярли ярми давлатлар ўртасида ўтказиладиган дивидендлар ва фоизларга солиқларни ушлаб туришни сезиларли даражада камайтиришни талаб қилади.

Иккиёқлама солиққа тортиш битимлар бўйича солиқ тўловчиларнинг манбаида солиқларни корхоналар гуруҳлари ичида тўланадиган дивидендлар ва фоизларни тўлаш учун ушлаб қолиш, шунингдек патент ҳуқуқлари билан

¹⁵ Иккиёқлама солиққа тортиш бўйича битимлар

боғлиқ роялти тўловлари бўйича белгиланган чекловлар шуни кўрсатадики, кўпгина иккиёқлама солиққа тортиш битимларида кўрсатилаётган хизматлар жараёнида кўрсатиладиган хизматлар учун тўланган йиғимларга ушлаб қолинадиган солиқ манбаи учун химоя чораларини (ҳеч бўлмаганда етарли даражада) таъминламайди¹⁶.



5-расм. Иккиёқлама солиққа тортиш битимлари (52 та давлат) бўйича солиқ манбаида ушлаб қолинадиган ставкалари чекланиши (фоизда)¹⁷.

Ўзбекистон ҳозирга қадар кенг қамровли тузилманинг (КҚТ) аъзоси эмас ва халқаро солиқларни агрессив режалаштиришни чеклаш бўйича муҳим кўп томонлама конвенциялар/битимларни имзолаган давлатлар қаторида эмас. Кенг қамровли тузилма (КҚТ)га 100 дан ортиқ давлатлар ва юридикциялар ИХТТ/Г-20 «Солиқ базасини камайтириш ва солиққа тортишда фойда солиғидан имтиёزلарни қўллаш (СБКСТФИ)» пакетини реализация қилиш мақсадида иштирокчи сифатида қатнашадилар.

Ўзбекистон иккиёқлама солиққа тортиш бўйича автоматик равишда маълумот алмашиш ва алоҳида давлатлар учун ҳисоботлар алмашиш имкониятини таъминлайдиган «Солиқ масалаларида ўзаро маъмурий ёрдам тўғрисидаги конвенция» (СМЎМЁТК), «Иккиёқлама солиққа тортиши битимлари доирасида ахборот алмашиш имкониятлари (ИСТББ)», «Кўп томонлама шартноманинг умумий ҳисобот стандартида иштирок этадиган ваколатли органлар (КТШ-УҲСИЭВО)»га давлатлар имзолаган ташкилотларга аъзо эмас.

¹⁶ Хизматлар кўрсатишни химоя чораларининг оралиқ музокара муддатлари 12 ой учун 3 ой муддатга 24 ойлик учун 12 ойгача ҳисобланади.

¹⁷ www.mf.uz. Халқаро солиқ ҳужжатлари бюроси.Маълумотлар базаси, 2019 йил.

2-жадвал

Иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш бўйича тузилган халқаро шартномаларнинг давлатлар кесимида таҳлили¹⁸

Мамлакатлар	ҚҚТ	СБКСТФИ	СМЎМЁТК	КТШ-УҲСИЭВО
Арманистон	45	йўқ	ха ¹⁹	йўқ
Азарбайжон	50	йўқ	ха	ха
Грузия	53	ха	ха	йўқ
Қозоғистон	52	ха	ха	йўқ
Қирғизистон	27	йўқ	йўқ	йўқ
Тожикистон	38	йўқ	йўқ	йўқ
Туркменистон	41	йўқ	йўқ	йўқ
Ўзбекистон	52	йўқ	йўқ	йўқ

СБКСТФИ лойиҳасининг натижалари турли хил шаклларга эга бўлади. Бунда «Минимал стандартлар» тўртта соҳада ўрнатилади ва уларни жорий қилиш учун ички қонунлар ёки шартномаларга ўзгартириш киритилиши кутилади.

3-жадвал

Ўзбекистон Республикаси норезидентларидан олинган ишлар, хизматлар бўйича қўшилган қиймат солиғи ва фойда солиғини тўлов манбаида ундирилиш таҳлили²⁰

(млн.сўмда)

Худудлар	2016 йил		2017 йил		2018 йил		2019 йил	
	сони	Битим асосида	сони	Битим асосида	сони	Битим асосида	сони	Битим асосида
Қорақалпоғистон Республикаси	30	3 196,6	34	3 653,3	39	4 109,9	43	4 566,6
Андижон	1	148,7	2	169,9	2	191,2	2	212,4
Бухоро	42	4 460,4	48	5 097,6	54	5 734,8	60	6 372,0
Жиззах	6	594,7	6	679,7	7	764,6	8	849,6
Қашқадарё	34	3 642,7	39	4 163,0	44	4 683,4	49	5 203,8
Навои	22	2 304,5	25	2 633,8	28	2 963,0	31	3 292,2
Наманган	4	371,7	4	424,8	5	477,9	5	531,0
Самарқанд	11	1 115,1	12	1 274,4	14	1 433,7	15	1 593,0
Сурхондарё	11	1 115,1	12	1 274,4	14	1 433,7	15	1 593,0
Сирдарё	11	1 115,1	12	1 274,4	14	1 433,7	15	1 593,0
Тошкент вил.	27	2 899,3	31	3 313,4	35	3 727,6	39	4 141,8
Фаргона	3	297,4	3	339,8	4	382,3	4	424,8
Хоразм	2	223,0	2	254,9	3	286,7	3	318,6
Тошкент шаҳар	177	18 808,0	202	21 494,9	228	24 181,7	253	26 868,6
ЖАМИ	379	40 292,3	434	46 048,3	488	51 804,4	542	57 560,4

¹⁸ https://www.mf.uz/media/file/state-budget/obzori/obzor_nalor_rus.pdf

¹⁹ Арманистонда битим имзолаган ҳали кучга кирмаган.

²⁰ Муаллиф томонидан Ўзбекистон Республикаси солиқ қўмитаси маълумотлари асосида таҳлил қилинди.

Ўзбекистонда ички даражада резидентлар ёндошуви норезидент ташкилотларни солиққа тортишда ҳудудий ёндашув билан биргаликда қўлланилади. Норезидентларнинг даромадларини солиққа тортишнинг махсус тизими яратилган. Ўзбекистон Республикаси норезидентларнинг умумий иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларида резидентлик мақомига эга норезидентлар учун солиқлар бўйича қўлланилган имтиёзларнинг таҳлили шуни кўрсатадики, Ўзбекистон Республикаси норезидентларидан олинган ишлар, хизматлар бўйича қўшилган қиймат солиғи ва фойда солиғини тўлов манбаида ушлаб қолиш асосида солиққа тортиш натижасида бюджетга тушумлар яъни резидентлик мақомига эга бўлмаганлиги учун бюджетга яъни миллий солиқ қонунчилиги асосида солиққа тортиш таҳлил қилинганда 2016 йилда жами 40 292,3 млн сўмлик 379 та корхонада, 2017 йилда жами 46 048,3 млн сўмлик 434 та корхонада, 2018 йилда жами 51 804,4 млн сўмлик 488 та корхонада, 2019 йилда жами 57 560,4 млн сўмлик 542 та корхонадан ишлар ва хизматлар учун қўшилган қиймат солиғи ва тўлов манбаида унидириладиган фойда солиғи бюджетга жалб этилган.

Мазкур келтирилган таҳлиллар натижаси тақиқот ишимизда баён этилган илмий янгилкларни асослаш учун муҳим омил ҳисобланган:

норезидент жисмоний шахслар даромадига тўлаш тўлов манбаида солиқни ушлаб қолмасдан солиққа оид халқаро шартномаси қоидалари бўйича солиқлардан қочишни олдини олиш борасида махсус қоидаларга мувофиқ пасайтирилган ставкани қўллаган ҳолда амалга оширилиши ва солиқ кодексида акс эттириш лозимлигини;

Хорижий давлат солиқ тўловчилари томонидан Ўзбекистон Республикасида бажарилмаган солиқ мажбуриятларини бажаришига қўмаклашиш тўғрисида халқаро шартномаси қоидаларига мувофиқ чет давлатнинг ваколатли органига бевосита мурожаат қилиш тартибини ишлаб чиқиш кераклигини;

иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиши мақсадида Ўзбекистон резидентлар томонидан Ўзбекистон Республикасидан ташқарида тўланган солиқни ҳисобга олиш юзасидан батафсил тушунтириш бериш тартиби, солиқ тўловчилар билан ўзаро ҳисоб-китоб қилишда қулай имконият яратилишини тақозо этади.

Диссертациянинг «**Ўзбекистон Республикасининг икки ёқлама солиққа тортишни бартараф этишга оид сиёсатини такомиллаштириш масалалари**» деб номланган учинчи бобида Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини такомиллаштириш билан боғлиқ муаммолар аниқланган ҳамда уларни ҳал қилишга қаратилган илмий таклиф ва амалий тавсиялар ишлаб чиқилган.

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 XX асрнинг сўнгги чорагида

солиқлардан бўйин товлаш масаласи халқаро солиқ қонунчилигида кўриладиган асосий масалаларидан бири бўлиб қолди²¹.

Агар Ўзбекистон Республикасида хорижий ташкилот фаолияти доимий муассаса шаклланишига олиб келса, бундай хорижий ташкилот Ўзбекистон ташкилотлари каби фойда солиғига тортилади.

Хорижий ташкилотнинг Ўзбекистон Республикасида доимий муассаса орқали олиб бориладиган фаолиятдан фойдаси доимий муассаса билан боғлиқ бўлган барча даромадлар ва ушбу доимий муассаса билан боғлиқ харажатлар ўртасидаги фарқ сифатида аниқланади²²:

$$Дмф = \sum Д \partial c - \sum Дхс , \quad (1)$$

Бу ерда,

$Дмф$ – доимий муассасанинг фойдаси;

$\sum Д \partial c$ – доимий муассасанинг барча даромадлар суммаси;

$\sum Дхс$ - доимий муассасанинг барча харажатлар суммаси.

Амалдаги қонунларга мувофиқ, Ўзбекистон Республикасида доимий муассаса орқали ишлайдиган хорижий ташкилотларнинг фойдаси тўғридан-тўғри усул билан аниқланади. (1 формулага қаранг).

Шундай қилиб, қонунчиликда агар доимий муассаса мустақил юридик шахс бўлса доимий муассасага тегишли фойда ҳисоблаб чиқиш тарзда ҳисобланади. Ушбу усул доимий корхона мустақил ҳисоб-китобни юритиш орқали асосли маълумотлар ёрдамида солиқ солинадиган фойдани ҳисобини юритади.

Доимий муассаса орқали олинган даромадларни рентабеллик даржасини 25 фоиздан келиб чиқиб ҳоқ олинган даромаларга 0.2 коэффициент қўллаш ҳоқ кўрилган харажатлар бўйича 0.25 коэффициент қўллаган ҳолда ҳисоб-китобни амалга ошириш мумкин. Бу солиқ кодексида кўрсатилмаган. Буни қуйидаги формула асосида акс эттиришимиз мумкин²³.

$$Дмф = Д \partial c \times 0,2, \quad (2)$$

$$Дмф = Дхс \times 0,25, \quad (3)$$

Бу ерда,

$Дмф$ – доимий муассасанинг фойдаси;

$Д \partial c$ – доимий муассасанинг даромадлари;

$Дхс$ - доимий муассасанинг харажатлар.

Ташқи савдо шартномалари бўйича товарларни етказиб бериш билан боғлиқ бўлганда, хусусан, хорижий ташкилотнинг фаолияти билан узвийлигида ҳамда доимий муассаса тан олинган тақдирда даромадларни билвосита усуллар билан ҳисоблаш зарурияти юзага келади.

Мазкур ҳолатда доимий ваколатхонага чет эл ташкилотининг Ўзбекистондан ташқи савдо шартномаси бўйича товарларни сотишдан олган

²¹ International Tax Primer. Second Edition (Arnold and McIntyre, 2002, p. 105)

²² Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган

²³ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган

барча даромадлари ҳисобга олинмайди, чунки товарларнинг ўзи - шартнома предмети - доимий ваколатхона фаолияти натижасида шаклланмаган.

Шунга мувофиқ, ушбу даромадлар доимий муассасанинг фаолияти билан боғлиқ хорижий ташкилотларнинг солиқ мажбуриятларини ҳисоблашда ҳисобга олинмайди.

Ташқи савдо шартномаси бўйича товарларни сотиш натижасида доимий муассаса томонидан амалга ошириладиган фаолият учун олинган ялпи даромаддан маълум бир улушни ажратиш керак, бу фақат маркетинг, юкларни кузатиб бориш ва ҳоказоларга тўғри келади.

Агар хорижий ташкилот доимий равишда Ўзбекистонда бундай фаолиятни мустақил равишда амалга ошираётган бўлса, солиқ солинадиган базани ҳисоблаш бундай фаолият харажатларидан келиб чиққан ҳолда 25% рентабеллик даражаси асосида ҳисобланган коэффициент ёрдамида амалга оширилиши мумкин²⁴:

$$Дмф = Бх \times 0,25, \quad (4)$$

Бу ерда,

Дмф – доимий муассасанинг фойдаси;

Бх– Ўзбекистонда фаолият олиб бориш учун бош офиснинг харажатлари (шу жумладан учинчи томонга берилган комиссия);

ёки бундай фаолиятни амалга оширишда Ўзбекистон ташқи савдо ташкилотлари томонидан тўланадиган ўртача тўлов миқдоридан фойдаланган ҳолда шартноманинг умумий қиймати асосида шартли равишда ҳисобланган даромадлар асосида амалга оширилиши мумкин. (одатда бу қиймат шартнома нархининг 3-5% ни ташкил қилади)²⁵:

$$Дмф = Дш \times 0,2, \quad (5)$$
$$Дш = Дқ \times k,$$

Бу ерда,

Дмф– солиққа тортиладиган фойда;

Дш – шартли равишда даромад;

Шқ – шартнома умумий қиймати;

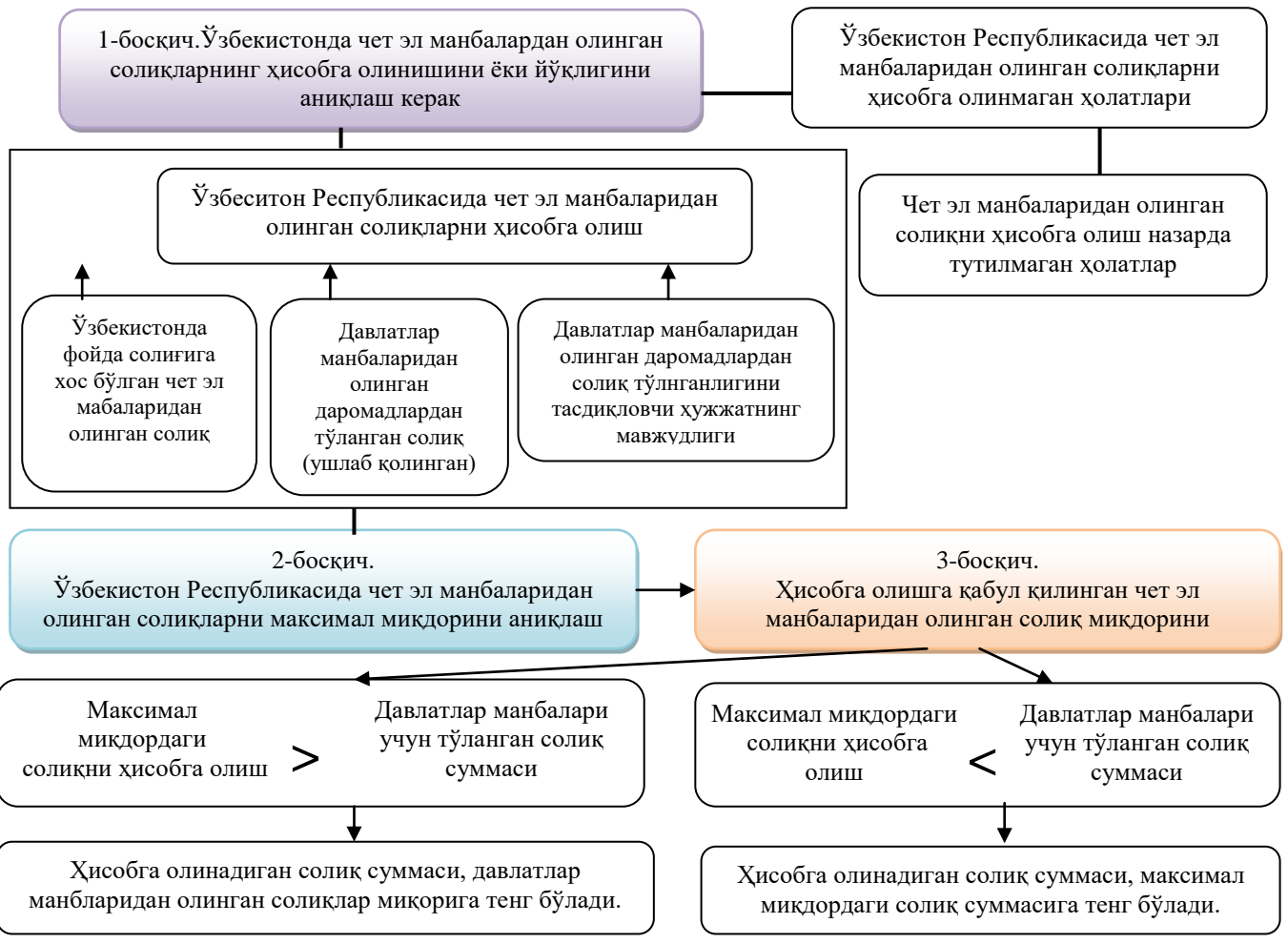
k – 0,03 дан 0,05 гача бўлган коэффициент.

Худди шу тарзда, агар доимий муассаса ўзаро алоқадор агент сифатида тан олинса, фойда ҳисоблаш мумкин.

Ўзбекистонда тадбиркорларни икки томонлама солиққа тортилишини бартараф этиш механизмининг самарадорлигини ошириш учун муаллиф томонидан қонун ҳужжатларига «ҳисобга олиш лимити» тушунчасини киритишни таклиф қилди, шунингдек моделни (6-расмга қаранг) ва хорижий солиқ кредитини қўллаш усулини ишлаб чиқди.

²⁴ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган

²⁵ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган



6-расм. Иккиёқлама солиққа тортишини бартараф этиш модели²⁶

Ҳисобга олиш алгоритми шартли равишда муаллиф томонидан уч босқичга бўлинади. Биринчи босқичда чет элда тўланган солиқларнинг Ўзбекистонда даромад солиғини тўлашда ҳисобга олинганлиги ёки олинмаганлиги аниқланади. Иккинчи босқичда чет эл манбаларидан олинадиган солиқларни ҳисобга олиш лимити ҳисоблаб чиқилади (максимал ҳисобга олиш лимити ҳисобланади). Учинчи босқичда кичикроқ қиймат белгиланадиган чет эл солиқлари суммасидан (1-босқич) ва ҳисобланган максимал ҳисобланган миқдоридан (2-босқич) аниқланади. Ҳисоб-китобнинг чекланган миқдоридан ортиқча тўланган чет эл манбаларидан олинган солиқларни ҳисобга олиб бўлмайди.

Шундай қилиб, мазкур ҳолатни янада кенгайтириб таҳлил қиладиган бўлсак, кўп ҳолларда агент сифатида доимий муассаса тан олинса, солиқ базасини аниқлашнинг тўғридан-тўғри ҳисоблаш усули ҳам объектив, ҳам субъектив омиллар ҳисобланиб, шу жумладан чет эл ташкилотининг ўз ҳисоботларидан фойдани тўғридан-тўғри ҳисоблаш учун зарур бўлган даражада маълумот беришга тайёрлиги ва қобилияти туфайли қабул қилиниши мумкин эмас, балки ушбу маълумотларнинг махфийлигини сақлаш масалалари ва солиқ солинадиган фойдани ҳисоблашнинг қонунийлиги юзасидан солиқ маъмурияти ва маъмурий жавобгарликни юклаш масалалари муҳимдир. Бундан кўриниб

²⁶ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган

турибдики, бундай ҳолларда, ўзаро алоқадор агентнинг фаолияти билан боғлиқ бўлиши мумкин бўлган фойда қисмини, унинг фаолияти натижаси сифатида аниқлаш учун шартли ҳисоблаш усуллари қўллаш керак бўлади.

Доимий муассасанинг фойдаси даромад ва харажатлар ўртасидаги фарқдир, шу билан бирга бу даромад ёки харажатларнинг амалда қабул қилинган амалиётга мувофиқлиги (юқорида айтиб ўтилган харажатлар ва даромадларни таққослаш имконияти йўқлиги сабабли) нафақат солиқ ҳисоби маълумотларидан, балки айрим ҳолатларда ҳам хорижий ташкилот бош идорасининг тегишли солиқ ҳисоби кўрсаткичларини тақсимлашга асосланган мутаносиб, шартли ҳисоб-китоб натижасида аниқланиши мумкин.

Амалиётда қонунда кўзда тутилмаган усуллари қўллаш, хорижий ташкилотнинг солиқ мажбуриятларини ҳисоблаш имкониятини таъминлашга қаратилган қонун ҳужжатларидаги бўшлиқларни тўлдиришга уринишдир. Рентабеллик ёки унинг харажатларининг маълум қийматига махсус коэффициентларни қўллаган ҳолда тўғридан-тўғри фойдани ҳисоблаш учун шартли усуллари жорий қилиш, хорижий ташкилотларнинг фойда солиғини ҳисоблашда солиқ маъмуриятчилгини сезиларли даражада енгиллаштиради ва ҳисоблаш усуллари ўрганиш натижасида «махсус текшириш» заруратини йўқ қилади ҳамда бу ерда хорижий ташкилотнинг бош офисининг аҳамияти йўқлиги, шартли ҳисоблашнинг тўғридан-тўғри усул билан аниқланган натижаларини фойдага яқинлаштиради.

Солиқ юқини ҳисоблашда халқаро иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш таъсири билан ва иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш таъсирисиз кўриб чиқиш, корхоналарнинг фойдасига солиқ юқини маълум фоиз пунктга камайиши иқтисодий самара беришини кўришимиз мумкин. Ушбу солиқ юқини ҳисоблаш хорижий мамлакатларда қабул қилинган солиқ базасини аниқлаш тартиби Ўзбекистон Республикасида қабул қилинган солиқ базасини аниқлаш тартибидан бироз фарқ қилади деган тахминга асосланадики, ушбу ҳолат юзасидан муаллифлик ёндошувимизни шакллантирдик.

$$\Delta CЮ = CЮ_{бетсю} - CЮ_{бенсю}, \quad (6)$$

Бу ерда,

$\Delta CЮ$ – халқаро икки томонлама солиққа тортишни бекор қилиш натижасида солиқ юқини камайтириш, фоизли пунктларда;

$CЮ_{бетсю}$ – халқаро икки томонлама солиққа тортишни бартараф этиш таъсирисиз солиқ юқи, %;

$CЮ_{бенсю}$ – халқаро икки томонлама солиққа тортишни бартараф этиш натижасида яъни таъсирида солиқ юқи, %;

$$CЮ_{бетсю} = \frac{\text{Солиқ}_{\text{чмфс}} + \text{Солиқ}_{\text{дтфс}}}{D_{\text{думумий}}} \times 100, \quad (7)$$

бу ерда, $\text{Солиқ}_{\text{чмфс}}$ – хорижий давлатида Ўзбекистон Республикаси муассасалари томонидан тўланган фойда солиғи суммаси;

Солик_{дтфс} – Ўзбекистон Республикаси муассасалари томонидан Ўзбекистонда бутун дунё бўйича даромадлари бўйича тўланган фойда солиғи суммаси;

Д_{умумий} – бутун дунё бўйича даромад (ялпи тушум) (микродаражада ҳисоблаш учун) ёки ЯИМ ҳажми (микродаражада ҳисоблаш учун);

Хорижий мамлакатлар солиқлари ҳисобга олишнинг энг паст чегараси чет элда тўланган солиқнинг максимал миқдоридан ошмаган қисми ҳақиқий солиқ миқдори деб белгиланади. Шундай қилиб, халқаро икки томонлама солиққа тортишни бартараф қилиш таъсирини ҳисобга олган ҳолда солиқ юки индикаторининг пастки чегарасини қуйидаги формула ёрдамида аниқланиши мумкин.

$$СЮ1_{бқсҳсү} = \frac{Солик_{чмхтс} + Солик_{дтфс} + Солик_{чмфс}}{Д_{умумий}} \times 100, \quad (8)$$

бу ерда, $СЮ1_{бқсҳсү}$ халқаро икки томонлама солиққа тортишни бекор қилиш самарасини ҳисобга олган ҳолда солиқ юкининг энг кам чегараси;

Солик_{чмхтс}– ҳақиқатда Ўзбекистонда ҳисобга олинган чет эл давлат манбаларидан хорижда тўланган солиқ суммаси;

Мазкур ҳолатдан келиб чиқиб формулани (7) формула билан алмаштирилганда, халқаро икки томонлама солиққа тортишни бекор қилиш таъсиридан солиқ юкини камайтиришнинг пастки чегарасини аниқланишнинг қуйидаги услубиёти таклиф этилди.

$$\Delta СЮ = \frac{Солик_{чмфс} + Солик_{дтфс}}{Д_{умумий}} \times 100 - \frac{Солик_{чмхтс} + Солик_{дтфс} + Солик_{чмфс}}{Д_{умумий}} \times 100 - \frac{Солик_{чмхтс}}{Д_{умумий}} \times 100 \quad (9)$$

Шундай қилиб, халқаро икки томонлама солиққа тортишнинг бекор қилиниши натижасида солиқ юкини камайтиришнинг юқори чегараси қуйидаги формула бўйича аниқланиши мумкин.

$$\Delta СЮ2 = \frac{Фойда_{чм}}{Ф_c} \times 100 \quad (10)$$

Бу ерда, $\Delta СЮ2$ - халқаро икки томонлама солиққа тортишни бартараф қилиш таъсирини ҳисобга олган ҳолда солиқ юкини камайтириш кўрсаткичининг юқори чегараси;

Фойда_{чм}– Ўзбекистон Республикаси муассасалари томонидан давлатлардан олинган хорижда олинган фойда;

Ф_с-Ўзбекистон Республикасида фойда солиғи ставкаси.

Юқорида келтириб ўтилган бўйича хулоса қиладиган бўлсак, халқаро икки томонлама солиққа тортишни бартараф қилиш натижасида солиқ юкининг пасайиши кўрсаткичи (9) ва (10) формулалар билан белгиланган қийматлар чегарасида бўлиши мумкин деган хулосага келишимиз мумкин.

Шундай қилиб, макроиқтисодий даражадаги таклифлар самарадорлигини ҳисоблаш қуйидаги статистик маълумотлар мавжуд бўлганда амалга оширилиши мумкин, булар:

- Ўзбекистон Республикасида ҳисобга олиш учун қабул қилинган хорижий мамлакатларда тўланган даромад солиғи суммаси;

- турли солиқ ставкалари бўйича солиқ солинадиган даромад турлари нуқтаи назаридан Ўзбекистон Республикаси ташкилотлари томонидан хорижий мамлакатларда олган фойда миқдорлари.

Бу статистик маълумотлар давлат миқёсида шакллантирилмайди. Шунинг учун ИХТТнинг 1965-2019 йиллардаги таҳлилий статистик маълумотлар асосида яъни хорижий ташкилотларга тўланган даромадлар ва улар томонидан тўланган солиқ миқдори тўғрисидаги маълумотларни тадқиқот ишида фойдаланилди. Ушбу ҳолат бизга макроиқтисодий даражада халқаро икки томонлама солиққа тортишни бартараф этиш натижасида солиқ юқининг пасайиши кўрсаткичини ҳисоблаш имконини, шунингдек, микроиқтисодий даражада ҳам ушбу кўрсаткични солиқ тўловчиларнинг солиқ ҳисобини таҳлил қилиш маълумотларига асосланиб ҳисоблаш имконини беради.

ХУЛОСА

Тадқиқотни амалга ошириш давомида қуйидаги хулосалар шакллантирилган:

1. Солиқ муносабатларида қўлланилувчи иккиёқлама солиққа тортиш ва резидентлик тушунчаси таҳлил қилинди ва қуйидаги мазмундаги муаллифлик таърифи ишлаб чиқилди: «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», «Резидентлик – бу юридик ёки жисмоний шахснинг давлат олдидаги солиқ мажбуриятларини ҳажмини белгилаб берувчи ҳамда унинг давлатнинг 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 олинади солиқ тўловчининг резидент ёки норезидентлик мақоми унинг давлат олдидаги солиқ мажбуриятлари ҳажмини белгилаб беради деган хулосага келинган.

2. Иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларини самарали тартибга солиш учун уни энг аввало Ўзбекистон Республикаси солиқ тизимидаги солиққа оид қонунларни халқаро солиққа тортиш стандартларга энг мақул шаклда мувофиқлиги бу борадаги мавжуд муаммолари ва зиддиятларни бартараф этиш мақсадга мувофиқ бўлади. Бунинг учун иккиёқлама солиққа тортишини бартараф этишга доир халқаро шартномаларни ишлаш тартиби солиқ кодексига назарда тутилиши ва фақат солиқ кодексидан ташқари индивидуал хусусиятлардан иборат бўлиб қолмаслиги лозим.

3. Солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишда халқаро шартномалар ва конвенцияларни қўлланишининг объектив зарурлигининг негизида аввало Иқтисодий ҳамкорлик ва тараққиёт ташкилоти, БМТ ва шунга ўхшаган халқаро солиқ муносабатларига киришган халқаро ташкилотларнинг халқаро солиқ дастурлари ёки стандартлари асосида миллий солиқ қонунчилиги мувофиқ иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этишга оид муносабатларига боғлиқ бўлади ва бу солиқ тизимидаги асосий ўзагини ташкил этади. Иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш жараёни бошқа иқтисодий жараёнлардан алоҳида муҳим фарқи ва мураккаблиги шундаки, солиққа тортиш жараёни бир томондан бошқа халқаро ташкилотларни стандартларига асосланса, бошқа томондан ушбу жараённи тўғри амалга ошириш жуда кўплаб иккиёқлама солиққа тортишни бартараф этиш доир шартномаларни тўғри таҳрир қилиш ва уни шартнома талаблари асосида имтиёзлардан ўз вақтида фойдаланишни тақозо этади.

4. Ўзбекистон солиқ тизимида иккиёқлама солиққа тортиш муносабатларига доир халқаро конвенция, битим, шартномаларда ўзаро бошқа давлат билан номувофиқликларини бартараф этиш мақсадида солиқ кодексига тегишли боблар ёки моддалар киритилиб, алоҳида ҳоллардаги вазиятларни умумлаштириш ҳолатига олиб келиш тартибини жорий этиш лозим.

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

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

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

8. Давлатнинг норезидентлар фаолиятини солиқ солиш орқали тартибга солишда икки жиҳатни кўзлаган ҳолда амалга ошириши керак. Биринчиси, мамлакат бюджети даромадларини шакллантириш ва уларни кўпайтириш бўлса, иккинчиси чет эл инвестори ҳисобланувчи норезидентлар фаолиятига солиқ солишни такомиллаштириш ва уларнинг инвестициявий фаолиятини рағбатлантириш. Интеллектуал мулк ҳуқуқи объектларига тўлов ҳисобланмиш роялтига юқори солиқ ставкасини қўлланилиши чет эл компанияларини интеллектуал мулк объектларини лицензияга беришдан

қайтариши ҳам мумкин. 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.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ DSc.03/10.12.2019.I.16.01 ПО ПРИСУЖДЕНИЮ
УЧЕНЫХ СТЕПЕНЕЙ ПРИ ТАШКЕНТСКОМ ГОСУДАРСТВЕННОМ
ЭКОНОМИЧЕСКОМ УНИВЕРСИТЕТЕ**

**ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

РАЖАПОВ ШУХРАТ ЗАРИПБАЕВИЧ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УЗБЕКИСТАНЕ**

08.00.07 - Финансы, денежное обращение и кредит

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации доктора философии (PhD) по экономическим наукам**

Тошкент - 2020

Тема диссертации доктора философии (PhD) по экономическим наукам зарегистрирована Высшей аттестационной комиссией при Кабинете Министров Республики Узбекистан под номером B2018.4.PhD/Iqt807.

Диссертация выполнена в Ташкентском государственном экономическом университете.

Автореферат диссертации на трех языках (узбекский, русский, английском) размещен на веб-странице научного совета (tdiu.uz) и на информационно-образовательном портале «Ziynet» (www.ziynet.uz).

Научный руководитель: Худойкулов Садриддин Каримович
доктор экономических наук (DSc)

Официальные оппоненты: Тошмуродова Бувсара Эгамовна
доктор экономических наук, профессор

Ниязметов Исломбек Машарпович
доктор экономических наук, доцент

Ведущая организация: Академия государственного управления при Президенте Республики Узбекистан

Защита диссертации состоится «___» _____ 2020 года в ___ на заседании научного совета DSc.3/10.12.2019.I.16.01 по присуждению ученой степени при Ташкентском государственном экономическом университете. Адрес: 100003, г. Ташкент, улица Ислама Каримова, 49, Тел.: (71) 239-28-72, Факс: (71) 239-43-51; e-mail: tdiu@tdiu.uz.

С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского государственного экономического университета (регистрационный №___). Адрес: 100003, г. Ташкент, улица Ислама Каримова, 49, Тел.: (71) 239-28-72, Факс: (71) 239-43-51; e-mail: tdiu@tdiu.uz.

Автореферат диссертации разослан «___» _____ 2020 года.

(протокол реестра №___ от «___» _____ 2020 года)

Н.Х. Жумаев

Председатель научного совета по присуждению ученой степени, д.э.н., профессор

У.В. Гафуров

Ученый секретарь научного совета по присуждению ученой степени, д.э.н., профессор

Н.Г. Каримов

Заместитель председателя научного семинара при научном совете по присуждению ученой степени, д.э.н., профессор

ВВЕДЕНИЕ (аннотация диссертации доктора философии(PhD))

Актуальность и востребованность темы диссертации. Процесс глобализации, происходящий в мировой экономике, требует более широкого использования норм международных организаций для устранения странами двойного налогообложения. Это можно увидеть в налоговых соглашениях более чем 120 стран и юрисдикций, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития, а также «участниками конвенций о взаимной многосторонней административной помощи в налоговых вопросах с целью избежания двойного налогообложения». В этой связи подписано 1360 соглашений о мерах, которые позволят разрешить дискуссию по многосторонней Конвенции, и этому уделяется особое внимание 80 государствами и юрисдикциями, имеющими двойные налоговые отношения¹. В связи с этим устранение проблем двойного налогообложения может быть реализовано через взаимодействие налоговых систем всего мира в сфере международных операций.

В настоящее время в мире проводится ряд научных исследований по совершенствованию устранения двойного налогообложения. Важными направлениями исследований являются выявление источников возникновения двойного налогообложения, совершенствование налогового администрирования, применение международных стандартов налогообложения, повышение эффективности бухгалтерского учета и контроля за счет мониторинга, автоматизации, программирования и оцифровки этих процессов, внедрение современных методов устранения двойного налогообложения.

В Узбекистане вопросы совершенствования устранения двойного налогообложения имеют важное место. «Последовательное снижение налоговой нагрузки, упрощение системы налогообложения и совершенствование налогового администрирования являются важнейшими условиями стремительного развития экономики и повышения инвестиционной привлекательности страны»². В Узбекистане не сложились отношения с ликвидацией двойного налогообложения, в том числе с уклонением от уплаты налогов и ликвидацией новых методов уклонения от уплаты налогов. Кроме того, в силу международных стандартов налогообложения ликвидация двойного налогообложения в Узбекистане не дает возможность решить проблему определения оптимального уровня налогообложения.

Настоящее диссертационное исследование в определенной степени служит реализации задач, указанных в Законе Республики Узбекистан «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан» (2019 г.), указах Президента Республики Узбекистан №УП-5468 от 29 июня 2018 года «О концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан», №УП-5969 от 19 марта 2020 года «О первоочередных мерах по смягчению негативного воздействия на отрасли экономики коронавирусной

¹ OECD on tax – By the numbers, <https://www.oecd.org/>

² Постановление Президента Республики Узбекистан от 29 июня 2018 года №ПП-5468 «О концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан». Национальная база данных законодательных актов, 30.06.2018 г., № 06/18/5468/1420.

пандемии и глобальных кризисных явлений», №УП-5978 от 3 апреля 2020 года «О дополнительных мерах поддержки населения, отраслей экономики и субъектов предпринимательства в период коронавирусной пандемии», №УП-5986 от 27 апреля 2020 года «О дополнительных мерах по поддержке населения и субъектов предпринимательства в период коронавирусной пандемии», № УП-5996 от 18 мая 2020 года «Об очередных мерах по поддержке населения и субъектов предпринимательства в период коронавирусной пандемии», распоряжении Президента Республики Узбекистан №Р-5214 от 13 февраля 2018 года «Об организационных мерах по кардинальному совершенствованию налогового законодательства» и в других нормативно-правовых документах, относящиеся к данной сфере.

Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий республики. Данное диссертационное исследование выполнено в соответствии с приоритетным направлением развития науки и технологий республики I. «Духовно-нравственное ва культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

Степень изученности проблемы. Научно-теоретические и практические аспекты проблемы совершенствования устранения двойного налогообложения изучены в научных работах зарубежных ученых-экономистов таких, как А.Погорлецкий, Reuven S. Avi-Yonah, Richard L. Doernberg, Angharad Miller, Lynne Oats, Roy Saunder, Miles Dead, Richard Williams, Diana Van Der Merve, Michael Kobetsky, А.А.Шахмаматьев, Е.Толстопятенко, И.А.Ларютина, В.Н.Туровецкий, М.Н.Кобзарь-Фролова, М.А.Денисаев, А.И. Погорлецкий, И.Д.Агаева, А.В.Фокин и другие³.

В научных работах узбекских ученых-экономистов, таких, как Ш.Тошматов, Н.Жумаев, Т.Маликов, Н.Ҳайдаров, М.Алимарданов, Б.Тошмуродова, Э.Гадоев, Қ.Хошимов, Н.Қузиева, О.Иминов, О.Олимжонов, А.Жўраев, И.Ниязметов ва И.Турабоев, отражены некоторые теоретические и практические аспекты двойного налогообложения, в частности, двойные налоговые отношения в Узбекистане⁴.

³ Погорлецкий А.И. «Международное налогообложение», Изд-во Михайлова В. А., 2006.-384 с., Reuven S. Avi-Yonah, "Double Tax Treaties: An Introduction." In The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties and Investment Flows, edited by K. P. Sauvant and L. E. Sachs, 99-106. Oxford: Oxford Univ. Press, 2009.; Richard L. Doernberg, Overriding tax treaties: The USA Perspective, 9 Emory Int'l L.Rev.71.71(1995).; Angharad Miller, Lynne Oats, Principles of International Taxation: Fourth Edition 4th Revised edition by Miller, Angharad, Oats, Lynne (2014) Paperback Paperback – 1 Jan. 1601.; Roy Saunder, Understanding Double Tax Treaties, International Business Structuring Association (2014), Article 14. Published online:31 July 2014, available at <http://www.istructuring.com/knowledge/article/understanding-double-tax-treaties/> (last access:11 May 2017); Miles Dead, Richard Williams, Deloitte Discovery Global Leader., Features – A Challenging Move on the International Stage: Zero Withholding on Direct Dividends in the New US-UK Tax Treaty., Michael Kobetsky, International Taxation of Permanent Establishments Principles and Policy. Australian National University College of Law.2011.

⁴ Тошматов Ш.А. Корхоналарни ривожлантиришда солиқларнинг роли. Монография. – Т.: Фан ва технология, 2008.-204 б.; Шернаев А.А. Давлат бюджети солиқли даромадларининг ўрта муддатли истикболлини белгилаш масалалари. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун тақдим этилган диссертация автореферати. – Т.: БМА, 2009. - 20 б.; Мусагалиев 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.; Эргашев И.О. Миллий бозорни химоялашда акциз солиғини хисоблаш услубиётини такомиллаштириш. и.ф.н.

Проведена научно-исследовательская работа по вопросам двойного налогообложения в качестве неотъемлемой части международной системы налогообложения. Но между тем научные исследования местными учеными практически не проводились. Некоторые исследования ограничиваются правовыми аспектами этой проблемы. Например, в исследованиях К.Ш.Хошимова и Н.Р.Кузиевой, посвященных налогообложению совместных предприятий и предприятий и с участием иностранных инвестиций, изучены налоговые вопросы этих предприятий. В научно-исследовательской работе И.К.Турабаева сделаны выводы и предложения по совершенствованию нормативно-правовой базы налогообложения юридических лиц-нерезидентов Республики Узбекистан. Тот факт, что вопрос совершенствования двойных налоговых отношений не был исследован узбекскими учеными-экономистами как самостоятельного объекта исследования, говорит о необходимости проведения фундаментальных исследований по решению проблем в этой области.

Связь темы диссертации с научно-исследовательскими работами высшего учебного заведения, где выполнена диссертация. Диссертация выполнена в соответствии с планом научно-исследовательских работ Ташкентского государственного экономического университета в рамках №ФМ-5 «Концептуальные направления и перспективы развития банковско-финансовой системы в Узбекистане».

Цель исследования заключается в разработке научных предложений и практических рекомендаций по совершенствованию механизма устранения двойного налогообложения в Узбекистане.

Задачи исследования:

формирование новой трактовки сущности двойных налоговых отношений и обоснование значимости этого процесса в налоговой системе;

выявление причины возникновения проблем двойного налогообложения в налоговой системе Узбекистана в условиях становления и развития международной экономической интеграции и разработка предложения по устранению двойного налогообложения;

илмий даражасини олиш учун такдим этилган диссертация автореферати. – Т.: БМА, 2011. -22 б.; Собиров Ш.М. Фойда солиғи ва унинг тадбиркорлик субъектлари иқтисодий фаолиятига таъсири. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун такдим этилган диссертация автореферати. – Т.: БМА, 2008. -20 б.; Урмонов Ж.Ж. Кичик бизнесни ривожлантиришда солиқларнинг рағбатлантириш функциясидан самарали фойдаланиш истиқболлари. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун такдим этилган диссертация автореферати. – Т.: БМА, 2010. -23 б.; Жўраев А.С. Давлат бюджети даромадларини шакллантиришнинг самарали йўллари. – Т.: Фан, 2004. – 224 б.; Тошмуродова Б.Э. Солиқлар воситасида иқтисодиётни бошқариш механизми. – Т.: Янги аср авлоди, 2002. – 128 б. Элмирзаев С. Корпоратив молияни бошқаришда солиқ муносабатларини самарали ташкил этиш масалалари. Монография. – Т., 2017. -153 б. Пардаев У.Ў. Давлат бюджетини прогнозлаштириш услубиётини такомиллаштириш. иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. – Т., 2018 й. Мирзаев М.Солиқ йиғилувчанлигини ҳисоблашнинг услубиёти ва амалиёти. [www. Biznes-daily.uz/ru/bigjaexpert.15687/](http://www.Biznes-daily.uz/ru/bigjaexpert.15687/). Турабоев И. Ўзбекистон Республикаси норезидент юридик шахсларига солиқ солишнинг ҳуқуқий асосларини такомиллаштириш. юридик фанлар бўйича фалсафа доктори (PhD) илмий даражасини олиш учун такдим этилган диссертация автореферати. – Т.: Ўзбекистон Республикаси Президенти ҳузуридаги Давлат бошқаруви академияси, 2019. -45 б.

определение факторов, требующие согласования двойных налоговых отношений с международными налоговыми стандартами и определение уровня их влияния на налоговую систему Узбекистана;

анализ двойных налоговых отношений в Узбекистане, характерных для национального налогового законодательства, и получение на их основе научных выводов;

разработка практических предложений по совершенствованию двойных налоговых отношений.

Объектом исследования является деятельность Узбекистана по устранению двойного налогообложения между государствами.

Предмет исследования составляет совокупность экономических и организационно-правовых отношений, связанных с двойным налогообложением.

Методы исследования. В диссертации использованы такие методы, как обобщение, группировка, абстрактно-логическое мышление, экспертная оценка, индукция и дедукция, корреляционно-регрессионный анализ.

Научная новизна исследования заключается в следующем:

усовершенствован порядок использования межгосударственных контрактов по устранению двойного налогообложения на основе отказа в случаях использования интересов другого лица, не являющегося налоговым резидентом соответствующих государств;

обосновано совершенствование порядка удержания налога от источника выплаты дохода, обуславливающего выход средств физических лиц-нерезидентов из хозяйственного оборота, путем применения пониженной ставки в соответствии со специальными правилами;

предложен порядок обращения непосредственно в соответствующий государственный компетентный орган заинтересованной организации для взыскания задолженности, возникшей в результате неисполнения налоговых обязательств иностранными налогоплательщиками;

усовершенствован порядок устранения двойного налогообложения в части учета налога, уплачиваемого резидентами Узбекистана за пределами страны, и обеспечения их соответствия сумме налога, подлежащей уплате внутри страны.

Практические результаты исследования заключаются в следующем:

дана новая трактовка экономической сущности двойных налоговых отношений;

исходя из важности процесса двойного налогообложения в налоговой системе, разработаны принципы его реализации на основе международных налоговых стандартов;

дано предложение по внедрению в ст.6 Налогового кодекса нормы неприменения налогообложения в соответствии с положениями международной договора, регулирующее предотвращение двойного налогообложения и устранения уклонения от уплаты налогов по отношению к налоговому резиденту в отношении интересов другого лица, не являющегося налоговым резидентом страны, подписавший договор;

дано предложение по внедрению в ст. 400 Налогового кодекса порядка выплаты доходов физическим лицам-нерезидентам с использованием пониженной ставки в соответствии со специальным положением о предотвращении уклонения от уплаты налогов по международному договору (сделке) о налогообложении (договору) без удержания налога у источника выплаты;

в статье 6 Налогового кодекса Республики Узбекистан указана особенность непосредственного обращения за содействием в исполнении налоговых обязательств, не исполненных в Республике Узбекистан, со стороны налогоплательщиков иностранного государства от уполномоченного органа иностранного государства в соответствии с положениями международного договора;

в статью 342 Налогового кодекса включено предложение по осуществлению взаиморасчетов с налогоплательщиком-резидентом и нерезидентом в целях создания благоприятной возможности и на основе декларации о совокупном годовом доходе, представленной физическим лицом на конец налогового периода.

Достоверность результатов исследования определяется целесообразностью использования методологических подходов и методов, используемых в диссертации, сравнительным и объективным анализом научно-теоретических взглядов ученых-экономистов на совершенствование механизмов финансирования, изучением и обобщением передового зарубежного опыта, получением базы данных от официальных и действующих профильных предприятий, а также выводами, предложениями и рекомендациями, отраженными в диссертации.

Научная и практическая значимость результатов исследования. Научная значимость результатов диссертационной работы заключается в возможности использования их при реализации основных направлений, установленных в Концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан, устранении двойного налогообложения и в последующей научно-исследовательской работе, направленной на эффективное регулирование отношений.

Практическая значимость результатов диссертационной работы заключается в том, что сформированные в ней научные предложения и практические рекомендации можно использовать при разработке нормативно-правовых документов, практических мер и дорожных карт, связанных с эффективным регулированием двойных налоговых отношений в налоговой системе Узбекистана. Результаты диссертационной работы можно использовать в укреплении базы и образовательного процесса в высших учебных заведениях при совершенствовании образовательных программ таких дисциплин направления и специальности «Налоги и налогообложение», в частности «Международные формы налогообложения», «Налоговая политика», «Регулирование экономики налоговыми средствами», «Налоговое администрирование».

Введение результатов исследования. На основе полученных научных результатов по совершенствованию двойных налоговых отношений в налоговой системе Узбекистана:

Положения международного договора, одной из сторон которого является Республика Узбекистан, регулирующие вопросы предотвращения двойного налогообложения и устранения уклонения от уплаты налогов, применяются к налоговым резидентам одного или обоих государств, заключивших такое соглашение, а также в отношении налогового резидента государства, к которому относится данное соглашение, предложение о неприменении включено в статью 6 нового Налогового кодекса Республики Узбекистан, утвержденного в соответствии с Законом Республики Узбекистан «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан» от 30 декабря 2019 года (справка Государственной налоговой службы Республики Узбекистан от 10 июня, в результате реализации данного предложения налоговая система Узбекистана предоставляет возможность справедливого налогообложения резидентов иностранных государств, что служит дальнейшему облегчению двойных налоговых отношений;

предложение по применению правил международного договора, регулирующие вопросы предупреждения налогообложения и уклонения от налогов, которые применяются по отношению к налоговым нерезидентам одной или двух стран, заключивший данный договор, где Республика Узбекистан является одной из сторон, а также неприменения налогообложения в соответствии с положениями международного договора, регулирующее предупреждение двойного налогообложения и устранения уклонения от уплаты налогов по отношению к налоговому резиденту в отношении интересов другого лица, не являющегося налоговым резидентом страны, подписавший договор внесено в ст.6 нового Налогового кодекса утвержденного на основе Закона Республики Узбекистан «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан» от 30 декабря 2019 года № ЗРУ-599 (справка №10/1-18501 Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 10 июня 2020 года). В результате этого предложения появилась возможность справедливого налогообложения резидентов иностранных государств, которое служит дальнейшему облегчению двойного налогообложения в налоговой системе Узбекистана.

предложение по внедрению порядка выплаты доходов физическим лицам-нерезидентам с использованием пониженной ставки в соответствии со специальным положением о предотвращении уклонения от уплаты налогов по международному договору (сделке) о налогообложении (договору) без удержания налога у источника выплаты доходов физических лиц – нерезидентов Республики Узбекистан внесено в статью 400 нового Налогового кодекса Республики Узбекистан от 30 декабря 2019 года № ЗРУ-599 (справка №10/1-18501 Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 10 июня 2020 года). В результате этого появилась возможность не допустить уклонения от уплаты налогов, а также обеспечить надлежащее применение

льгот по налогу на прибыль физических лиц-нерезидентов, получение реальных доходов нерезидентов;

предложение по непосредственному обращению за содействием в исполнении налоговых обязательств, не исполненных в Республике Узбекистан, со стороны налогоплательщиков иностранного государства от уполномоченного органа иностранного государства в соответствии с положениями международного договора включены в статью 6 нового Налогового кодекса Республики Узбекистан от 30 декабря 2019 года № ЗРУ-599 (справка №10/1-18501 Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 10 июня 2020 года). В результате этого создан благоприятный механизм взимания налогов, которые должны уплачиваться взаимными нерезидентами между государствами, что положительно сказывается на повышении уровня собираемости налогов;

предложение по подробному разъяснению порядка исчисления налога, уплачиваемого резидентами Республики Узбекистан за пределами Республики Узбекистан в целях устранения двойного налогообложения в налоговой системе Республики Узбекистан внесено в статье 342 нового Налогового кодекса, а также предложение по осуществлению учета налога на основании декларации по бщему годовому доходу, предоставленного физическими лицами по итогам налогового периода отражено в ст.399 нового Налогового кодекса (справка №10/1-18501 Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 10 июня 2020 года). В результате этого создана благоприятная возможность для взаиморасчетов с налогоплательщиками по результатам этого процесса органами налоговой службы.

Апробация результатов исследования. Результаты исследований обсуждались на 8 научно-практических конференциях, в том числе 1 международной и 7 республиканских.

Опубликованность результатов исследования. Основные идеи и результаты диссертационной работы опубликованы в 1 учебнике, 9 научных статьях и тезисов лекций.

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объем диссертации составил 140 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во **Введении** обоснованы актуальность и востребованность темы диссертации, сформулированы цель и задачи, объект и предмет исследования, показано соответствие приоритетным направлениям развития науки и технологий в республике, изложены научная новизна и практические результаты исследования, раскрыта научная и практическая значимость полученных результатов, приведены сведения о внедрении в практику результатов исследования, опубликованных работах и структуре диссертации.

В первой главе диссертации «Социально-экономические основы возникновения двойного налогообложения» рассмотрены причины возникновения проблем отношений двойного налогообложения и научно-теоретические взгляды, а также факторы, обуславливающие необходимость регулирования и координации процессов двойного налогообложения в мировой экономике, обобщены и обоснованы возможности его использования на практике Узбекистана, дано разъяснение понятию международного двойного налогообложения в общем порядке.

он основан на возможностях его использования в практике Узбекистана, комментируя концепцию международного двойного налогообложения в общем порядке.

В словаре Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)²⁷ понятие двойного налогообложения описывается с точки зрения "внутреннего" и "международного". В частности, если "внутреннее" двойное налогообложение описывается как явление, когда в государстве налог взимается независимыми налоговыми органами равного уровня в пределах своей компетенции, то "международное" двойное налогообложение определяется как взимание налогов на доходы или капитал, взимаемых одним налогоплательщиком на двух или более территориях. В этих доходах источник дохода диктует, что владелец должен облагаться налогом как в стране, так и по месту жительства лица, получающего тот же доход.

В другом аналогичном источнике суть понятия двойного налогообложения сводится к тому, что если налог взимается на одно имущество более чем одним лицом, то осуществляется двойное налогообложение²⁸.

Ученый-экономист Н.Соловьева подчеркнула, что двойное налогообложение является сопоставимой налогообложения плательщика налога за те же периоды в отношении одного и того же объекта в двух (или более) регионах, В.Семенихин описывает понятие двойного налогообложения как одновременное налогообложение одного и того же дохода или разные налоги в одной стране²⁹. В свою очередь, Л.Полежарова отметила, что "Международное двойное налогообложение - это взимание сопоставимых налогов с одного налогоплательщика на один и тот же объект и за те же периоды в двух (или более) регионах"³⁰

На основе научно-теоретического анализа, в исследовательской работе нами сформулировано авторское определение. По нашему мнению, двойное налогообложение - это взимание соответствующих (идентичных или сходных) налогов в двух (или более) государствах в отношении одного объекта и с одного налогоплательщика за один и тот же период в соответствии с налоговым законодательством двух или более государств.

²⁷ <https://www.oecd-ilibrary.org/>

²⁸ Glossary of Tax Terms // URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 12.08.2016).

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

³⁰ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М. : Магистр: Инфра-М, 2014. С. 9.

А международное двойное налогообложение возникает в том случае, когда лицо (резидент одного государства) получает доход из источника на территории другого государства, приобретает имущество (обычно недвижимость) в другом государстве или в результате своей деятельности создает объект налогообложения в другом государстве.

В процессе становления и развития мировой интеграции финансового хозяйства возникает ряд проблем в отношении двойного налогообложения, связанных с тем, что данная ситуация не включает в себя существующие нормы в международных отношениях двойного налогообложения, с тем, что она имеет право взимать налоги на основании своего национального законодательства; с вопросом о налогообложении доходов, полученных в результате двойного налогообложения; в случае возникновения вопроса об избежании двойного налогообложения в отношении иностранного предприятия лицо, находящееся одновременно в двух или более государствах, рассматривается в качестве налогоплательщика по налоговому законодательству или в качестве объекта единого налогообложения.

Исходя из вышеизложенных проблем, можно определить, что условия для возникновения двойного налогообложения заключаются в отсутствии соблюдения налогового законодательства государств.

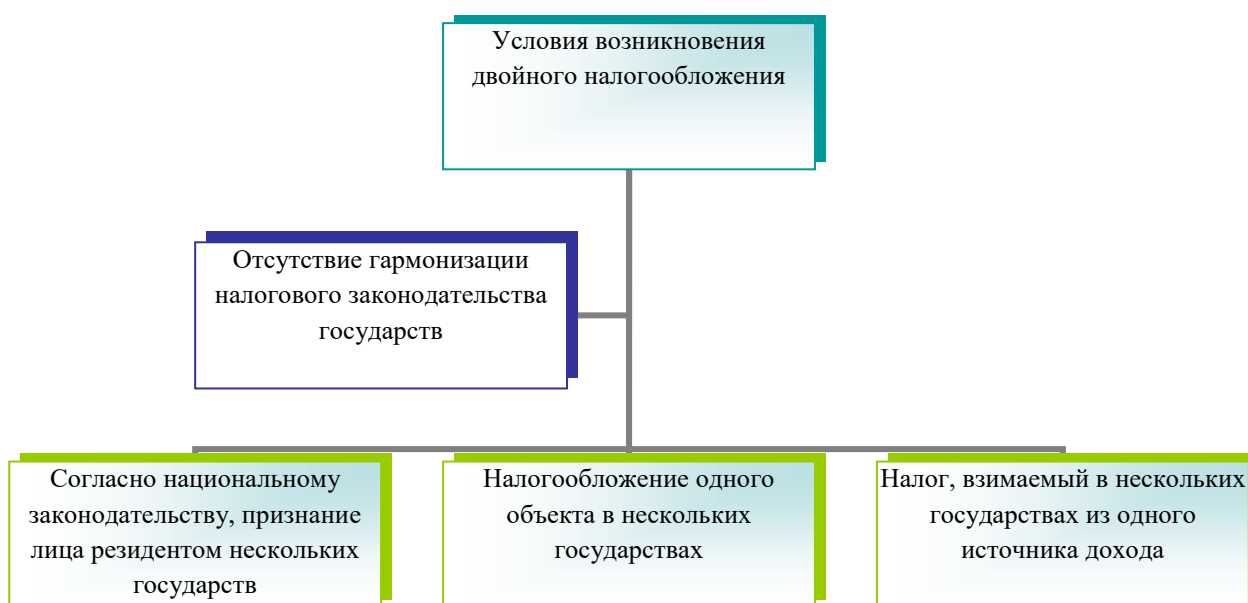


Рис.1. Условия возникновения двойного налогообложения¹⁰

На наш взгляд, возникновение двойного налогообложения происходит в следующих случаях:

если лицо является резидентом одного государства и получает доход в другом государстве или имеет капитал, и оба государства облагают налог на этот доход и капитал.;

если несколько государств облагают налогом все доходы, полученные одним лицом (имея при этом полностью налоговое обязательство);

¹⁰ Разработано автором.

если несколько государств облагают налогом лицо, не являющееся резидентом одного из них, на доходы, полученные в этом государстве (двойное налогообложение, которое одновременно ограничено). Поэтому при одновременном возникновении двойного налогообложения между государствами подписываются международные соглашения, основанные на принципе резидентности.

В рамках исследовательской работы обобщены принципы международного налогообложения, определяющие сферы двойного налогообложения.



Рис.2. Принципы международного налогообложения¹¹

В рамках научно-исследовательской работы разработан механизм устранения двойного налогообложения в налоговой системе Узбекистана на основе правил, установленных международными договорами о двусторонних налоговых отношениях.

¹¹ Разработано автором.

¹² Разработано автором.

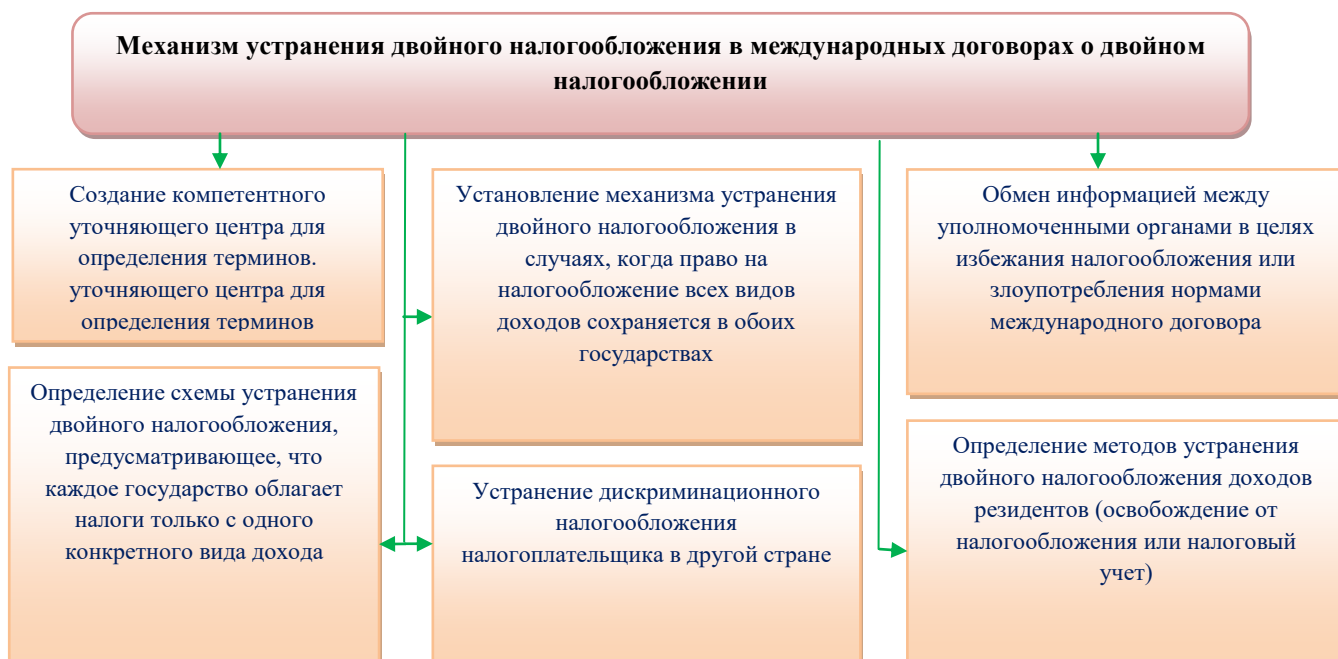


Рис.3. Модель устранения двойного налогообложения в договорах о двойном налогообложении¹²

Во второй главе диссертации «**Современное состояние и проблемы механизма устранения двойного налогообложения в Узбекистане**» оценено участие Республики Узбекистан в международных налоговых отношениях и ее позиции в устранении двойного налогообложения, подход иностранных компаний к критериям понятия «постоянное учреждение», а также определена эффективность методов определения прибыли, присущие им, и принципов преференции в системе двойного налогообложения в Узбекистане.

Особую роль в интеграции Узбекистана в мировое сообщество играет сотрудничество с Европейским Союзом. Организация оказывает техническую помощь Узбекистану в рамках программы ТАСИС. 1 июля 1999 года ратифицировано соглашение о партнерстве и сотрудничестве между Узбекистаном и ЕС. Это соглашение дало возможность для развития политических, экономических, научно-технических, социальных, культурных и образовательных связей. В частности, стороны создают друг другу наиболее благоприятные условия во взаимной торговле, обеспечивают свободный транзит через свои территории обмена собственными товарами.

52,3 % доходов государственного бюджета в странах ЕС приходится на бюджет Республики, 30,6 % – на фонды социального обеспечения, 16,6 % – на доходы местного бюджета, менее 1 процента – на другие учреждения.

Налоги традиционно делятся на прямые и косвенные. В двойных налоговых отношениях важное место имеют налоги, взимаемые в основном с доходов за счет прямых налогов и возросшей стоимости имущества. Эти налоги включают в себя такие налоги, как подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль и увеличение стоимости имущества. В нашей стране налоги также распределяются на прямые, и на косвенные. Доля отношений двойного

¹³ База данных Международного бюро налоговой документации за 2019 год www.mf.uz.

налогообложения в ЕС и вклад прямых налогов в нашу страну можно увидеть на рисунке ниже.

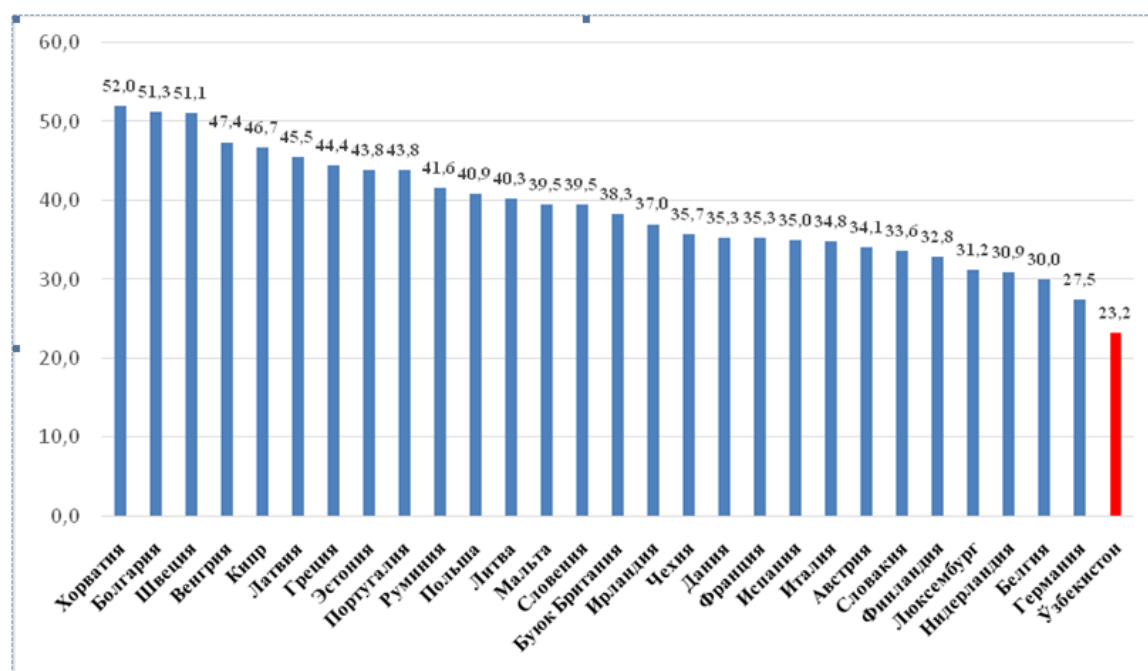


Рис.4. Сравнительный анализ доли двойных налоговых отношений во вкладе прямых налогов в странах ЕС и Узбекистане в 2019 году¹³

Проведенный анализ доли двойных налоговых отношений между странами Европейского Союза и Республикой Узбекистан в разрезе прямых налогов показывает, что в Узбекистане она значительно меньше, чем в анализируемых странах, что требует дальнейшего развития политики открытости в системе внешнеэкономических связей республики, повышения уровня обеспечения ее открытости.

Даже в странах ЕС основным источником доходов бюджета являются косвенные налоги, важнейшим из которых является налог на добавленную стоимость. В настоящее время в этих странах, помимо Дании, используются установленные и сниженные ставки НДС. В Узбекистане ставка НДС составляет 15 процентов. Пониженные налоговые ставки распространяются на сельскохозяйственную продукцию, продукты питания, лекарства, медицинское оборудование, книги, грузовые и пассажирские перевозки, питание работников предприятий, культурную деятельность, туризм и гостиничные услуги.

На наш взгляд, существующие недостатки в налоговом законодательстве приводят к неопределенности системы внешнего налогового кредита как средства предотвращения двойного налогообложения, к их числу можно привести следующее:

для целей национального законодательства и международных налоговых договоров правила ведения внешнего налогового учета не регулируются;

правовая основа иностранного налогового кредита и перечень документов, подтверждающих действительность иностранного налогового кредита, не указываются;

налогоплательщик обязан доказать свою правоту по каждой операции, при этом требования налоговых органов не ограничены рамками закона.

Таблица 1

Сравнительный анализ ставок НДС в странах ЕС и Узбекистане¹⁴

№	Название стран	Ставка НДС	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.
1.	Бельгия	Стандартная	21	21	21	21	21
		Сниженная	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
2.	Болгария	Стандартная	20	20	20	20	20
		Сниженная	9	9	9	9	9
3.	Чехия	Стандартная	21	21	21	21	21
		Сниженная	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15
4.	Дания	Стандартная	25	25	25	25	25
		Сниженная	-	-	-	-	-
5.	Германия	Стандартная	19	19	19	19	19
		Сниженная	7	7	7	7	7
8.	Греция	Стандартная	23	23	24	24	24
		Сниженная	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
9.	Испания	Стандартная	21	21	21	21	21
		Сниженная	10	10	10	10	10
10.	Франция	Стандартная	20	20	20	20	20
		Сниженная	5.5/10	5.5/10	5.5/10	5.5/10	5.5/10
11.	Словения	Стандартная	22	22	22	22	22
		Сниженная	9.5	9.5	9.5	9.5	9.5
12.	Словакия	Стандартная	20	20	20	20	20
		Сниженная	10	10	10	10	10
13.	Финландия	Стандартная	24	24	24	24	24
		Сниженная	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14
14.	Швеция	Стандартная	25	25	25	25	25
		Сниженная	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
15.	Великая Британия	Стандартная	20	20	20	20	20
		Сниженная	5	5	5	5	5
16.	Узбекистан	Стандартная	20	20	20	20	15
		Сниженная	-	-	-	-	-

При устранении таких проблем учитываются аспекты, которые часто приводят к ошибке и имеют правовую основу при устранении двойного налогообложения. Для применения льгот по договору, заключенному с целью предотвращения международного двойного налогообложения, нерезидент подтверждает, что международный договор считается резидентом государства, в котором он действует, и действительно является получателем дохода, что, в свою

¹⁴ www.worldwidetax.com

очередь, означает, что нерезидент должен представить доказательства наличия у государства такого дохода. В международной практике такой документ должен будет пройти консульскую легализацию или поставить апостиль. Однако норма Гаагской конвенции об отмене консульской легализации вызывает непонимание у предпринимателей договаривающихся государств. Не во всех странах существует практика апостилирования с нашей страной.

При анализе отношений двойного налогообложения в налоговой системе Узбекистана в разрезе предприятий и организаций, уточнен порядок определения налоговой базы по НДС в постоянном учреждении, принадлежащем иностранному юридическому лицу, при применении на Российской фирме «Anyway Computer Services, Inc.» сделки по устранению двойного налогообложения между Узбекистаном и Россией, а также при реализации сделки двойного налогообложения в процессе оказания услуг Южно-Корейско-узбекского совместного предприятия «GFV Industries Incorporated», зарегистрированного в Мирабадском районе ГНИ города Ташкента, а также компании «Uztextile-LINK», зарегистрированной в Алатском районе Бухарской области.

Исходя из проведенного анализа обосновано необходимость устранения двойного налогообложения в соответствии со стандартами, основанных на международном налоговом кодексе, разработанном в соответствии с международными налоговыми стандартами и международной налоговой программой ООН на основе программ Организации экономического сотрудничества и развития и стандартов, исходя из международных мерок налогообложения, а также то, что в отношении налогового резидента государства, с которым заключен международный договор, если положения международного договора используются в интересах другого лица, не являющегося налоговым резидентом государства, с которым заключен настоящий международный договор, порядок неприменения включается в Налоговый кодекс.

Узбекистан подписал 52 сделок по двойному налогообложению (СДН)¹⁵, которые, в свою очередь, ограничивают налоги на доходы из международных источников, освобождают налоги от двойного налогообложения и создают условия для обмена информацией. Почти половина сделок о двойном налогообложении (СДН) требуют значительного сокращения удержания налогов на дивиденды и проценты, удерживаемые между государствами.

Удержание налога на выплату дивидендов и процентов, уплачиваемых в рамках групп предприятий, по источникам налогоплательщика в отношении сделок о двойном налогообложении, а также установленные ограничения на выплаты роялти, связанные с патентными правами, показывают, что в соглашениях о двойном налогообложении не обеспечиваются меры защиты (по крайней мере, в достаточной степени) для источника налогов, подлежащих

¹⁵ Сделка о двойном налогообложении.

удержанию за выплаченные сборы за оказанные услуги в процессе оказания услуг³¹.

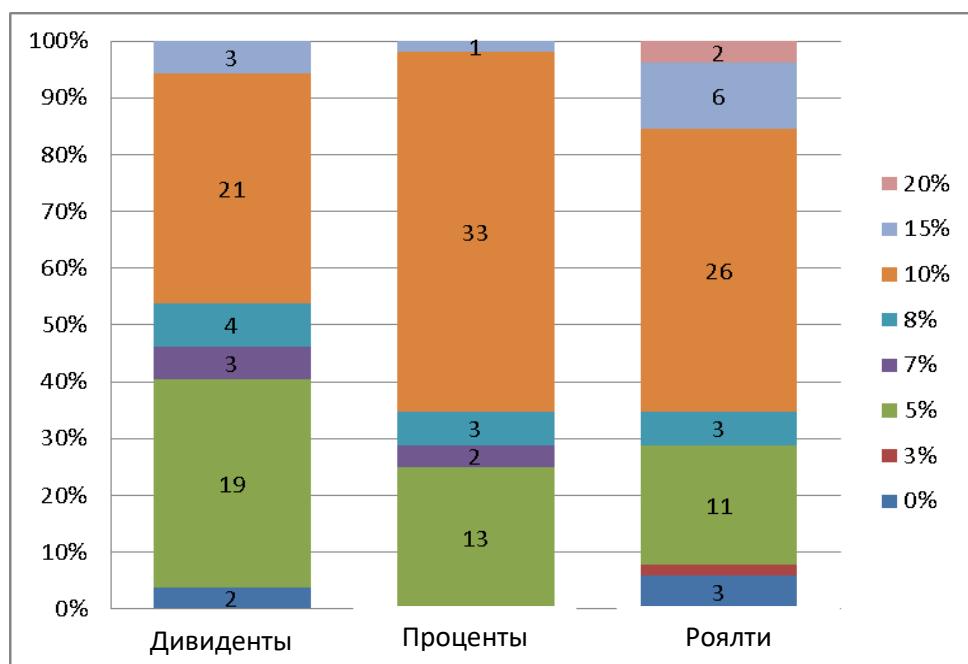


Рис.5. Ограничение ставок (в процентном выражении), которые удерживаются у источника налога по двойным налоговым соглашениям (52 государства)¹⁷

В многих соглашениях о двойном налогообложении не предусматриваются меры защиты (по крайней мере в достаточной степени) для источника налога, которые удерживаются за плату, уплаченную за оказанные услуги в процессе, в котором оказываются услуги¹⁸.

Узбекистан еще не является членом широкомасштабной структурой (ШС) и не входит в число стран, подписавших важные многосторонние конвенции/соглашения по ограничению агрессивного планирования международных налогов. Более 100 стран и юрисдикций, являющимися широкомасштабной структурой (ШС), участвуют в качестве участников в целях реализации пакета ОЭСР/G-20 «Применение льгот по налоговым льготам при сокращении и налогообложении налоговой базы (ПЛНЛСННБ)».

Узбекистан не является членом организаций, подписанных государствами в рамках «Конвенции о взаимной административной помощи в налоговых вопросах» (КВАПНВ), «Возможности обмена информацией в рамках соглашений по двойному налогообложению (ВОИРСДН)», «Компетентные органы, участвующих в общем стандарте отчетности многостороннего договора» (КО-УОСОМД), который предусматривает возможность автоматического обмена информацией по двойному налогообложению и обмена информацией отчетов по отдельным странам.

³¹ Промежуточные сроки согласования защитных мер при оказании услуг составляют 3 месяца для 12 месяцев и 12 месяцев для 24 месяцев.

¹⁷ База данных Международного бюро налоговой документации за 2019 год www.mf.uz.

¹⁸ Промежуточный переговорный период мер защиты при оказании услуг исчисляется от 12 месяцев до 3 месяцев на срок от 3 месяцев до 12 месяцев.

Таблица 2

Сравнительный анализ международных договоров об устранении двойного налогообложения странами¹⁹

Страны	ШС	ПЛНЛСННБ	КВАПНВ	КО-УОСОМД
Армания	45	нет	да ²⁰	нет
Азербайджан	50	нет	да	да
Грузия	53	да	да	нет
Казахстан	52	да	да	нет
Кыргизия	27	нет	нет	нет
Таджикистан	38	нет	нет	нет
Туркменистан	41	нет	нет	нет
Узбекистан	52	нет	нет	нет

Результаты проекта ПЛНЛСННБ будут иметь различные формы. При этом «минимальные стандарты» установлены в четырех областях, и ожидается, что для их введения будут внесены изменения во внутренние законы или договора.

В Узбекистане сотрудничество резидентов на внутреннем уровне используется в сочетании с территориальным подходом к налогообложению организаций-нерезидентов. Создана специальная система налогообложения доходов нерезидентов. В таблице 3 представлен анализ льгот, применяемые к налогам для нерезидентов со статусом резидента в общей системе двойного налогообложения нерезидентов Республики Узбекистан в разрезе 2016-2019 годов.

В приведенной выше аналитической таблице представлены налоговые поступления в бюджет в результате налогообложения нерезидентов на основе работ, полученных от нерезидентов Республики Узбекистан, налога на добавленную стоимость на услуги и удержания налога на прибыль у источника выплаты, т.е. в результате анализа налогообложения на основе национального налогового законодательства, в 2016 году взыскано в бюджет налог на добавленную стоимость за работы и услуги, а также налог на прибыль, облагаемого у источника платежа у 379 предприятий на сумму 40 292,3 млн. сумов, в 2017 году у 434 предприятий – 46 048,3 млн. сумов, в 2018 году у 488 предприятий – 51 804,4 млн. сумов, в 2019 году у 542 предприятий – 57 560,4 млн. сумов.

¹⁹ https://www.mf.uz/media/file/state-budget/obzori/obzor_nalor_rus.pdf

²⁰ Подписанное соглашения в Армении еще не вступило в силу.

Таблица 3

Информация об анализе удержания налога на добавленную стоимость и налога на прибыль по работам, услугам, полученные от нерезидентов Республики Узбекистан, у источника налога²¹

(млн.сум.)

Регионы	2016 г.		2017 г.		2018 г.		2019 г.	
	число	на основании сделки	число	на основании сделки	число	на основании сделки	число	на основании сделки
Республика Каракалпакстан	30	3 196,6	34	3 653,3	39	4 109,9	43	4 566,6
Андижан	1	148,7	2	169,9	2	191,2	2	212,4
Бухара	42	4 460,4	48	5 097,6	54	5 734,8	60	6 372,0
Джизак	6	594,7	6	679,7	7	764,6	8	849,6
Кашкадарья	34	3 642,7	39	4 163,0	44	4 683,4	49	5 203,8
Навои	22	2 304,5	25	2 633,8	28	2 963,0	31	3 292,2
Наманган	4	371,7	4	424,8	5	477,9	5	531,0
Самарканд	11	1 115,1	12	1 274,4	14	1 433,7	15	1 593,0
Сурхандарья	11	1 115,1	12	1 274,4	14	1 433,7	15	1 593,0
Сырдарья	11	1 115,1	12	1 274,4	14	1 433,7	15	1 593,0
Ташкентская обл.	27	2 899,3	31	3 313,4	35	3 727,6	39	4 141,8
Фергана	3	297,4	3	339,8	4	382,3	4	424,8
Харезм	2	223,0	2	254,9	3	286,7	3	318,6
г.Ташкент	177	18 808,0	202	21 494,9	228	24 181,7	253	26 868,6
ВСЕГО	379	40 292,3	434	46 048,3	488	51 804,4	542	57 560,4

Результаты этих анализов стали важным фактором для обоснования научной новизны, которая описана в работе:

выплаты нерезиденту доходы физических лиц должны производиться с использованием пониженной ставки в соответствии со специальными правилами о предотвращении уклонения от уплаты налогов в соответствии с правилами международного договора по вопросам налогообложения без удержания налога у источника выплаты и должны быть отражены в Налоговом кодексе;

в соответствии с положениями международного Договора о содействии в исполнении налоговых обязательств, не исполненных налогоплательщиками иностранного государства в Республике Узбекистан, необходимо разработать порядок обращения непосредственно в уполномоченный орган иностранного государства;

в целях устранения двойного налогообложения порядок предоставления подробных разъяснений по учету налога, уплаченного резидентами Узбекистана за пределами Республики Узбекистан, требует создания благоприятных возможностей для взаиморасчетов с налогоплательщиками.

²¹ Анализы автора на основе данных Государственного налогового комитета Республики Узбекистан.

В третьей главе диссертации «**Вопросы совершенствования политики Республики Узбекистан по устранения двойного налогообложения**» выявлены проблемы, связанные с совершенствованием двойных налоговых отношений в налоговой системе Узбекистана, а также разработаны научные предложения и практические рекомендации, направленные на их решение.

Первостепенной и основной задачей двойных налоговых договоров согласно мировому опыту является устранение проблемы двойного налогообложения и тем самым облегчение трансграничного движения капитала и торговли, но в последней четверти XX века вопрос уклонения от уплаты налогов стал одним из основных вопросов, рассматривавшихся в международном налоговом законодательстве²².

Если деятельность иностранной организации в Республике Узбекистан приводит к образованию постоянного учреждения, то такая иностранная организация облагается налогом на прибыль, как и организации Узбекистана.

Выгода иностранной организации от ее деятельности в Республике Узбекистан через постоянное учреждение определяется как разница между всеми доходами, связанными с постоянным учреждением, и всеми расходами, связанными с этим постоянным учреждением²³:

$$Pre = \sum D pe - \sum Ppe , \quad (1)$$

где: Pre – прибыль постоянного учреждения;

$\sum D pe$ – сумма всех доходов постоянного учреждения;

$\sum Ppe$ – сумма всех расходов постоянного учреждения.

В соответствии с действующим законодательством льготы иностранным организациям, работающим в Республике Узбекистан через постоянное учреждение, определяются прямым методом.(см. на формулу 3.1.)

Таким образом, в законодательстве он рассчитывается таким образом, что если постоянное учреждение является самостоятельным юридическим лицом, то рассчитывается соответствующая прибыль постоянному учреждению. Этот метод ведет учет налогооблагаемой прибыли с помощью обоснованных данных через независимый учет постоянного учреждения.

Доход, полученный через постоянное учреждение, может быть учтен с использованием 25 % порога рентабельности и применения 0,2 % к доходу, полученному от него, с использованием 0,25 % от понесенных расходов. Это не указано в Налоговом кодексе. Можно отразить это на основе следующей формулы²⁴.

$$Pre = Dre \times 0,2, \quad (2)$$

$$Pre = Ppe \times 0,25, \quad (3)$$

где: Pre – прибыль постоянного учреждения;

Dre –доходы постоянного учреждения;

Ppe – расходы постоянного учреждения.

²² International Tax Primer. Second Edition (Arnold and McIntyre, 2002, p. 105)

²³ Разработано автором.

²⁴ Разработано автором.

В связи с поставкой товаров по внешнеторговым соглашениям, в частности, в соответствии с деятельностью иностранной организации и признанием постоянного учреждения, возникает необходимость расчета доходов косвенными методами.

При этом постоянное представительство не учитывает все доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров по внешнеторговому договору из Узбекистана, поскольку сами товары – предмет договора – не образуются в результате деятельности постоянного представительства.

Соответственно, эти доходы не учитываются при расчете налоговых обязательств иностранных организаций, которые связаны с деятельностью постоянно действующего учреждения.

Необходимо выделить определенную долю валового дохода, полученного за деятельность, осуществляемую постоянным учреждением в результате продажи товаров по внешнеторговому договору, что соответствует только маркетингу, отслеживанию отгрузок и т. д.

Если иностранная организация постоянно самостоятельно осуществляет такую деятельность в Узбекистане, то расчет налогооблагаемой базы может осуществляться с помощью коэффициента, рассчитываемого, исходя из ставки рентабельности в размере 25 %, исходя из затрат на такую деятельность:

$$Пре = P \times 0,25, \quad (4)$$

где: $Пре$ – прибыль постоянного учреждения;

P – расходы головного офиса на деятельность в Узбекистане (включая комиссию, предоставленную третьей стороне);

либо при осуществлении такой деятельности, используя среднюю сумму платежа, уплачиваемого внешнеторговыми организациями Узбекистана, она может осуществляться на основе выручки, условно рассчитанной исходя из общей стоимости контракта (обычно это значение составляет 3-5 % от стоимости контракта):

$$\begin{aligned} Пре &= Ду \times 0,2, \\ Ду &= Дк \times k, \end{aligned} \quad (5)$$

где: $Пре$ – налогооблагаемая прибыль;

$Ду$ – условный доход;

$Дк$ – общая стоимость договора;

k – коэффициент от 0,003 до 0,05.

Точно так же прибыль может быть рассчитана, если постоянное учреждение признается взаимосвязанным агентом.

В целях повышения эффективности механизма устранения двойного налогообложения предпринимателей в Узбекистане автором предложено введение в законодательство понятия «лимит учета», а также разработана модель (см. рис. 6) и метод применения иностранного налогового кредита.

Алгоритм учета условно разделен автором на три этапа. На первом этапе определяется, учитываются ли налоги, уплаченные за рубежом, при уплате подоходного налога в Узбекистане. На втором этапе рассчитывается лимит учета налогов из иностранных источников (рассчитывается максимальный

лимит учета). На третьем этапе рассчитывается от суммы иностранных налогов (1-этап), по которому устанавливается наименьшая величина и от суммы максимально рассчитанного размера (2-этап). Нельзя учитывать налоги, полученные из иностранных источников, которые уплачиваются сверх ограниченной суммы расчета.



Рис.6. Модель устранения двойного налогообложения

Таким образом, если провести дальнейший анализ данной ситуации, и если в большинстве случаев в качестве агента признается постоянное учреждение, прямой метод расчета налоговой базы не может быть принят как по объективным, так и по субъективным факторам, в том числе по готовности и способности иностранной организации предоставлять информацию в объеме, необходимом для прямого расчета прибыли от реализации проекта, но также важны вопросы сохранения конфиденциальности этой информации и законности исчисления налогооблагаемой прибыли, вопросы загрузки налогового администрирования и административной ответственности.

Видно, что в таких случаях необходимо будет использовать условные методы расчета для определения той части прибыли, которая может быть связана с деятельностью взаимосвязанного агента, в результате его деятельности.

Прибыль постоянного учреждения заключается в разнице между доходами и расходами, при этом соответствие этих доходов или расходов с практикой (в связи с отсутствием возможности сравнения указанных расходов и доходов) может быть определено не только по данным налогового учета, но и в ряде случаев в результате проведения соответствующего, условного расчета, основанного на распределении показателей соответствующего налогового учета головного офиса иностранной организации.

На практике использование методов, не предусмотренных законом, является попыткой восполнить пробелы в законодательстве, направленные на обеспечение возможности исчисления налоговых обязательств иностранной организации. Введение условных методов расчета прямой прибыли с использованием специальных коэффициентов для определенного значения рентабельности или ее затрат существенно облегчает налоговое администрирование при расчете налога на прибыль иностранных организаций, устраняет необходимость «специальной проверки» в результате изучения методов расчета, а здесь и отсутствие значимости головного офиса иностранной организации.

При расчете налоговой нагрузки можно увидеть, что с эффектом устранения международного двойного налогообложения и без эффекта устранения двойного налогообложения снижение налоговой нагрузки в пользу предприятий до определенного процентного пункта имеет экономический эффект.

Расчет данной налоговой нагрузки основан на предположении, что порядок определения налоговой базы, полученной в зарубежных странах, несколько отличается от порядка определения налоговой базы, полученной в Республике Узбекистан.

$$\Delta CIO = CIO_{\text{бетсю}} - CIO_{\text{бенсю}} \quad (6)$$

где: ΔCIO – снижение налоговой нагрузки в результате отмены международного двойного налогообложения, в процентных пунктах;

$CIO_{\text{бетсю}}$ – налоговое бремя без влияния устранения международного двойного налогообложения, %;

$CIO_{\text{бенсю}}$ – налоговое бремя в результате устранения международного двойного налогообложения, т.е. по его влиянием, %;

$$CIO_{\text{бетсю}} = \frac{\text{Солик}_{\text{чмфс}} + \text{Солик}_{\text{дтфс}}}{D_{\text{умумий}}} \times 100, \quad (7)$$

где: $\text{Солик}_{\text{чмфс}}$ – сумма налога на прибыль, уплаченная учреждениями Республики Узбекистан в иностранном государстве;

$\text{Солик}_{\text{дтфс}}$ – сумма налога на прибыль, уплачиваемого учреждениями Республики Узбекистан на доходы по всему миру в Узбекистане;

$D_{\text{умумий}}$ – доход (валовая выручка) по всему миру (для расчета на микроуровне) или объем ВВП (для расчета на микроуровне);

Минимальный предел учета иностранных налогов определяется как фактическая сумма налога, не превышающая максимальной суммы налога, уплаченного за рубежом. Таким образом, с учетом влияния международного

двойного налогообложения нижняя граница показателя налоговой нагрузки может быть определена по приведенной ниже формуле³².

$$CЮ1_{бқсхсү} = \frac{\text{Солик}_{\text{чмхтс}} + \text{Солик}_{\text{дтфс}} + \text{Солик}_{\text{чмфс}}}{D_{\text{думумий}}} \times 100, \quad (8)$$

где: $CЮ1_{бқсхсү}$ – минимальный предел налоговой нагрузки с учетом эффекта отмены международного двойного налогообложения;

$\text{Солик}_{\text{чмхтс}}$ – сумма налога, уплаченного за рубежом из источников иностранных государственных, в действительности учтенных в Узбекистане.

Исходя из этой ситуации при замене формулы (3.6) формулой, приведенной ниже, нижний предел снижения налоговой нагрузки от влияния отмены международного двойного налогообложения можно определить по следующей формуле³³.

$$\Delta CЮ = \frac{\text{Солик}_{\text{чмфс}} + \text{Солик}_{\text{дтфс}}}{D_{\text{думумий}}} \times 100 - \frac{\text{Солик}_{\text{чмхтс}} + \text{Солик}_{\text{дтфс}} + \text{Солик}_{\text{чмфс}}}{D_{\text{думумий}}} \times 100 - \frac{\text{Солик}_{\text{чмхтс}}}{D_{\text{думумий}}} \times 100 \quad (9)$$

Таким образом, верхний предел снижения налоговой нагрузки в результате отмены международного двойного налогообложения можно определить по следующей формуле³⁴.

$$\Delta CЮ2 = \frac{\text{Фойда}_{\text{чм}}}{\Phi_c} \times 100 \quad (10)$$

где: $\Delta CЮ2$ – верхний предел показателя снижения налоговой нагрузки с учетом влияния устранения международного двойного налогообложения;

$\text{Фойда}_{\text{чм}}$ – прибыль, полученная учреждениями Республики Узбекистан из-за рубежа;

Φ_c – ставка налога на прибыль в Республике Узбекистан.

В заключение на основании вышеизложенного можно сделать вывод, что показатель снижения налоговой нагрузки в результате устранения международного двойного налогообложения может находиться в пределах значений, определенных формулами (9) и (10).

Таким образом, расчет эффективности предложений на макроэкономическом уровне можно осуществить при наличии следующих статистических данных:

- сумма подоходного налога, уплаченного в иностранных государствах, принятых на учет в Республике Узбекистан;
- сумма прибыли, полученной организациями Республики Узбекистан в зарубежных странах с точки зрения видов доходов, облагаемых по различным налоговым ставкам.

Эти статистические данные не формируются в государственном масштабе. Поэтому в исследовательской работе использованы аналитические статистические

³² Разработано автором.

³³ Разработано автором.

³⁴ Разработано автором.

данные ОЭСР за 1965-2019 годы, то есть данные о доходах, уплаченных иностранным организациям, и сумме уплаченных ими налогов.

Такое положение позволяет рассчитать показатель снижения налоговой нагрузки в результате устранения международного двойного налогообложения как на макроэкономическом уровне, так и на микроэкономическом уровне, данный показатель можно рассчитать на основе данных анализа налогового учета налогоплательщиков.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе проведения исследования сформулированы следующие выводы:

1. Проанализировано понятие двойного налогообложения и резидента, применяемое в налоговых отношениях, и разработано авторское определение в следующей редакции: «двойное налогообложение – взимание соответствующих (идентичных или сходных) налогов в двух (или более) государствах в отношении одного объекта по двум или более государственным налоговым законодательствам и с одного налогоплательщика за один и тот же период», «Резидентство – это правовой статус физического или юридического лица, определяющий размер его налоговых обязательств перед государством и складывающийся из одного или нескольких его личных, социальных и экономических отношений с налоговой юрисдикцией государства».

Сделан вывод о том, что все физические и юридические лица, которые не имеют признаки резидентства, установленные налоговым законодательством страны, являются налогоплательщиками-нерезидентами, а статус налогоплательщика-резидента или нерезидента, определяет размер налоговых обязательств перед его государством.

2. В целях эффективного регулирования двойных налоговых отношений целесообразно устранить существующие в этой связи проблемы и противоречия, в первую очередь, приведение налогового законодательства Республики Узбекистан в наиболее приемлемой форме в соответствие с международными налоговыми стандартами. Для этого порядок действия международных договоров об устранении двойного налогообложения должен быть предусмотрен налоговом кодексе и не должен состоять исключительно из индивидуальных особенностей, за исключением налогового кодекса.

3. На основе объективной необходимости применения международных договоров и конвенций при устранении двойного налогообложения в налоговой системе, в первую очередь на основе международных налоговых программ и стандартов Организация экономического сотрудничества и развития, ООН и им подобных международных организаций, будет зависеть от взаимоотношений устранения двойного налогообложения в соответствии с национальным налоговым законодательством. Важным отличием и сложностью процесса устранения двойного налогообложения от других экономических процессов является то, что, с одной стороны, процесс налогообложения базируется на стандартах других международных организаций, с другой стороны, правильная реализация этого процесса требует правильной формулировки договоров об

устранении большого количества случаев двойного налогообложения и своевременного использования льгот на основе требований данного договора.

4. В налоговую систему Узбекистана в целях устранения их несоответствия с другими государствами в Международной конвенции, соглашении, соглашениях об отношениях двойного налогообложения необходимо ввести соответствующие главы или статьи Налогового кодекса и внедрить порядок доведения их до обобщенности отдельных положений.

5. Унифицировать режим налогообложения доходов резидентов Европейского Союза от финансовых операций и обеспечить внесение в национальное налоговое законодательство международных соглашений в налоговой системе Республики Узбекистан о двойном налогообложении, в частности путем внесения их в Налоговый кодекс, нормы которого изложены в отдельных главах или статьях.

6. Исходя из международных налоговых отношений, необходимо ввести в налоговое законодательство Республики Узбекистан методы двойного налогообложения в национальном налоговом законодательстве на основе налоговых преференций и налоговой дискриминации. Он используется в качестве толкования при формулировке и реализации норм международного права и принципов в области двойного налогообложения между государствами.

7. Во избежание возникновения случаев неправильного осуществления налоговых расчетов в результате различного толкования концепций и категорий в национальном налоговом законодательстве налоговыми органами государств в соответствии с договорами, заключенными государством в отношениях двойного налогообложения, необходимо в национальном законодательстве привести в общем порядке применение специальных правил.

8. Необходимо осуществлять деятельность нерезидентов государства в соответствии с двумя аспектами в регулировании через налогообложение. Первый – это формирование доходов бюджета страны и их увеличение, а второй – совершенствование налогообложения деятельности нерезидентов, считающихся иностранными инвесторами, и стимулирование их инвестиционной деятельности. Применение высокой налоговой ставки на начисленные роялти как оплату за объект права интеллектуальной собственности может быть отклонен от лицензирования объектов интеллектуальной собственности иностранных компаний. По мнению автора, снижение налоговой ставки по сравнению с роялти за пользование объектами интеллектуальной собственности, может быть полезно в инновационном развитии нашей страны.

Сформированные выше научные предложения и практические рекомендации послужат дальнейшему развитию деятельности иностранных инвесторов в нашей стране. Кроме того, это позволит расширить налоговую базу, а также резидентам и нерезидентам повысить свою активность за счет правильного применения межгосударственных конвенций и договоров, а также достичь эффективных результатов, используя и принципы налогообложения при устранении двойного налогообложения.

**THE SCIENTIFIC COUNCIL № DSc 03/10.12.2019.I.16.01
ON AWARD OF SCIENTIFIC DEGREES
TASHKENT STATE UNIVERSITY OF ECONOMICS**

TASHKENT STATE UNIVERSITY OF ECONOMICS

RAJAPOV SHUHRAT ZARIPBAYEVICH

**IMPROVING THE MECHANISMS OF ELIMINATION OF DOUBLE
TAXATION IN UZBEKISTAN**

08.00.07 – Finance, money circulation and credit

**DISSERTATION ABSTRACT FOR AN ACADEMIC DEGREE DOCTOR OF
PHILOSOPHY IN ECONOMICS**

Тошкент – 2020

The theme of the Doctor of Philosophy (PhD) dissertation is registered in the Higher Attestation Commission under the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan under number B2018.4.PhD/Iqt807.

The dissertation was completed at the Tashkent State University of Economics.

The dissertation abstract is available in three languages (Uzbek, Russian, English (resume)) on the website of the Academic Council (www.tsue.uz) and on the educational information network «ZiyoNET» (www.ziyo.net).

Scientific adviser: **Khudoikulov Sadriddin Karimovich**
Doctor of science in Economics, (DSc)

Official opponents: **Toshmurodova Buvsara Egamovna**
Doctor of science in Economics, Professor

Niyazmetov Islombek Masharipovich
Doctor of science in Economics, (DSc)

Leading organization: **The Academy of public administration under the President of the Republic of Uzbekistan**

The defense of the dissertation will take place on ___ «___», 2020 at ___ at the meeting of the Scientific Council № DSc 03/10.12.2019.I.16.01 at the Tashkent State University of Economics. Address:100003, Tashkent city Islom Karimov street 49 tel.: (99871) 239-28-72, fax: (99871) 239-43-51, e-mail: [tdiu@tdiu.uz](mailto:tdu@tdiu.uz).

The doctoral dissertation (PhD) can be reviewed at the Information resource center of the Tashkent State University of Economics (registered under number ____). Address:100003, Tashkent city Islom Karimov street 49 tel.: (99871) 239-28-72, fax: (99871) 239-43-51, e-mail: [tdiu@tdiu.uz](mailto:tdu@tdiu.uz).

The abstract of dissertation sent out on «___»_____2020
(mailing report №___ on»___»_____2020).

N.H. Jumaev

Chairman of the scientific council on awarding scientific degrees, Doctor of Economics, Professor

U.V. Gafurov

Scientific secretary of the scientific council on awarding scientific degrees, Doctor of Economics, Professor

N.G. Karimov

Deputy Chairman of the scientific seminar under the scientific council on awarding scientific degree, Doctor of Economics, Professor

INTRODUCTION (abstract of the thesis of the Doctor of Philosophy)

The aim of the research is to develop scientific proposals and practical recommendations for improving the mechanism of elimination of double taxation in Uzbekistan.

Objectives of the research. In order to achieve this purpose, the research is expected to perform the following tasks:

provide a new interpretation of the nature of bilateral tax relations and substantiate the importance of this process in the tax system;

identification of the causes of problems of double taxation in the tax system of Uzbekistan in the formation and development of international economic integration and development of proposals for the elimination of double taxation;

identification of factors requiring the harmonization of bilateral taxation relations with international tax standards and their degree of impact on the tax system of Uzbekistan;

analysis of the peculiarities of the national tax legislation of bilateral taxation in Uzbekistan and obtaining scientific conclusions based on them;

development of practical proposals for improving bilateral tax relations.

The research object is the activities of Uzbekistan to eliminate double taxation between countries.

Scientific novelty. The scientific novelty of the study is manifested in the following:

the procedure for the use of interstate agreements on the elimination of double taxation has been improved on the basis of the denial of cases of use in the interests of another person who is not a tax resident of the respective states;

based on the improvement of the procedure for withholding tax from the source of payment of income, which causes the withdrawal of funds from the economic turnover of non-resident individuals, by applying a reduced rate in accordance with special rules;

the procedure for applying directly to the relevant state authority of the organization concerned is proposed to recover the debt incurred as a result of non-performance of tax obligations by foreign taxpayers in the Republic of Uzbekistan;

the procedure for eliminating double taxation has been improved in order to take into account the taxes paid by residents of Uzbekistan abroad and their compliance with the amount of taxes payable within the country.

Scientific and practical importance of research results. The scientific significance of the results of the dissertation is explained by the fact that they can be used in the implementation of key areas identified in the concept of improving the tax policy of the Republic of Uzbekistan, as well as in further research aimed at eliminating double taxation and effective regulation of relations.

The practical significance of the results of the dissertation is explained by the fact that the scientific proposals and practical recommendations formed in it can be used in the development of regulations, practical measures and roadmaps for the effective regulation of bilateral taxation in the tax system of Uzbekistan.

The results of the dissertation work on strengthening the base for improving the curriculum of disciplines in the field of «Taxes and Taxation in Higher Education», in particular, «International Standards of Taxation», «Tax Policy», «Tax Regulation of the Economy», «Tax Administration». processes.

Implementation of research results.

Based on the scientific results obtained on improving bilateral taxation relations in the tax system of Uzbekistan:

The provisions of an international agreement governing the prevention of double taxation and the avoidance of tax evasion by one of the parties of the Republic of Uzbekistan shall apply to tax residents of one or both countries which have concluded such an agreement; If a resident uses the provisions of this international agreement in the interests of another person who is not a tax resident of the country where this international agreement is concluded, a new proposal approved by the Law of the Republic of Uzbekistan Included in Article 6 of the Tax Code (reference of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated June 10, 2020 No 10 / 1-18501). As a result of this proposal, Uzbekistan will create an opportunity for fair taxation of residents of foreign countries, which will further facilitate bilateral taxation in the tax system;

The proposal of the Republic of Uzbekistan to make the payment of income of non-resident individuals at a reduced rate in accordance with the special rules for the prevention of tax evasion under the provisions of international tax treaties (agreements) of the Republic of Uzbekistan without withholding tax at the source of payment According to the law, Article 400 of the new Tax Code is included in the «Specifics of taxation of income of non-residents of the Republic of Uzbekistan» (reference of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated June 10, 2020 No 10 / 1-18501). As a result, it will be possible to prevent tax evasion, as well as the correct application of income tax benefits for non-resident individuals, the real income of non-residents;

Proposal of the Republic of Uzbekistan on the procedure for direct application from the competent authority of a foreign state for assistance in fulfillment of unfulfilled tax obligations by a foreign taxpayer in the Republic of Uzbekistan in accordance with the provisions of international agreements concluded with other foreign states «Is included in Article 6 of the new Tax Code approved in accordance with the Law ZRU-599 (Reference of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated June 10, 2020 No 10 / 1-18501). As a result, a favorable mechanism for the collection of taxes to be paid by non-residents between the states has been created, which will have a positive impact on the level of tax collection;

In order to eliminate double taxation in the tax system of the Republic of Uzbekistan, the proposal to provide a detailed explanation of the accounting of taxes paid by residents of Uzbekistan outside the Republic of Uzbekistan was included in Article 342 of the new Tax Code. This is reflected in Article 399 of the Tax Code (reference of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated June 10, 2020 No 10 / 1-18501). As a result, the tax authorities will have a convenient opportunity to settle accounts with taxpayers on the results of this process.

ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ
СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ
LIST OF PUBLISHED WORKS

I бўлим (I часть; I part)

1. Ражапов Ш.З. Ўзбекистонда икки ёқлама солиққа тортишга оид иқтисодий сиёсатининг такомиллаштириш масалалари // Тошкент давлат иқтисодиётининг «Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар» илмий элетрон журнал. №1 2020 йил, январь-февраль. 1-6 бетлар. (08.00.00; №10)

2. Rajapov Sh.Z. Uzbekistan: In the economy, editing mode of double taxation process and compare types of taxes, International Scientific and Practical Conference «World Science» Proceedings of the III International Scientific and Practical «Innovative Technologies in Science» (February 28, 2017, Dubai, UAE).12-17 бетлар. - Index Copernicus (ICV 2019: 91.15)

3. Ражапов Ш.З. Жисмоний шахсларнинг дармадларини солиққа тортишнинг хорижий тажрибаси ва унинг афзалликлари. // Тошкент давлат иқтисодиётининг «Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар» илмий элетрон журнал. №1 2016 йил, январь-февраль. 1-6 бетлар. (08.00.00; №10)

4. Ражапов Ш.З. Иккиёқлама солиққа тортишга оид иқтисодий сиёсат. // Қишлоқ хўжалиги иқтисодиёти илмий-тадқиқот институтининг «Agroiqtisodiyot» илмий-амалий агроиқтисодий журнали /4(14) 2019. (08.00.00; №10).

5. Ражапов Ш.З. Солиқ назорати: камерал назоратнинг ўзига хос хусусиятлари // Ўзбекистон Республикаси Президенти ҳузуридаги давлат бошқару академияси билан Тошкент давлат иқтисодиёт Университети ҳамкорликдаги халқаро илмий-амалий конференцияси тезислар тўплами. 12 апрель 2017 йил. 43-46 бетлар.

6. Ражапов Ш.З. Основные приоритетные направления налоговой политики республики узбекистан в условиях модернизации национальной экономики // «Social and Economic Aspects of Education in Modern Society» Proceedings of the VIII International Scientific and Practical Conference. Vol.1, December 20, 2018, Warsaw, Poland.

7. Ражапов Ш.З. Ўзбекистонда эркин иқтисодий зоналар: ривожланишнинг ўзига хослиги. // Тошкент давлат иқтисодиёт университети ўзбекистонда молия секторини ривожлантиришнинг устувор йўналишлари. Республика илмий-амалий анжумани материаллари тўплами – 2017 йил 10 ноябрь. 34-35 бетлар.

8. Ражапов Ш.З. Солиқ назоратининг шакллари, уларни амалга оширишда ахборот ресурсларидан фойдаланиш хусусиятлари // «Ўзбекистонда солиқ ва молия тизимини ривожлантиришнинг концепцияларини амалга ошириш истиқболлари». – Республика илмий-амалий анжумани материаллари тўплами Тошкент, 2019 йил 9 ноябрь. 132-135 – б.

II бўлим (II часть; II part)

9. Альмарданов М.И., Кўзиева Н.Р., Ражапов Ш.З. Солиққа тортишнинг халқаро андозалари. Ўқув қўлланма. – Т.: Fan va texnologiya, 2019. – 216 б.

10. Альмарданов М.И., Ражапов Ш.З. Қўшилган қиймат солиғини такомиллаштириш масалалари. // Тошкент давлат иқтисодиётининг «Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар» илмий элетрон журнал. № 6, ноябрь-декабрь, 2015 йил, 7-14 бетлар. (08.00.00; №10)

11. Альмарданов М.И., Ражапов Ш.З. Кичик бизнес ва хусусий тадбиркорлик субъектларининг товар ва хизматларини экспорт қилишда солиқлар орқали рағбатлантириш масалалари. Тошкент давлат иқтисодиётининг «Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар» илмий элетрон журнал. №2 2016 йил Март-апрел. 4-10 бетлар. (08.00.00; №10)

12. Худойқулов С.К., Бабаев Ш.Б., Ражапов Ш.З. Ўзбекистон солиқ тизимида халқаро муносабатларни шакллантиришнинг ижтимоий-иқтисодий зарурлиги ва аҳамияти // «Biznes-Эксперт» илмий-амалий, иқтисодий ойлик журнали. 28.01.2016 | Номер: №12(96)-2015.16-23 бетлар. (08.00.00; №3)

13. Альмарданов М.И., Ражапов Ш.З. Ягона солиқ тўловини тўловчи корхоналарда қўшилган қиймат солиғини ҳисоблаш хусусиятлари // Молия илмий журнал. 1/2016. 43-48 бетлар. (08.00.00; №12)

14. Ражапов Ш.З. Ўзбекистонда эркин иқтисодий зоналар: ривожланишнинг ўзига хослиги // «Ўзбекистонда молия секторини ривожлантиришнинг устувор йўналишлари». – Тошкент, 2017 йил 10 ноябрь. 132-135 – б.

15. Ражапов Ш.З. Акциядорлик жамиятларига қулай шарт-шароитлар яратиш ва меъёрий ҳужжатларга ўзгартириш ва қўшимчалар тавсифи. // Тошкент давлат иқтисодиётининг «Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар» илмий элетрон журнал. № 5, сентябрь-октябрь, 2015 йил, 1-7 бетлар. (08.00.00; №10)

16. Ражапов Ш.З. Мол-мулк ижара муносабатларини ривожлантиришда солиқларнинг роли // Тошкент давлат иқтисодиёт университети «Иқтисодиётнинг инновацион ривожланиши: сабаблар, таҳлиллар ва истиқболлар». Республика илмий-амалий анжумани материаллари тўплами 2018 йил 29 март. 74-75 бетлар.

17. Бабаев Ш.Б., Ражапов Ш.З. Жисмоний шахсларни солиққа тортишда декларациялаш механизми ва халқаро битимлар асосида андозаларидан фойдаланиш истиқболлари // «Ўзбекистонда молиявий секторнинг ролини ошириш ва унда илғор хориж тажрибасидан фойдаланиш». Халқаро илмий-амалий конференция материаллари. – Т.: ТМИ, 2015.-216-218 б.

Автореферат Тошкент давлат иқтисодиёт университети нашриёт бўлимида
таҳрирдан ўтказилди (14.12.2020 йил).

Босишга рухсат этилди: 15.12.2020 йил.
Бичими 60x84 ¹/₁₆, «Times New Roman»
гарнитурда рақамли босма усулида босилди.
Шартли босма табоғи 4. Адади: 70. Буюртма: № 165.

Ўзбекистон Республикаси ИИВ Академияси,
100197, Тошкент, Интизор кўчаси, 68.

«АКАДЕМИЯ НОШИРЛИК МАРКАЗИ»
Давлат унитар корхонасида чоп этилди.