

**TOSHKENT DAVLAT IQTISODIYOT UNIVERSITETI**  
**HUZURIDAGI ILMIY DARAJALAR BERUVCHI**  
**DSc.03/10.12.2019.I.16.01 RAQAMLI ILMIY KENGASH**  

---

**TOSHKENT DAVLAT IQTISODIYOT UNIVERSITETI**

**RAJAPOV SHUXRAT ZARIPBAYEVICH**

**O‘ZBEKISTONDA IKKIYOQLAMA SOLIQQA TORTISHNI BARTARAF  
ETISH METODOLOGIYASINI TAKOMILLASHTIRISH**

**08.00.07 – Moliya, pul muomalasi va kredit**

**Iqtisodiyot fan doktori (Doctor of Science) dissertatsiyasi**  
**AVTOREFERATI**

**Toshkent – 2025**

**Fan doktori (DSc) dissertatsiyasi avtoreferati mundarijasi**

**Оглавление автореферата докторской (DSc) диссертации**

**Content of the doctoral (DSc) dissertation abstract**

**Rajapov Shuxrat Zaripbayevich**

O‘zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish..... 3

**Ражапов Шухрат Зарипбаевич**

Совершенствование методологии устранения двойного налогообложения в Узбекистане..... 41

**Rajapov Shuxrat Zaripbayevich**

Improvement of the methodology for eliminating double taxation in Uzbekistan..... 82

**E‘lon qilingan ishlar ro‘yxati**

Список опубликованных работ

List of published works ..... 88

**TOSHKENT DAVLAT IQTISODIYOT UNIVERSITETI**  
**HUZURIDAGI ILMIY DARAJALAR BERUVCHI**  
**DSc.03/10.12.2019.I.16.01 RAQAMLI ILMIY KENGASH**  

---

**TOSHKENT DAVLAT IQTISODIYOT UNIVERSITETI**

**RAJAPOV SHUXRAT ZARIPBAYEVICH**

**O‘ZBEKISTONDA IKKIYOQLAMA SOLIQQA TORTISHNI BARTARAF  
ETISH METODOLOGIYASINI TAKOMILLASHTIRISH**

**08.00.07 – Moliya, pul muomalasi va kredit**

**Iqtisodiyot fan doktori (Doctor of Science) dissertatsiyasi  
AVTOREFERATI**

**Toshkent – 2025**

Fan doktori (Doctor of Science) dissertatsiyasi mavzusi Oliy attestatsiya komissiyasi tomonidan B2025.1.DSc/Iqt863 raqam bilan ro'yxatga olingan.

Dissertatsiya ishi Toshkent davlat iqtisodiyot universitetida bajarilgan.

Dissertatsiya avtoreferati uch tilda (o'zbek, rus, ingliz (rezyume)) ilmiy kengash veb-sahifasi ([www.tsue.uz](http://www.tsue.uz)) va «ZiyoNet» axborot-ta'lim portaliga ([www.ziynet.uz](http://www.ziynet.uz)) joylashtirilgan.

Ilmiy maslahatchi:

**Xudoyqulov Sadirdin Karimovich**  
iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Rasmiy opponentlar:

**Tursunov Bobur Ortikmirzayevich**  
iqtisodiyot fanlari doktori, professor

**Raxmanov Dilshod Alidjanovich**  
iqtisodiyot fanlari doktori, professor

**Tuxliyev Bozor Karimovich**  
iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Yetakchi tashkilot:

**Toshkent Kimyo xalqaro universiteti**

Dissertatsiya himoyasi Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti huzuridagi ilmiy darajalar beruvchi DSc.03/10.12.2019.1.16.01 raqamli ilmiy kengashning 2025 yil "23" 10 soat 19<sup>00</sup> da majlisida bo'lib o'tadi. Manzil: 100066, Toshkent shahri, Islom Karimov ko'chasi 49-uy. Tel.: (99871) 239-28-72, faks: (99871) 239-43-51, e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz).

Dissertatsiya bilan Toshkent davlat iqtisodiyot universitetining Axborot-resurs markazida tanishish mumkin 1783 raqami bilan ro'yxatga olingan). Manzil: 100066, Toshkent shahri, Islom Karimov ko'chasi 49-uy. Tel.: (99871) 239-28-72, faks: (99871) 239-43-51, e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz).

Dissertatsiya avtoreferati 2025 yil "10" 10 kuni tarqatildi.

(2025 yil "10" 10 da 85 raqamli reestr bayonnomasi).



**S.U.Mexmonov**

Ilmiy darajalar beruvchi ilmiy kengash  
raisi, i.f.d., professor

**E.V.Gafurov**

Ilmiy darajalar beruvchi ilmiy kengash  
kotibi, i.f.d., professor

**N.B.Abdusalomova**

Ilmiy darajalar beruvchi ilmiy kengash  
qoshidagi ilmiy seminar raisi o'rinbosari  
i.f.d., professor

## KIRISH (fan doktori ((DSc) dissertatsiyasining annotatsiyasi)

**Dissertatsiya mavzusining dolzarbligi va zarurati.** Jahon iqtisodiyotida ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish xalqaro investitsiya va savdo munosabatlarini rag'batlantirish, kapital harakatini erkinlashtirish, transmilliy kompaniyalarning faoliyatini moliyaviy xavfsizlik bilan ta'minlash, soliq yukini optimallashtirish hamda soliq organlari o'rtasida o'zaro axborot almashinuvini kuchaytirish orqali global iqtisodiy hamkorlikni mustahkamlashga xizmat qilmoqda. Ushbu metodologiyani takomillashtirishda soliq yurisdiksiyalari o'rtasidagi avtomatlashtirilgan axborot almashinuvi, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) dasturlari, rezidentlik mezonlarini aniqlash, mulk huquqlarini soliqqa tortishda shaffoflikni ta'minlash hamda transfer narxlarni nazorat qilish instrumentlaridan samarali foydalanish xalqaro soliq adolatini ta'minlashning hal qiluvchi omiliga aylanmoqda. Buni iqtisodiy hamkorlik va taraqqiyot tashkilotiga a'zo davlatlar, shuningdek, "soliq masalalari bo'yicha o'zaro ko'ptomonlama ma'muriy yordam to'g'risidagi Konvensiyalar ishtirokchisi bo'lgan 120 tadan ortiq mamlakat va yuridiksiyalarning, ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishni oldini olish bo'yicha soliqqa oid kelishuvlarida ko'rish mumkin. Buning asnosida ko'p tomonlama Konvensiya muhokamasini hal qiladigan chora-tadbirlar borasida 1360 ta shartnoma imzolangan va bunga ikkiyoqlama soliq munosabatlariga ega 80 ta davlat va yuridiksiyalar tomonidan alohida e'tibor berilmoqda"<sup>1</sup>. Shu nuqtayi nazardan, ikkiyoqlama xalqaro soliqqa tortish muammolarini bartaraf etish butun dunyo bo'ylab soliq tizimlarning o'zaro ta'siri orqali amalga oshirilishi bo'yicha metodologik asoslarni ishlab chiqish borasida qator vazifalar qo'yilmoqda.

Jahonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish bo'yicha amalga oshirilayotgan ilmiy tadqiqotlarning ustuvor yo'nalishlari sifatida xalqaro soliq bitimlarini standartlashtirish, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) tashabbuslari doirasida daromad manbasi va rezidentlik o'rtasidagi yurisdiksiya kolliziyalarini bartaraf etish, transfer narxlarning bozor tamoyillariga muvofiqligini ta'minlash, raqamli iqtisodiyot sharoitida soliq yurisdiksiyasini aniqlash mexanizmlarini yangilash, avtomatlashtirilgan axborot almashinuv tizimlarini (AEOI, CbCR) joriy etish hamda soliq shaffofligini oshirish orqali soliq adolatini ta'minlash kabi yo'nalishlar alohida ahamiyat kasb etmoqda. Mazkur tadqiqotlar xalqaro soliq tizimini mustahkamlash, ko'p tomonlama manfaatlarni muvozanatlash va transmilliy faoliyatda soliq xatarlarini kamaytirishni maqsad qiladi.

O'zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish xalqaro tajriba va trendlar bilan uyg'unlashgan holda amalga oshirilmoqda. 2020-yildan boshlab soliq ma'muriyatchiligida raqamli texnologiyalarni joriy etish orqali xalqaro soliq shaffofligini oshirishga e'tibor qaratilmoqda. Shu bilan birga, OECD BEPS standartlariga muvofiq soliq bitimlarini qayta ko'rib chiqish va ularni zamonaviy talablarga moslashtirish

---

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

zarurligi belgilab olindi. Global tendensiyalarni hisobga olgan holda, O'zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish uchun tegishli chora-tadbirlarni amalga oshirish maqsadga muvofiq bo'lib, bunda asosan xalqaro soliq shartnomalarini OECD va UN Model Tax Convention asosida qayta ko'rib chiqish, raqamli iqtisodiyot sharoitida ikkiyoqlama soliqqa tortishga oid yangi mexanizmlarni joriy etish va korporativ soliqlar bo'yicha BEPS standartlarini to'liq tatbiq etish hamda tadbirkorlar va investorlar uchun ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishga oid normativ-huquqiy ma'lumotlarning shaffofligini oshirishdan iborat. O'zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish milliy iqtisodiyot raqobatbardoshligini oshirish, xorijiy investitsiyalarni jalb qilish va xalqaro savdo munosabatlarini yaxshilashda muhim ahamiyat kasb etadi. Shuningdek, bu jarayonda xalqaro tajriba va standartlardan foydalanish samaradorligini oshirishga imkoniyat beruvchi metodologik asoslarga bo'lgan ehtiyoj yuqorilgicha qolmoqdaki, bu boradagi ilmiy tadqiqotlarga ustuvorlik berishni taqozo etmoqda.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2024-yil 14-oktyabrdagi PF-157-son "Raqamlashtirish sohasida eksport faoliyati bilan shug'ullanuvchi korxonalarni qo'llab-quvvatlashga doir qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida", 2022-yil 28-yanvardagi PF-60-son "2022-2026-yillarga mo'ljallangan Yangi O'zbekistonning taraqqiyot strategiyasi to'g'risida", 2021-yil 7 sentyabrdagi PF-6306-son "Eksportchi korxonalarni rag'batlantirishga oid qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida", 2018-yil 29-iyundagi PF-5468-son "O'zbekiston Respublikasining soliq siyosatini takomillashtirish konsepsiyasi to'g'risida"gi farmonlari, 2021-yil 13-iyuldagi PQ-5184-son "Eksport faoliyatini moliyaviy qo'llab-quvvatlashni yanada kuchaytirish to'g'risida", 2019-yil 10-iyuldagi PQ-4389-son "Soliq ma'muriyatchiligini takomillashtirish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi qarorlari, 2018-yil 13-fevraldagi F-5214-son "Soliq qonunchiligini tubdan takomillashtirish bo'yicha tashkiliy chora-tadbirlar to'g'risida"gi Farmoyishi, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2021-yil 29-martdagi 166-son "2021-2025-yillarda davlat ishtirokidagi korxonalarni boshqarish va isloh qilish strategiyasini tasdiqlash to'g'risida" qarori hamda mazkur sohaga tegishli boshqa me'yoriy-huquqiy hujjatlarda belgilangan vazifalarni amalga oshirishda mazkur dissertatsiya tadqiqoti muayyan darajada xizmat qiladi.

**Tadqiqotning respublikada olib borilayotgan ilmiy tadqiqotlarning ustuvor yo'nalishlariga mosligi.** Dissertatsiya ishi respublika fan va texnologiyalari rivojlanishining I. "Demokratik va huquqiy jamiyatni ma'naviy-axloqiy va madaniy rivojlantirish, innovatsion iqtisodiyotni shakllantirish" ustuvor yo'nalishlariga muvofiq bajarilgan.

**Dissertatsiyaning mavzusi bo'yicha xorijiy ilmiy tadqiqotlar sharhi.** Jahon hamjamiyatida xalqaro tashkilotlar bu jarayonni tahlil qilib, maslahat xususiyatiga ega bo'lgan tavsiyalarni berib bormoqda, xuddi shu yo'nalishda xalqaro tashkilotlari tomonidan bu boradagi ilmiy tadqiqotlar izchillik bilan olib borilmoqda. Jumladan, World Bank, International Monetary Fund (AQSh),

Development Research Group, Federal Reserve System, Office of Financial Research, Bank for International Settlements (Shveysariya), American Enterprise Institute for Public Policy Research (AQSh), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), United States Gets an F, Tax Policy Outlook (AQSh), FATF (Financial Action Task Force on Money Laundering), CRA (Canada), Columbia University (AQSh), Institut ekonomicheskiiy politiki (Rossiya), Iqtisodiy hamkorlik va taraqqiyot tashkiloti (IHTT), IRS (Internal Revenue Service, AQSh), Finansovyy universitet pri Pravitelstve Rossiyskoy Federasii (Rossiya), O'zbekiston Respublikasi Soliq qo'mitasi, O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki, Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti tomonidan amalga oshirilmoqda.

Jahon amaliyotida qabul qilingan me'yoriy hujjatlar, dasturlar va alohida olingan ilmiy tadqiqotlar doirasida ayrim ilmiy natijalar olingan. Jumladan, "To'g'ridan-to'g'ri soliqlar (daromadlar va mol-mulk bo'yicha) sohasida ikki tomonlama soliqqa tortishni bartaraf etish to'g'risidagi konvensiya", "Meros soliqlari bo'yicha ikki tomonlama soliqqa tortishni bartaraf etish to'g'risidagi konvensiya", "Ma'muriy huquqbuzarliklarni ta'minlash to'g'risidagi konvensiya", "Soliq masalalarida yordam berish, soliqlarni undirishda huquqiy yordam ko'rsatish to'g'risidagi konvensiya" va shu kabilarni keltirish mumkin. Xalqaro soliq uyushmasi (International Fiscal Association) doirasidagi tahlillarda davlatlar o'rtasidagi bitimlar doirasida soliqdan qochish holatlarini bartaraf etishning samaradorligi bilan tadqiqotlar e'lon qilib borilmoqda.

Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish masalasini xalqaro darajada tartibga solishdagi tendensiyalardan kelib chiqqan holda, O'zbekistonda ham ushbu sohani isloh qilishda xalqaro huquqiy tashkilotlar – jumladan, Xalqaro sud, Inson huquqlari bo'yicha Yevropa sudi va Yevropa ittifoqi Adliya sudi kabi organlar faoliyatidan olingan tajriba muhim ahamiyat kasb etmoqda. Ushbu tashkilotlar orqali davlatlararo soliq kelishuvlarining ijrosini nazorat qilish, huquqiy mexanizmlar orqali transchegaraviy moliyaviy munosabatlarda yuzaga kelayotgan nizolarni hal qilish, hamda soliq yukini adolatli taqsimlashga xizmat qiluvchi xalqaro normativ hujjatlar doirasida hamkorlik olib borilmoqda. Bunday yondashuvlar O'zbekistonning xalqaro soliq munosabatlaridagi ishtirokini kuchaytirish, tadbirkorlar va investorlarning huquqlarini himoya qilish, hamda byudjetga tushumlarni optimallashtirish imkoniyatini beradi. Shu bois, ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirishda xalqaro huquqiy amaliyotni tahlil qilish va milliy qonunchilikni ushbu mezonlar asosida uyg'unlashtirish ustuvor vazifalardan biri hisoblanadi.

**Muammoning o'rganilganlik darajasi.** Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish masalasining ilmiy-nazariy va amaliy jihatlarini ya'ni ikkiyoqlama soliqqa tortish muammosi va uning bartaraf etish usullari A.Pogorleskiy, S.Reuven, Avi-Yonah, L.Richard, M.Doernberg, A. Miller, Lynne Oats, Roy Saunder, Miles Dead, Richard Williams, Diana Van Der Merve, Michael Kobetsky, A.Shaxmametyev, Ye.Tolstopiyatenko, I.Laryutina, V.Turoveskiy, M.Kobzar-Frolova, M.Denisayev, I.Agayeva, A.Fokin kabi xorijlik iqtisodchi olimlarning ilmiy ishlarida atroflicha tadqiq

qilingan. Ular o'z asarlarida xalqaro soliq munosabatlari, ikkiyoqlama soliqqa tortishni kamaytirish usullari va davlatlararo soliq kelishuvlarining huquqiy asoslarini tahlil qilganlar<sup>2</sup>.

Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish masalasiga oid O'zbekistondagi soliq munosabatlarning nazariy va huquqiy jihatlarini Sh.Toshmatov, N.Qo'ziyeva, A.Shernayev, A.Musagaliyev, I.Ergashev, Sh.Sobirov, J.Urmonov, A.Jo'rayev, B. Toshmurodova, S. Elmirzayev, U.Pardayev, M.Mirzayev va I.Turaboyev, S.Xudoyqulov, Q.Xoshimov va kabi iqtisodchi olimlarning tadqiqotlarida keng yoritilgan. Ularning ilmiy ishlarida O'zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishning umumiy masalalari hamda soliq siyosatidagi tutgan o'rni tahlil qilingan<sup>3</sup>.

Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish jarayoni xalqaro soliqqa tortish tizimining muhim tarkibiy qismi sifatida ilmiy tadqiqotlarga asos qilib olingan. Shu bilan birga, mahalliy olimlar tomonidan bu yo'nalishda olib borilgan tadqiqotlar nisbatan cheklangan bo'lib, asosan, muammoning nazariy va huquqiy jihatlariga e'tibor qaratilgan. Masalan, S.Xudoyqulov o'z tadqiqot ishida, "Soliq siyosatini baholovchi ko'rsatkichlar sifatida, davlat miqyosida boshqa davlatlar bilan ikkiyoqlama soliqqa tortishning oldini olishga qaratilgan xalqaro shartnomalarning soni va ularni amal qilish darajasi yuzasidan davlatlarning xalqaro darajadagi soliq siyosatining samaradorligi izohlab berilgan"<sup>4</sup> Q.Xoshimov va N.Qo'ziyeva o'z tadqiqot ishlarida chet el investitsiyalari ishtirokidagi va

---

<sup>2</sup>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 Saunderson, 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.

<sup>3</sup>Toshmatov Sh.A. Korxonalarni rivojlantirishda soliqlarning roli. Monografiya. -T.: Fan va texnologiya, 2008. -204 b.; Shernayev A.A. Davlat byudjeti solikli daromadlarining o'rta muddatli istiqbolini belgilash masalalari. i.f.n. ilmiy darajasini olish uchun taqdim etilgan dissertatsiya avtoreferati. -T.: BMA, 2009. -20 b.; Musagaliyev A.J. Yuridik shaxslarni soliqqa tortishni takomillashtirishning asosiy yo'nalishlari. i.f.n. ilmiy darajasini olish uchun taqdim etilgan dissertatsiya avtoreferati. -T.: BMA, 2009. -23 b.; Ergashev I.O. Milliy bozorni himoyalashda aksiz solig'ini hisoblash uslubi yotini takomillashtirish. i.f.n. ilmiy darajasini olish uchun taqdim etilgan dissertatsiya avtoreferati. -T.: BMA, 2011. -22 b.; Sobirov Sh.M. Foyda solig'i va uning tadbirkorlik subyektlari iqtisodiy faoliyatiga ta'siri. i.f.n. ilmiy darajasini olish uchun taqdim etilgan dissertatsiya avtoreferati. -T.: BMA, 2008. -20 b.; Urmonov J.J. Kichik biznesni rivojlantirishda soliqlarning rag'batlantirish funksiyasidan samarali foydalanish istiqbollari. i.f.n. ilmiy darajasini olish uchun taqdim etilgan dissertatsiya avtoreferati. -T.: BMA, 2010. -23 b.; Jo'rayev A.S. Davlat byudjeti daromadlarini shakllantirishning samarali yo'llari. - T.: Fan, 2004. - 224 b.; Toshmurodova B.E. Soliqlar vositasida iqtisodiyotni boshqarish mexanizmi. - T.: Yangi asr avlodi, 2002. - 128 b. Elmirzayev S. Korporativ moliyani boshqarishda soliq munosabatlari samarali tashkil etish masalalari. Monografiya. T.: 2017. 153 b. Pardayev U.O'. Davlat byudjetini prognozlashtirish uslubi yotini takomillashtirish. iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (Phd) dissertatsiyasi avtoreferati. T.: 2018-y. Mirzayev M. Soliq yig'iluvchanligini hisoblashning uslubi yoti va amaliyoti. [www. Biznes-daily.uz/ru/birjaexpert.15687/](http://www.Biznes-daily.uz/ru/birjaexpert.15687/). Turaboyev I. O'zbekiston Respublikasi norezident yuridik shaxslariga soliq solishning huquqiy asoslarini takomillashtirish. yuridik fanlar bo'yicha falsafa doktori (PhD) ilmiy darajasini olish uchun taqdim etilgan dissertatsiya avtoreferati. -T.: O'zbekiston Respublikasi Prezidenti huzuridagi Davlat boshqaruvi akademiyasi, 2019. -45 b.

<sup>4</sup> Xudoyqulov S.K., Abdurasulov A.A., Xonto'rayev B.A. "Soliq nazariyasi". Darslik -T.: "Iqtisodiyot", 2020. -307 b.



qo'shma korxonalarni soliqqa tortish masalalarini o'rgangan. Shuningdek, I.Turaboyev tomonidan O'zbekistonda norezident yuridik shaxslarga soliq solishning huquqiy asoslarini takomillashtirish bo'yicha taklif va xulosalar berilgan. Biroq, ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish masalasi haligacha mahalliy iqtisodchi olimlar tomonidan mustaqil tadqiqot obyekti sifatida chuqur o'rganilmagan. Bu esa sohada mavjud muammolarni bartaraf etish uchun fundamental tadqiqotlar olib borish zarurligini namoyon etadi.

**Dissertatsiya mavzusining dissertatsiya bajarilgan oliy ta'lim muassasasining ilmiy-tadqiqot ishlari bilan bog'liqligi.** Dissertatsiya Toshkent davlat iqtisodiyot universitetining ilmiy-tadqiqot ishlari rejasiga muvofiq "O'zbekistonda ijtimoiy-iqtisodiy rivojlanishning makroiqtisodiy barqarorligi va prognozlashtirilishini ta'minlashning ilmiy-uslubiy asoslari va uslubiyatlarini takomillashtirish" mavzusidagi ilmiy loyiha doirasida bajarilgan.

**Tadqiqotning maqsadi** O'zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishga qaratilgan metodologik muammolari va ularni takomillashtirish bo'yicha ilmiy taklif va tavsiyalar ishlab chiqishdan iborat.

**Tadqiqotning vazifalari:**

ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishning ijtimoiy-iqtisodiy zarurligini asoslab berish;

ikkiyoqlama soliqqa tortish munosabatlarini yuzaga kelishining ijtimoiy-iqtisodiy omillarini ko'rsatib berish;

ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasiga oid ilmiy-nazariy yondashuvlarni ilmiy tahlil qilgan holda uning mualliflik ta'rifni ishlab chiqish;

ayrim davlatlar va soliq to'lovchilar doirasida ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish holatlari bilan amaliy holatini tahlil qilish;

soliq to'lovchilarda ikkiyoqlama soliqqa tortish holatlariga sabab bo'luvchi omillarning ijtimoiy-iqtisodiy sabablarini amaliy jihatdan tahlil qilish, tegishli ilmiy xulosalarni shakllantirish;

respublikamiz soliq tizimida ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishni turli ko'rinishlarini ilmiy-amaliy jihatdan tahlil qilish va ilmiy xulosalarni shakllantirish;

elektron xizmatlardan olinadigan daromadlarni hisobga olishni avtomatlashtirilgan tizimi va ikkiyoqlama soliqqa tortish jarayonlarini bilan bog'liqlikni amaliy holatini ko'rsatib berish;

ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish modelini xorij tajribasini o'rganish asosida ilg'or tajribalarni respublikamiz soliq amaliyotida foydalanish yo'llarini ko'rsatib berish;

soliq tizimida yuridik va jismoniy shaxslarni soliq rezidentligini tasdiqlash jarayonlarini metodologik muammolarni ko'rsatish berish va uning metodologik asoslarini ishlab chiqish;

O‘zbekistonda soliq to‘lashni yengillashtirish uchun xalqaro shartnomalarga muvofiq soliq stavkasini paysatirilgan stavkani belgilash jarayonlarini ko‘rsatib berish va uni yanada takomillashtirish yuzasidan tavsiyalar ishlab chiqish;

norezidentlar tomonidan ko‘rsatilgan xizmatlarning bozor qiymatini aniqlashda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf metodologiyasini takomillashtirish bo‘yicha takliflar tayyorlash;

ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishning umumiy metodologiyasini ishlab chiqish.

**Tadqiqotning obyekti** O‘zbekistonda xalqaro soliq shartnomalari qoidalarini, shuningdek, xalqaro shartnomalar normalarini milliy qonunchilikka kiritish tartib-taomillari hisoblanadi.

**Tadqiqotning predmeti** milliy soliq qonunchiligi va xalqaro soliq shartnomalari qoidalarini ishlab chiqish hamda amalga oshirishda vujudga keluvchi iqtisodiy munosabatlar hisoblanadi.

**Tadqiqotning usullari.** Dissertatsiyada ilmiy bilimning umumiy usullari: tizimli tahlil, analiz va sintez, induksiya va deduksiya, qiyosiy va dinamik tahlil, taqqoslash, umumlashtirish, statistik kuzatish, ma’lumotlarni yig‘ish va guruhlash, umumlashtirish ko‘rsatkichlarini hisoblash usullaridan foydalanilgan.

**Tadqiqotning ilmiy yangiligi** quyidagilardan iborat:

xalqaro shartnomada asbob-uskunalariga oid xizmatlar qiymati alohida ko‘rsatilmagan holatda norezidentning soliqqa tortiladigan daromadi bozor qiymati asosida aniqlanishi, shuningdek, norezidentlar tomonidan O‘zbekiston hududida montaj, o‘rnatish yoki ishga tushirish-sozlash ishlari amalga oshirilganda, hatto shartnomada bu ko‘rsatilmagan bo‘lsa ham, mazkur qoidalar tatbiq etilishiga oid taklif asoslangan;

norezidentlar doimiy muassasa orqali faoliyat yuritgan holatlarda ularning dividendlardan olinadigan daromadlariga xalqaro shartnomada belgilangan eng past soliq stavkasini qo‘llash huquqiga ega bo‘lishi, agar xalqaro shartnomada bir nechta pasaytirilgan soliq stavkalari nazarda tutilgan holatda eng past darajada belgilangan stavkaning qo‘llanilishi taklif etilgan;

elektron shaklda xizmat ko‘rsatuvchi chet el yuridik shaxsi tomonidan belgilangan muddatda soliq organiga hisobga qo‘yish yuzasidan ariza taqdim etilmagan holatda unga yuborilgan rasmiy xabarnomaga asosan o‘ttiz kun muddatda soliq organida hisobga qo‘yish to‘g‘risida ariza taqdim etilmasligi mazkur chet el yuridik shaxsining faoliyati respublika hududida cheklab qo‘yilishiga asos bo‘lishi bo‘yicha taklif ishlab chiqilgan;

to‘lanayotgan daromadlarga nisbatan haqiqiy huquqqa ega bo‘lgan shaxs O‘zbekiston Respublikasining soliq rezidenti bo‘lgan holatda to‘lanayotgan daromadga soliq solinishida to‘lov manbai o‘zi hisobga olingan joydagi soliq organini xabardor qilgan bo‘lsa, to‘lov manbai tomonidan ushlab qolinmaslik tartibini joriy etish asosida xalqaro shartnomalar orqali soliq yukini kamaytirish va investisiya oqimini ko‘paytirish taklifi asoslangan;

haqiqiy daromad oluvchi shaxs O‘zbekiston Respublikasi bilan xalqaro shartnoma mavjud bo‘lmagan davlat rezidenti hisoblangan holatda milliy

qonunchilikda belgilangan stavka bo'yicha soliq solinishi hamda haqiqiy benefisiar ma'lum bo'lmaganda to'lov manbaida soliq ushlab qolish bo'yicha taklifi asoslangan.

**Tadqiqotning amaliy natijasi** quyidagilardan iborat:

Soliq kodeksining 351-moddasida xalqaro shartnomada asbob-uskunalariga oid xizmatlar qiymati alohida ko'rsatilmagan bo'lsa, norezidentning soliqqa tortiladigan daromadi bozor qiymati asosida aniqlanishi, shuningdek, norezidentlar O'zbekiston hududida montaj, o'rnatish yoki ishga tushirish-sozlash ishlarini amalga oshirsa, hatto shartnomada bu ko'rsatilmagan bo'lsa ham, mazkur qoidalar tatbiq etilgan;

Soliq kodeksining 347-moddasida norezidentlar doimiy muassasa orqali faoliyat yuritgan holatlarda ularning dividendlardan olinadigan daromadlariga xalqaro shartnomada belgilangan eng past soliq stavkasini qo'llash huquqiga ega bo'lishi, agar xalqaro shartnomada bir nechta pasaytirilgan soliq stavkalari nazarda tutilgan holatda eng past darajada belgilangan stavkaning qo'llanilishi byelgilangan;

Soliq kodeksining 279-moddasida elektron shaklda xizmat ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxsi tomonidan belgilangan muddatda soliq organiga hisobga qo'yish yuzasidan ariza taqdim etilmagan holatda unga yuborilgan rasmiy xabarnomaga asosan o'ttiz kun muddatda soliq organida hisobga qo'yish to'g'risida ariza taqdim etilmasligi mazkur chet el yuridik shaxsining faoliyati respublika hududida cheklab qo'yilishiga asos bo'lishi belgilab berilgan;

Soliq kodeksining 6-moddasida to'lanayotgan daromadlarga nisbatan haqiqiy huquqqa ega bo'lgan shaxs O'zbekiston Respublikasining soliq rezidenti bo'lgan holatda to'lanayotgan daromadga soliq solinishida to'lov manbai o'zi hisobga olingan joydagi soliq organini xabardor qilgan bo'lsa, to'lov manbai tomonidan ushlab qolinmaslik tartibini joriy etish asosida xalqaro shartnomalar orqali soliq yukini kamaytirish va investitsiya oqimini ko'paytirish belgilab berilgan;

Soliq kodeksining 6-moddasida haqiqiy daromad oluvchi shaxs O'zbekiston Respublikasi bilan xalqaro shartnoma mavjud bo'lmagan davlat rezidenti hisoblangan holatda milliy qonunchilikda belgilangan stavka bo'yicha soliq solinishi hamda haqiqiy benefisiar ma'lum bo'lmaganda to'lov manbaida soliq ushlab qolish belgilab berilgan.

**Tadqiqot natijalarining ishonchiligi.** Tadqiqot ishini tayyorlashda O'zbekiston Respublikasi Soliq qo'mitasi, O'zbekiston Respublikasi investitsiyalar, sanoat va savdo vazirligi, O'zbekiston Respublikasi Milliy statistika qo'mitasining rasmiy ma'lumotlaridan foydalanilganligi, ishda qo'llanilgan yondashuv va usullarning maqsadga muvofiqligi, ilmiy asoslanganligi, keltirilgan xulosa, taklif va tavsiyalarning O'zbekiston Respublikasi Soliq qo'mitasi tomonidan joriy qilinganligi bilan belgilanadi.

**Tadqiqot natijalarining ilmiy va amaliy ahamiyati.** Dissertatsiya ishi natijalarining ilmiy ahamiyati ulardan O'zbekiston Respublikasining soliq siyosatini takomillashtirish konsepsiyasida belgilangan asosiy yo'nalishlarni amalga oshirishda, shuningdek, O'zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni

bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirishga qaratilgan keyingi ilmiy tadqiqot ishlarida foydalanish mumkinligi bilan izohlanadi.

Tadqiqot natijalarining amaliy ahamiyati ilmiy tadqiqot doirasida olingan ilmiy xulosa va ilmiy-amaliy takliflardan respublikada soliqdan qochish oldini olish va uni kamaytirishga oid jarayonlarni takomillashtirishning metodologik asoslarini takomillashtirishda va bunga oid oid me'yoriy hujjatlarni ishlab chiqish va ularni takomillashtirishda foydalanish mumkinligi bilan izohlanadi.

**Tadqiqot natijalarining joriy qilinishi.** O'zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish bo'yicha olingan ilmiy natijalar asosida:

xalqaro shartnomada asbob-uskunalarga oid xizmatlar qiymati alohida ko'rsatilmagan holatda norezidentning soliqqa tortiladigan daromadi bozor qiymati asosida aniqlanishi, shuningdek, norezidentlar tomonidan O'zbekiston hududida montaj, o'rnatish yoki ishga tushirish-sozlash ishlari amalga oshirilganda, hatto shartnomada bu ko'rsatilmagan bo'lsa ham, mazkur qoidalar tatbiq etilishiga oid taklif Soliq kodeksining 351-moddasida tasdiqlanib, amaliyotga joriy etilgan (O'zbekiston Respublikasi soliq qo'mitasining 2023 yil 14 martdagi 26/1-31075-son ma'lumotnomasi). Mazkur ilmiy taklifning amaliyotga joriy etilishi natijasida soliq xizmati organlari tomonidan bu jarayon natijasi yuzasidan soliq to'lovchilar bilan o'zaro hisob-kitob qilishning qulay imkoni yaratilgan;

norezidentlar doimiy muassasa orqali faoliyat yuritgan holatlarda ularning dividendlardan olinadigan daromadlariga xalqaro shartnomada belgilangan eng past soliq stavkasini qo'llash huquqiga ega bo'lishi, agar xalqaro shartnomada bir nechta pasaytirilgan soliq stavkalari nazarda tutilgan holatda eng past darajada belgilangan stavkaning qo'llanilishi taklifi Soliq kodeksining 347-moddasiga kiritilgan (O'zbekiston Respublikasi soliq qo'mitasining 2023 yil 14 martdagi 26/1-31075-son ma'lumotnomasi). Mazkur ilmiy taklifning amaliyotga joriy etilishi natijasida chet ellik investorlar va kompaniyalar o'z dividend daromadlariga eng past soliq stavkasini qo'llash orqali soliq xarajatlarini minimallashtirish imkoni yaratilgan;

elektron shaklda xizmat ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxsi tomonidan belgilangan muddatda soliq organiga hisobga qo'yish yuzasidan ariza taqdim etilmagan holatda unga yuborilgan rasmiy xabarnomaga asosan o'ttiz kun muddatda soliq organida hisobga qo'yish to'g'risida ariza taqdim etilmasligi mazkur chet el yuridik shaxsining faoliyati respublika hududida cheklab qo'yilishiga asos bo'lishi bo'yicha taklif Soliq kodeksining 279-moddasida tasdiqlangan va amaliyotga joriy etilgan. (O'zbekiston Respublikasi soliq qo'mitasining 2025 yil 27 fevraldagi 16/1-25143-son ma'lumotnomasi). Mazkur ilmiy taklifning amaliyotga joriy etilishi natijasida soliq ma'murchiligining takomillashtirish hamda soliq bazasini kengaytirish imkoni yaratilgan;

to'lanayotgan daromadlarga nisbatan haqiqiy huquqqa ega bo'lgan shaxs O'zbekiston Respublikasining soliq rezidenti bo'lgan holatda to'lanayotgan daromadga soliq solinishida to'lov manbai o'zi hisobga olingan joydagi soliq organini xabardor qilgan bo'lsa, to'lov manbai tomonidan ushlab qolinmaslik

tartibini joriy etish asosida xalqaro shartnomalar orqali soliq yukini kamaytirish va investisiya oqimini ko'paytirish taklifi Soliq kodeksining 6-moddasida tasdiqlanib, amaliyotga joriy etilgan (O'zbekiston Respublikasi soliq qo'mitasining 2023 yil 14 martdagi 26/1-31075-son ma'lumotnomasi). Mazkur ilmiy taklifning amaliyotga joriy etilishi natijasida O'zbekiston Respublikasi xalqaro shartnomalar orqali soliq yukini kamaytirishga va investisiya oqimini ko'paytirish imkoni yaratilgan;

haqiqiy daromad oluvchi shaxs O'zbekiston Respublikasi bilan xalqaro shartnoma mavjud bo'lmagan davlat rezidenti hisoblangan holatda milliy qonunchilikda belgilangan stavka bo'yicha soliq solinishi hamda haqiqiy benefitsiar ma'lum bo'lmaganda to'lov manbaida soliq ushlab qolish bo'yicha taklifi Soliq kodeksining 6-moddasida tasdiqlangan (O'zbekiston Respublikasi soliq qo'mitasining 2023 yil 14 martdagi 26/1-31075-son ma'lumotnomasi). Mazkur ilmiy taklifning amaliyotga joriy etilishi natijasida ushbu qoida xalqaro amaliyotda qo'llaniladigan «eng quyi stavka» prinsipi bilan muvofiqlashadi, bu esa O'zbekistonning soliq siyosati xalqaro standartlarga muvofiq bo'lishini ta'minlash imkoni yaratilgan.

**Tadqiqot natijalarining aprobatyasi.** Tadqiqot natijalari 4 ta ilmiy-amaliy anjumanda, jumladan, 2 ta respublika va 2 ta xalqaro ilmiy-amaliy anjumanlarida ma'ruza ko'rinishida bayon etilgan va ma'qullangan.

**Tadqiqot natijalarining e'lon qilinganligi.** Dissertatsiya mavzusi natijalari bo'yicha jami 1 ta monografiya, 15 ta ilmiy ish, shu jumladan, O'zbekiston Respublikasi Oliy Attestatsiya Komissiyasining doktorlik dissertatsiyalari asosiy ilmiy natijalarini chop etish tavsiya etilgan ilmiy nashrlarda, 12 tasi respublika va 3 tasi xorijiy jurnallarda maqola nashr etilgan.

**Dissertatsiyaning hajmi va tuzilishi.** Dissertatsiya tarkibi kirish, 4 ta bob, xulosa, foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati va ilovalardan iborat. Dissertatsiyaning umumiy hajmi 235 betni tashkil etadi.

## DISSERTATSIYANING ASOSIY MAZMUNI

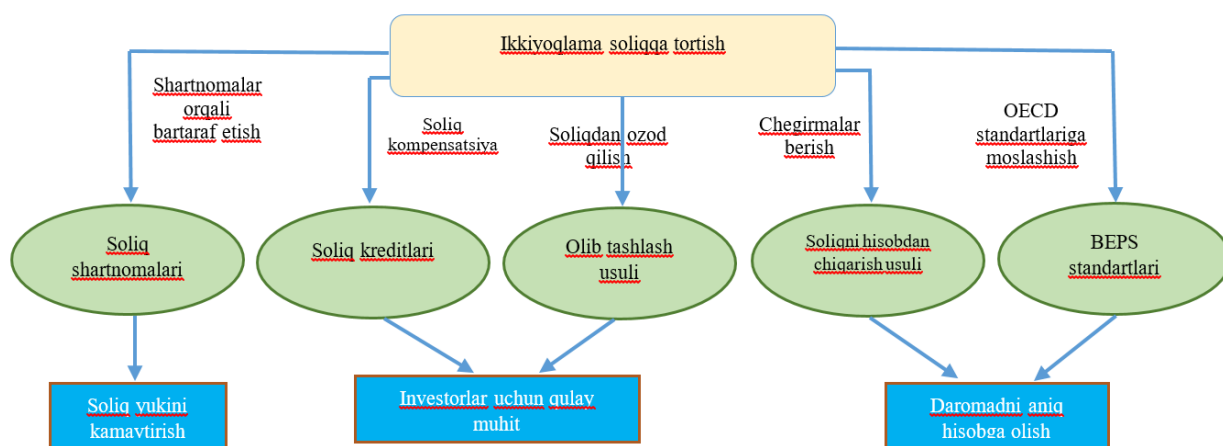
Dissertatsiyaning **kirish** qismida ilmiy tadqiqotning dolzarbligi va zarurati asoslangan, tadqiqotning maqsadi va vazifalari, obykti va predmeti tavsiflangan, tanlangan mavzuning xorijiy ilmiy tadqiqotlardagi sharhi keltirilgan, respublika fan va texnologiyalari rivojlanishining ustuvor yo'nalishlariga mosligi ko'rsatilgan, ilmiy yangiligi va amaliy natijalari bayon qilinib, olingan natijalarning ilmiy va amaliy ahamiyati yoritib berilgan, tadqiqot natijalarini amaliyotga joriy etish, nashr etilgan ishlar va dissertatsiya tuzilishi bo'yicha ma'lumotlar keltirilgan.

Dissertatsiyaning **“Ikkiyoqlama soliqqa tortish munosabatlarni shakllantirishning ijtimoiy-iqtisodiy zarurligi va ahamiyati”** deb nomlangan birinchi bobida ikkiyoqlama soliqqa tortish munosabatlarining ijtimoiy-iqtisodiy mohiyati ochib berilgan, ikkiyoqlama soliqqa tortish munosabatlarining shart-sharoitlari va konseptual-ijtimoiy asoslari keltirilgan, ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishning iqtisodiy va ijtimoiy xususiyatlari ilmiy asoslangan, ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyalariga oid ilmiy tadqiqot ishlari nazariy tahlil qilingan, ularga mualliflik ilmiy yondashuvlari keltirilgan. Bundan tashqari,

jahon xo‘jaligida ikki yoqlama soliqqa tortish jarayonlarini tartibga solish va muvofiqlashtirishni taqozo etuvchi omillar o‘rganilgan.

O‘zbekistonning xalqaro iqtisodiy munosabatlari va investitsiyalar faoliyati kengaygan paytda, ikkiyoqlama soliqqa tortish masalalari ahamiyati juda muhim hisoblanmoqda. Bu masala, ayniqsa, soliqlar bo‘yicha ikki davlat o‘rtasida kelishuvlar yoki soliq tartiblaridagi o‘zgarishlar olib kelishi mumkin. Keyingi davrlarda O‘zbekistonning ikkiyoqlama soliqqa tortish siyosati, tashqi iqtisodiy faoliyatning kengayishi bilan bog‘liq muammolar va u bilan bog‘liq soliq siyosatining samaradorligiga ta‘sir ko‘rsatdi. Ikkiyoqlama soliqqa tortish bilan bog‘liq muammo, mamlakatlar o‘rtasida soliqlarning oshirilishiga olib keladigan kelishuvlar yetishmasligidir. O‘zbekistonning xalqaro soliq kelishuvlari ko‘p hollarda chet el investorlari va tadbirkorlarining soliq yuklarini kamaytirish uchun yaratilayotgan imkoniyatlariga to‘sqinlik qiladi. Bu holatning natijasi, bevosita ikkiyoqlama soliqqa tortishda soliq yuklarining yuqori darajadali o‘rganilmaganligidan dalolat beradi.

Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish muammosini bartaraf etish usullari va uning iqtisodiy ta‘sirini ko‘rib chiqadigan bo‘lsak, 1-rasmdagi beshta asosiy yo‘nalish orqali muammoning asosiy yo‘nalishlarini taqdim etamiz va har bir yo‘nalish va unga bog‘liq elementlarni tahlil qilib chiqamiz.



**1-rasm. Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasining asosiy yo‘nalishlar tavsifi<sup>5</sup>.**

Ikkiyoqlama soliqqa tortish holati jismoniy yoki yuridik shaxslar bir xil daromad uchun ikki yoki undan ortiq davlatda soliq to‘lashga majbur bo‘lganida yuzaga keladi. Buni shartnomalar orqali bartaraf etish soliq shartnomalari, davlatlar o‘rtasida tuziladigan ikkiyoqlama yoki ko‘p tomonlama shartnomalar hisoblanib, bundan maqsad, bir xil daromadga ikki davlatda soliq solinishining oldini olish muhim ahamiyat kasb etadi. Soliq shartnomalari orqali rezident shaxs uchun soliq majburiyatlarini qisqartirish mumkin va daromad yoki mulkka nisbatan qo‘shma soliqlarning oldi olinadi. Soliq kompensatsiyasi orqali soliq kreditlari beriladi va bir mamlakatda to‘langan soliq miqdori boshqa mamlakatda

<sup>5</sup> Muallif tomonidan tayyorlandi.

hisobga olinishi hamda soliq to'lovchi ikki davlatda ham soliq to'lash majburiyatidan qutiladi yoki qisman to'laydi.

Jahon moliya xo'jaligi integratsiyasining shakllanishi va rivojlanishida ikkiyoqlama soliq tortish quyidagi muammolari mavjud holatlarda yuzaga keladi:

xalqaro soliq huquqi xalqaro ikkiyoqlama soliq solishni taqiqlovchi normalarni o'zida mujassamlashtirmaganligi va har qanday davlat o'z hududida milliy qonunchiligi asosida soliq undirish huquqiga ega ekanligi;

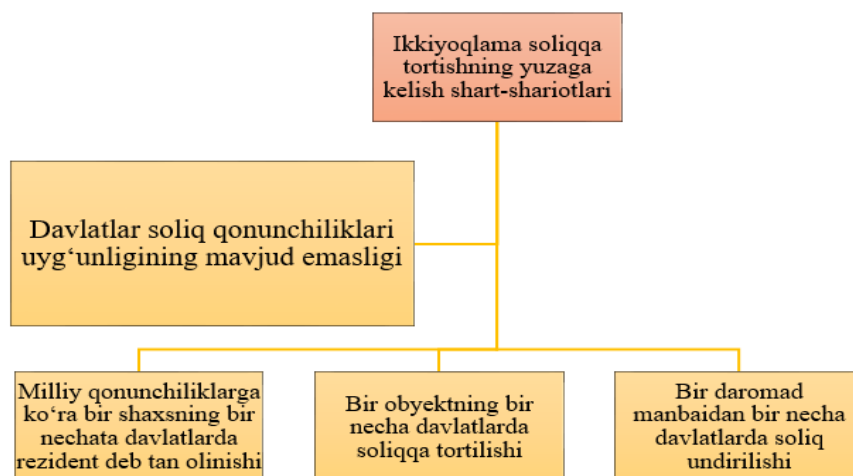
xalqaro ikkiyoqlama soliqqa tortish ham xalqaro iqtisodiy holatda (turli subyektlar jami daromad bo'yicha soliqqa tortiladi), ham xalqaro yuridik holatda (bitta subyektning daromadi bittadan ko'p mamlakatda soliqqa tortiladi) ikkiyoqlama soliqqa tortishning yuzaga kelishi;

bir mamlakat rezidenti bo'lgan shaxsning boshqa mamlakatda to'lab beriladigan daromad solig'i masalasi ushbu ikki davlat qonunchiligi bilan tartibga solinadi. Bunda har ikkala mamlakat ham o'z hududida o'zining milliy soliq qonunchiligi asosida soliqqa tortiladi, lekin soliqqa tortish masalasi chet el korxonalari ham tatbiq etishi inobatga olinmasdan qoladi;

bir mamlakat rezidenti manbasi boshqa mamlakatda joylashgan manbadan daromad oladi, mol-mulkka ega bo'ladi yoki bo'lmasa ma'lum bir faoliyatni amalga oshirib daromad oladi yohud soliqqa tortiladigan boshqa bir obyektga ega bo'lishi mumkin. Ushbu holatda chet el korxonasiga ikkiyoqlama soliq solish masalasi paydo bo'ladi.

Ko'rsatib o'tilgan holatlarga xarakterli bo'lgan xususiyat shundan iboratki, bir vaqtning o'zida ikkita yoki undan ko'proq davlatda bir shaxs soliq qonunchiligi bo'yicha soliq to'lovchi sifatida yoki bir obyekt soliq solish obyekti sifatida qaraladi.

Yuqorida keltirilgan muammolardan shuni aniqlash mumkinki, ikkiyoqlama soliqqa tortishning yuzaga kelish shart-sharoitlari davlatlar soliq qonunchiliklari uyg'unligining mavjud emasligidadir.



**2-rasm. Ikkiyoqlama soliqqa tortishning yuzaga kelish shart-sharoitlari<sup>6</sup>.**

<sup>6</sup> Muallif tomonidan tayyorlandi.

2-rasmda keltirilgan holatlar o'z navbatida milliy qonunchiliklarga ko'ra bir shaxsning bir nechta davlatlarda rezident deb tan olinishi, bir obyektning bir nechta davlatlarda soliqqa tortilishi, bir daromad manbaidan bir nechta davlatlarda soliq undirilishida ko'rishimiz mumkin. Ikkiyoqlama soliqqa tortishning paydo bo'lishi quyidagi holatlarga bog'g'liq hisoblanadi:

- shaxs bir davlat rezidenti bo'lib, boshqa davlatda daromad olsa yoki kapitalga ega bo'lsa, ikkala davlat ham ushbu daromad va kapitalni soliqqa tortilsa;
- bir nechta davlat bitta shaxsni oladigan barcha daromadi bo'yicha soliqqa tortilsa (bir vaqtning o'zida butunlay soliq majburiyatiga ega bo'lishi);
- bir nechta davlat ular birortasining rezidenti bo'lmagan shaxsni ushbu davlatda olgan daromadi bo'yicha soliqqa tortsa (bir vaqtda chegaralangan ikkiyoqlama soliqqa tortish) yuzaga keladi.

Shuning uchun bir vaqtda ikkiyoqlama soliqqa tortish hosil bo'lganda davlatlar o'rtasida rezidentlik prinsipiga asoslangan xalqaro shartnomalar imzolanadi. Biroq, yuqorida tilga olingan mualliflarning asarlarida ushbu tadqiqot mavzusi bilan bog'liq faqat individual jihatlar mavjud. O'zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasi qoidalarini qo'llash amaliyotini rivojlantirish masalalari haligacha har tomonlama ilmiy tahlildan o'tkazilmagan, bu esa tadqiqotning ilmiy yangiligini belgilaydi. Olimlar o'z tadqiqotlarida turli metodologiyalarni taklif qilishgan, har biri o'z tomonidan bo'lgan yechimlarning samaradorligini ko'rsatmoqda. Bu fikrlar, xalqaro soliq muammolarini hal qilish va davlatlar o'rtasidagi soliq aloqalarini mustahkamlashga yordam beradi.

Olimlarning tadqiqot va fikrlaridan kelib chiqib, "ikkiyoqlama soliqqa tortish" va "ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasi"ga oid o'z fikrlarimizni bildirib o'tamiz.

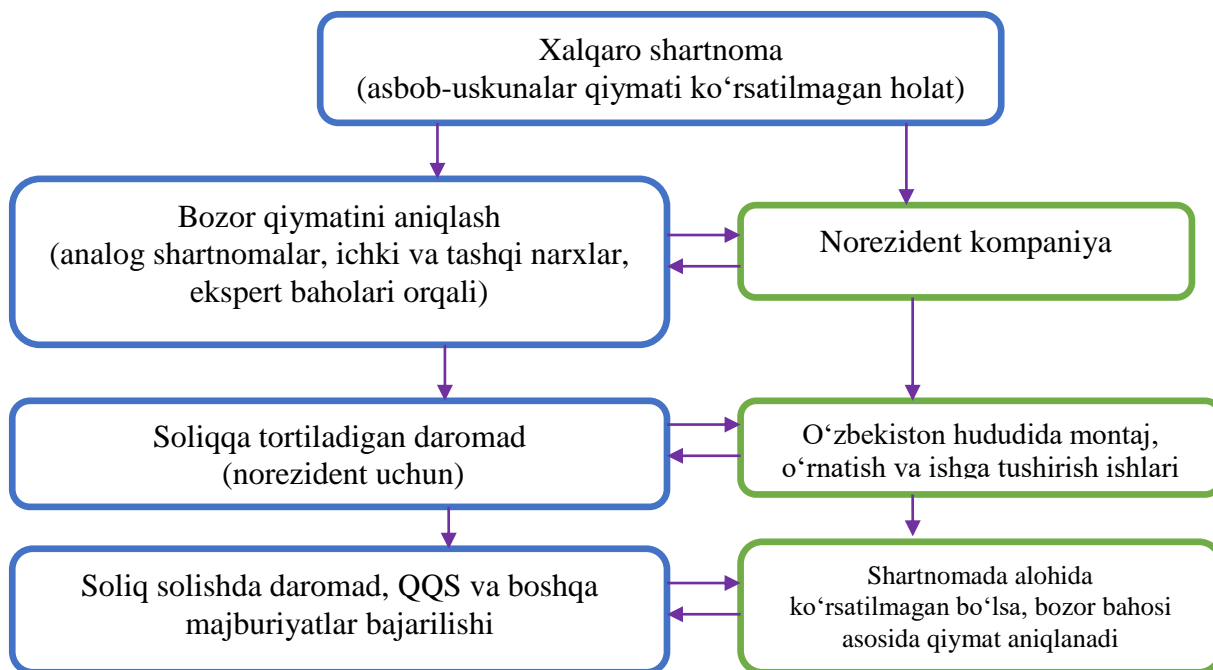
Ikkiyoqlama soliqqa tortish - bir obyektga nisbatan va bir xil davr uchun bitta soliq to'lovchidan ikki (yoki undan ortiq) davlatlarda mos (bir xil yoki o'xshash) soliqlarning undirilishi hisoblanadi. Ikki yoqlama soliqqa tortish – xalqaro soliq huquqi termini bo'lib, ikki yoki undan ortiq davlat soliq qonunchiligiga ko'ra bitta shaxs soliq to'lovchi yoki bitta obyekt soliq solish obyekti sifatida qaralishidir.

Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasi - xalqaro soliq shartnomalari (DTCs) mavjud bo'lib, bu shartnomalar ikki davlat o'rtasida soliqlarning o'zaro tan olinishi va soliq ta'riflari bo'yicha kelishuvlarga asoslanadi. Ushbu shartnomalarning asosiy maqsadi ikkiyoqlama soliqqa tortishning oldini olish va daromadlarni haqiqiy manbaga qarab tartibga solishdir. Har bir davlat o'zining soliq tizimini va siyosatiga asoslangan holda shartnomalar tuzishga harakat qiladi.

Xalqaro shartnomalarda asbob-uskunalariga oid xizmatlar qiymati alohida ko'rsatilmagan holatlarda norezidentlarning soliqqa tortiladigan daromadini bozor qiymati asosida aniqlash, shuningdek norezidentlar tomonidan O'zbekiston hududida bajarilgan montaj, o'rnatish yoki ishga tushirish-sozlash ishlariga



nisbatan (shartnomada ko'rsatilmagan bo'lsa ham) ushbu tartibni tatbiq etish yondashuv ikkiyoqlama soliqqa tortish tizimini mukammallashtiradi va ijtimoiy-iqtisodiy afzalliklarni mihim hisoblanadi. Bunda soliq bazasini aniqlashtiradi va daromadni yashirish imkoniyatlari kamayadi. Adolatli soliqqa tortishni ta'minlaydi va norezidentlar mahalliy subyektlarga nisbatan imtiyozli sharoitda bo'lmaydi. Davlat byudjeti tushumlarini barqaror oshiradi, bu esa ijtimoiy dasturlarni moliyalashtirishga xizmat qiladi. Xalqaro iqtisodiy hamkorlikni mustahkamlaydi, chunki shartnomalar bozor tamoyillari asosida talqin qilinadi.



**3-rasm. Ikkiyoqlama soliqqa tortishda norezident daromadini bozor qiymati asosida aniqlash modeli <sup>7</sup>.**

Bu rasmda soliqqa tortilmagan yoki kam ko'rsatilgan montaj/o'rnatish xizmatlari davlat byudjeti uchun yo'qotishlarga olib keladi. Bozor qiymati asosida baholash bu yo'qotishlarni bartaraf etadi va davlatga barqaror tushum manbai yaratadi. Mahalliy kompaniyalar ko'pincha barcha soliqlarni to'liq to'laydi, norezidentlar esa shartnomalarda xizmat qiymatini ajratmaslik orqali soliqdan bo'yin tovlash holatlariga yo'l qo'yadi. Bu mexanizm nomutanosiblikni bartaraf etadi. Aniq va shaffof soliq qoidalari xorijiy investorlar uchun huquqiy aniqlik yaratadi. Bu uzoq muddatli investitsiyalar va texnologik transferlarni rag'batlantiradi.

Dissertatsiyaning ikkinchi bobi **“Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasi xalqaro tajribasini O'zbekistonda qo'llash imkoniyatlari”** deb nomlangan bo'lib, unda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishni AQSH tajribasi ilmiy izohlangan, soliqlarni hisoblash usullari qo'llash orqali ikkiyoqlama soliqqa tortishga qarshi kurashishning Yevropa davlatlari amaliyoti ko'rsatib berilgan, xalqaro investitsiyalarni muvofiqlashtirishda

<sup>7</sup> Muallif tomonidan tayyorlandi.

ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish mexanizmlaridan foydalanishning Osiyo mamlakatlar tajribasining iqtisodiy-huquqiy yo‘nalishlari ilmiy tahlil qilingan.

AQSHda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishda soliq krediti eng keng tarqalgan metod hisoblanadi. Bu usul orqali chet elda to‘langan soliq to‘liq yoki qisman AQSHdagi soliqlardan hisobdan chiqariladi. Agar mamlakat bilan ikki tomonlama shartnoma tuzilgan bo‘lsa, unda maxsus qoidalar amal qiladi. AQSH xalqaro amaliyotda “jahon daromadi” tamoyili asosida ish tutadi, ya’ni fuqarolar qaysi davlatda daromad olmasin, soliq to‘lash majburiyati saqlanadi. Shu bois, metodlarning aniq qo‘llanishi o‘ta muhim. 1-jadvalda AQSHda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishga oid metodlarini tahlil qilganmiz.

Ushbu jadvalda xalqaro miqyosda ikkiyoqlama soliq tortishini bartaraf etishda qo‘llaniladigan to‘rtta asosiy usul tahlil qilingan bo‘lib, har bir usulning mohiyati, afzalliklari va qo‘llanilish sohalari qisqacha ifodalangan. AQSH tajribasi asosida berilgan ushbu usullar umumdavlat soliq siyosatida muhim o‘rin tutadi. Endi ushbu usullarni tahlil qilib chiqamiz. Soliq krediti usulida (Foreign Tax Credit) AQSH fuqarosi chet elda to‘lagan soliq miqdori AQSHdagi soliqdan to‘g‘ridan-to‘g‘ri chegiriladi. Bu nafaqat ikkiyoqlama soliq solinishini oldini oladi, balki yuqori daromadli shaxslar uchun soliq yukini sezilarli darajada kamaytiradi.

## 1-jadval

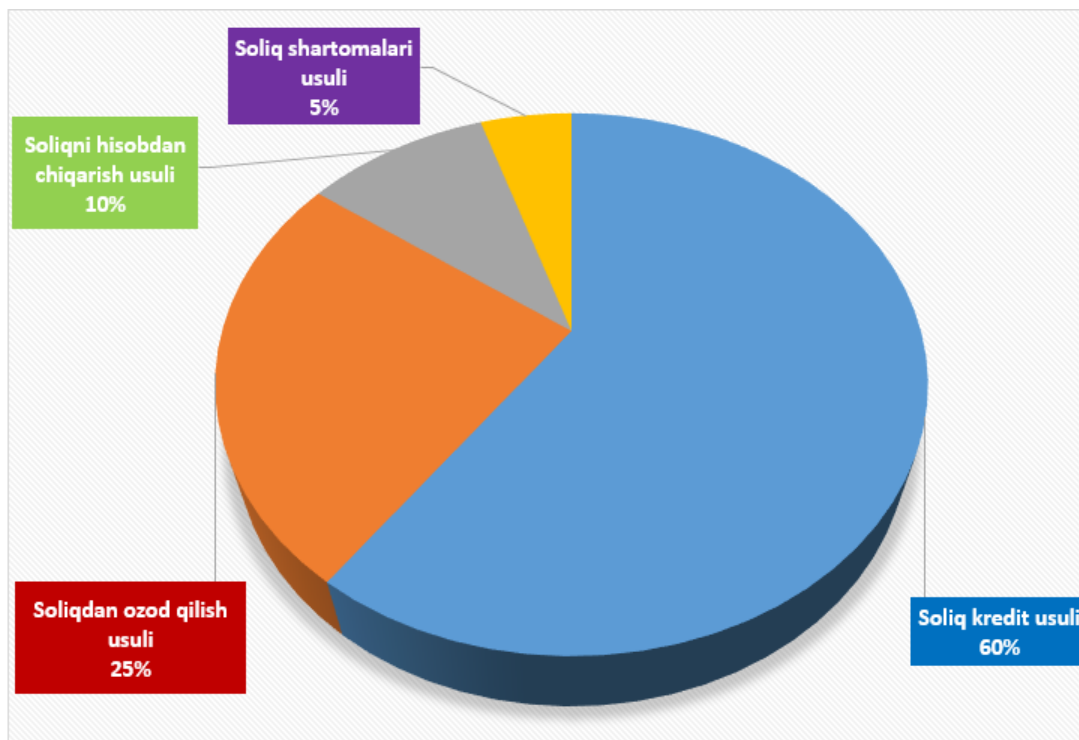
### AQSHda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishda qo‘llaniladigan asosiy metodlar<sup>8</sup>

№	Metod nomi	Qisqacha tavsifi	Afzalliklari	Qo‘llanish sohasi
1	Soliq krediti usuli (Foreign Tax Credit)	AQSH fuqarosi chet elda to‘lagan soliq miqdori AQSHdagi soliqlardan chegiriladi.	Soliq yukini pasaytiradi, takroriy soliqdan saqlaydi.	Yuqori daromadli shaxslar
2	Soliqdan ozod qilish (Exemption method)	Chet elda olingan daromad AQSHda soliqqa tortiladigan bazadan chiqarib tashlanadi	Soliq tizimini soddalashtiradi, ikkiyoqlama soliq to‘lash imkoniyatidan voz kechiladi.	Ikki tomonlama shartnomalarda
3	Soliqni hisobdan chiqarish (Deduction method)	Chet elda to‘langan soliqlar umumiy xarajat sifatida hisobdan chiqariladi	Mahalliy soliq majburiyatini qisman kamaytiradi	Ishbilarmon shaxslar
4	Soliq shartnomalari (Tax Treaties)	AQSH va boshqa davlatlar o‘rtasida tuzilgan bitimlar orqali daromad turlari bo‘yicha tartib belgilanadi	Soliqqa tortilishini aniq belgilaydi, rezidentlikni aniqlaydi	Barcha soliq to‘lovchilar

<sup>8</sup> Muallif tomonidan tayyorlandi.

Afzallik sifatida soliq yukining pasayishi va takroriy soliqdan saqlanish ko'rsatilgan. Shuning uchun bu usul asosan xalqaro faoliyat yuritadigan va katta daromadga ega bo'lgan shaxslar tomonidan qo'llaniladi. Soliqdan ozod qilish usulida (Exemption Method) chet elda olingan daromadni soliqqa tortiladigan bazadan chiqarishga asoslangan. Ya'ni, chet elda topilgan daromad AQSHdagi soliq hisob-kitobidan butunlay ozod etiladi. Bu soliq tizimini soddalashtiradi va ikkita yurisdiksiyada bir vaqtning o'zida soliq to'lashdan xalos etadi. Ushbu usul ko'pincha ikki tomonlama soliq shartnomalarida aks etadi, shuning uchun davlatlararo soliq munosabatlarini tartibga solishda muhim vosita hisoblanadi. Soliqni hisobdan chiqarish usulida (Deduction method) chet elda to'langan soliqlar umumiy xarajat sifatida hisobga olinib, mahalliy soliq bazasidan chiqariladi. Ammo bu to'g'ridan-to'g'ri chegirma emas, balki xarajat sifatida inobatga olinadi. Natijada, mahalliy soliq majburiyati biroz kamayishi mumkin, lekin bu usul yuqori daromadli fuqarolar uchun samarali emas. U asosan kichik tadbirkorlik subyektlari yoki ishbilarmon shaxslar tomonidan qo'llaniladi. Soliq shartnomalari usulida (Tax Treaties) xalqaro miqyosda eng ko'p qo'llaniladigan mexanizm bo'lib, davlatlar o'rtasida tuzilgan bitimlar orqali daromad turlari bo'yicha soliq solish tartibini belgilaydi. Bunday shartnomalar orqali soliqqa tortishning aniq belgilash, rezidentlikni aniqlash va ikkiyoqlama soliqni bartaraf etish kabi masalalar tartibga solinadi. Shu bois, bu usul barcha soliq to'lovchilar uchun dolzarb hisoblanadi. Ushbu usullar soliq yukini optimallashtirish, ikki yurisdiksiya o'rtasidagi soliq nizolarini kamaytirish va investitsiya muhitini yaxshilashda muhim ahamiyatga ega. Har bir usulning afzalliklari va kamchiliklar mavjud. Masalan, soliq krediti yuqori daromadli fuqarolar uchun ma'qul bo'lsa, soliqdan ozod qilish sodda va qulaylikni ta'minlaydi. Soliqni xarajat sifatida hisoblash esa faqat qisman yengillik beradi. Soliq shartnomalari esa huquqiy jihatdan aniqlik va huquqiy kafolatlarni ta'minlaydi. Davlatlar ushbu usullardan o'zlarining soliq siyosatlari va xalqaro munosabatlariga qarab foydalanadilar.

AQSHda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish bo'yicha usul va vositalarning taqsimoti 4-rasmda keltirilgan bo'lib, unda turli holatlarda qaysi yondashuvni tanlash maqsadga muvofiqligi aniq ko'rinadi. Umuman olganda, tanlov rezidentlik maqomi, daromadning manbai, to'langan chet el soliqlarining turi hamda ikki tomonlama soliq shartnomasining mavjudligiga bog'liq. Shu asosda amaliyotda qo'llanashda, agar AQSH rezidenti chet elda soliqqa tortilgan bo'lsa va ushbu daromad AQSHda ham soliqqa tortilishi nazarda tutilsa, odatda chet elda to'langan soliqni hisobga olish (kredit) usuli qo'llanadi. Bundan tashqari agar shartnoma ayrim daromad turlarini AQSHda soliqqa tortishdan ozod etishni nazarda tutsa, tegishli soliqdan imtiyoz (exemption) mexanizmi ishga tushadi. Hujjatlashtirish imkoniyati cheklangan yoki shartnoma qo'llanmaydigan vaziyatlarda esa chegirma (deduction) usuli yordamchi yechim sifatida tanlanishi mumkin. Rasmda tasnif qilingan vositalar, shuningdek, daromad turiga ko'ra qo'llash mezonlarini ham ko'rsatadi.



**4-rasm. AQSHda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish usul va vositalarining qo'llanish darajasi (%)<sup>9</sup>.**

Yuqoridagi rasmda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish usullaridan foydalanish tahlili keltirilgan bo'lib, unda soliq krediti usuli 60 foizni tashkil etmoqda. Bu eng ko'p qo'llaniladigan usul bo'lib, yuqori daromadli shaxslar tomonidan afzal ko'riladi, chunki u to'g'ridan-to'g'ri soliqdan chegirma berish imkonini beradi. Soliq yukini sezilarli darajada kamaytiradi. Uni tatbiq etish uchun aniq va to'g'ri hisob-kitoblar va soliq organlari o'rtasida axborot almashinuvi kerak bo'ladi. Bu uni samarali, biroq ayni paytda bu murakkab usulga hisoblanadi.

Bugungi kunda globallashtirish jarayonining kuchayishi, mehnat resurslari va kapitalning tranzitiga harakati ortgani sababli ikki yoki undan ortiq davlatlarda soliqqa tortilish ehtimoli kuchaydi. Bu esa, ayniqsa, Yevropa davlatlari uchun dolzarb masala hisoblanadi. Yevropa davlatlari o'z iqtisodiyotida xorijiy investitsiyalar, ishchi kuchi va kompaniyalar faoliyatidan foyda olishni istagan holda, rezident va nerezident shaxslar uchun soliq yukini optimallashtirishga harakat qilmoqda.

Yevropa davlatlarida ikkiyoqlama soliqqa tortishga qarshi soliqlarni hisoblash usullari, odatda, xalqaro soliq bitimlari (double taxation agreement - DTA) orqali tartibga solinadi. Bu bitimlar rezident mamlakat fuqarosining boshqa mamlakatda oladigan daromadidan ikki marta soliq olishni oldini oladi.

Yevropa davlatlarida ikkiyoqlama soliqqa tortishga qarshi soliqlarni hisoblash usullari bo'yicha tahliliy ma'lumot tayyorlangan bo'lib, bu 2-jadvalda Yevropa davlatlarida ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish usullarini tahlil qilganmiz.

<sup>9</sup> Muallif tomonidan tayyorlandi.

**Yevropa davlatlarida ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish usullari<sup>10</sup>**

<b>Davlat</b>	<b>Qo'llaniladigan usul</b>	<b>Qisqacha tavsifi</b>	<b>Soliq shartnomasi soni</b>	<b>Afzalliklari</b>
<b>Germaniya</b>	Soliq kredit usuli	Rezident davlat chetda to'langan soliqni hisobga oladi.	91	Soliq yukini kamaytiradi
<b>Fransiya</b>	Soliqdan ozod qilish usuli	Fransiyada soliq solinmaydi, agar xorijda to'langan bo'lsa.	108	Soliqni ikki marta to'lashning oldi olinadi
<b>Italiya</b>	Qisman kredit va ozod qilish usuli	Ayrim daromadlar uchun kredit, ayrimlari uchun ozod qilish.	94	Moslashuvchanlik ta'minlanadi
<b>Ispaniya</b>	Soliq kredit usuli	Ispaniyada yashovchi jismoniy va yuridik shaxslar uchun umumiy qo'llaniladi.	90	Soliq rezidentlarini qo'llab-quvvatlaydi
<b>Niderlandiya</b>	Ozod qilish usuli	Aniq turdagi daromadlarga tegishli (masalan, dividend, foiz).	93	Soliq ma'muriyati osonlashadi
<b>Polsha</b>	Soliq kredit usuli	Soliq rezidenti xorijdagi soliqni mahalliy soliqdan kamaytiradi.	85	Kam xarajatli va shaffof
<b>Chexiya</b>	Qo'shma usul (kredit + ozod qilish)	Mos bo'lgan holatga qarab usul tanlanadi.	80	Har ikkala usulning yaxshi jihatlari bor

O'zbekiston ham Yevropa davlatlari tajribasidan foydalanib, qo'shma usulni joriy etish orqali turli vaziyatlarga mos keladigan soliq mexanizmlarini ishlab chiqishi maqsadga muvofiq. Shuningdek, soliq shartnomalari sonini ko'paytirish orqali xalqaro iqtisodiy munosabatlarni rivojlantirish mumkin. 2-jadvalda soliq kredit usulini qo'llayotgan Germaniya, Ispaniya, Polsha davlatlarida soliq to'lovchi chet elda to'langan soliqni o'z mamlakatidagi hisoblanadigan soliqdan kamaytiradi. Bu rezident davlat tomonidan amalga oshiriladigan to'g'ridan-to'g'ri himoya mexanizmi hisoblanadi. Buning afzallik tomonlari soliq rezidentlarining soliq yukini pasaytiradi, iqtisodiy faoliyatni chet elda kengaytirishni rag'batlantiradi va hisob-kitoblarda aniqlik va shaffoflik ta'minlanadi. Kamchiliklariga keladigan bo'lsak hujjat va hisobot talablari yuqori va ba'zan to'liq soliqni qoplamaydi.

Osiyo davlatlarida iqtisodiy integratsiyaning rivojlanishi bilan, ikkiyoqlama soliqqa tortish muammosi barcha davlatlar uchun muhim masalaga aylangan. Bu davlatlar

<sup>10</sup> Muallif tomonidan tayyorlandi.

o'zlarining investitsiya muhitini yaxshilash va xalqaro faoliyatni rag'batlantirish uchun ikkiyoqlama soliqni bartaraf etishning samarali mexanizmlarini ishlab chiqishga harakat qilmoqda.

### 3-jadval

#### Osiyo davlatlarida ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish modellarini soliq siyosatiga ta'siri tahlili (2019–2024)<sup>11</sup>

Mamlakatlar	Ta'sir ko'rsatayotgan soliq siyosati	Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish usullari	Hukumat siyosati va integratsiya	Amaliyotdagi samaradorlik	Qo'llanilgan bitimlar
Hindiston	Chet eldan investitsiyalarni rag'batlantirishga qaratilgan.	Soliq kreditini berish, soliqdan ozod qilish	Bitimlar asosida integratsiya	Yirik korxonalarda samarali	Maqsadli bitimlar orqali to'lanadigan soliqlar
Singapur	Soliq imtiyozlari va biznes muhitini yaxshilash	Soliqdan ozod qilish, soliq kreditini berish	Iqtisodiy himoya va rivojlanish	Juda yuqori samaradorlik	Eksport va investitsiyaga yo'naltirilgan bitimlar
Qozog'iston	Xorijiy investorlarning manfaatlarini muhofaza qilish	Soliq kreditini berish, soliqdan ozod qilish	Moliyaviy birlashuvni qo'llab-quvvatlash	O'rtacha samaradorlik	Yevropa va Rossiya bilan bitimlar
Yaponiya	Investitsiyalarga tadbiq etilgan soliqlar orqali raqobatini oshirish	Soliq kreditini berish, soliqdan ozod qilish	Moliyaviy jozibadorlik	Samarali integratsiya	Bitimlar orqali soliqlarni kamaytirish
Malayziya	Xorijiy faoliyatni qo'llab-quvvatlash	Soliq kreditini berish, soliqni hisobdan chiqarish	Boshqa mamlakatlar bilan raqobat	O'rta darajada samaradorlik	Investitsiya sektoriga yo'naltirilgan bitimlar

Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish mexanizmlari Osiyo mamlakatlarida asosan quyidagi usullar orqali amalga oshirilgan:

1. Soliq kreditini taqdim etish usuli (Tax credit method). Bu usul, iqtisodiy integratsiyani rag'batlantirish va mamlakatlar orasidagi soliq siyosatini muvofiqlashtirishga qaratilgan. Chet elda to'langan soliqni mahalliy (o'z mamlakati) soliqdan chet elda to'lgan soliqlar qismiga kamaytirish maqsad qilingan.

2. Soliqdan ozod qilish usuli (Exemption method). Bu usulda, agar shaxs chet elda soliq to'lasa, unga mahalliy soliqdan ozod qilish imkoni beriladi. Bu, xususan, Shri-Lanka va Hindistonda keng qo'llaniladi.

3. Soliqni hisobdan chiqarish usuli (Deduction method). Bunda chet elda to'langan soliq o'sha daromaddan chegiriladi, ammo bu usul ayni vaqtda kam davlatlarda, asosan Malayziya va Singapurda qo'llaniladi.

Osiyo davlatlarida ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish bo'yicha tahlil qilgan holda 3-jadval ma'lumotlari namoyon bo'ldi. Jadval ma'lumotlari asosida Osiyo davlatlarida soliq siyosatidagi eng muhim omillardan biri xalqaro bitimlar va shartnomalar hisoblanib, Yevropa va Osiyo davlatlari o'rtasida tuzilgan ikkiyoqlama soliq bitimlari xalqaro soliq siyosatini samarali qo'llash uchun muhim omildir. Bu bitimlar soliqlarning ikki marta to'lanishini kamaytirish, hamda

<sup>11</sup> [www.world-tax.com](http://www.world-tax.com) sayt asosida muallif tomonidan tayyorlangan.

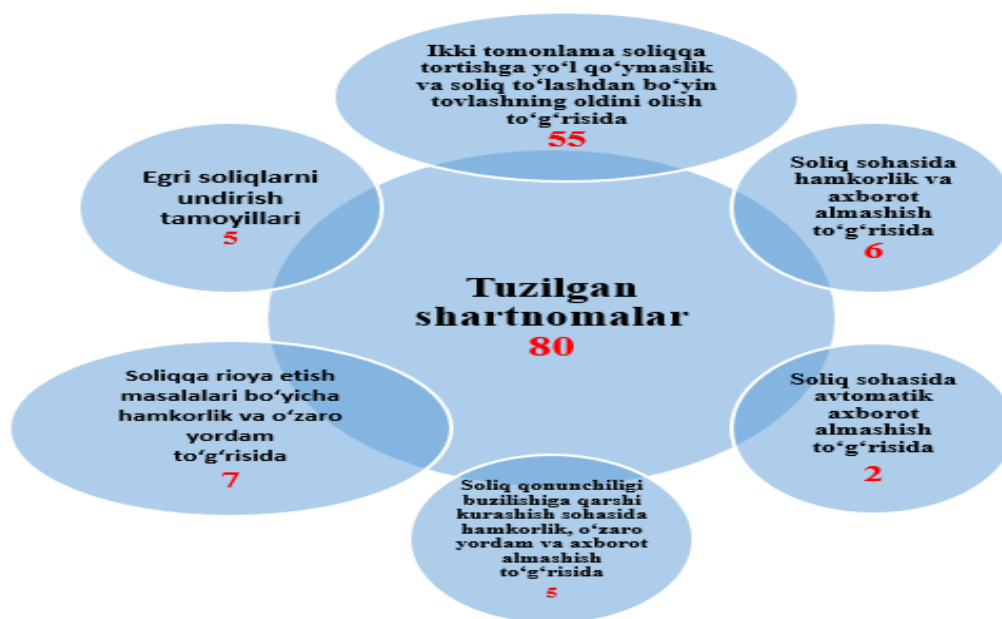


tranzhegara iqtisodiy faoliyatni rag‘batlantirishga yordam beradi. Soliq siyosatidagi hamkorlik va integratsiya bo‘yicha Osiyo mamlakatlari moliyaviy va iqtisodiy birlashuvni ko‘p holatlarda amalga oshirish orqali soliq muammolarini hal qilishga harakat qilmoqda. Bu turdagi hamkorliklar investitsiya muhitini yaxshilash va soliq yukini minimallashtirishda ahamiyatli bo‘ladi.

Osiyo mamlakatlarining xalqaro investitsiyalar uchun ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish mexanizmlari yildan yilga rivojlanib, yangi soliq siyosati va usullarini joriy etmoqda. Soliq kreditini taqdim etish va soliqdan ozod qilish usullari amaliyotda samarali qo‘llanilmoqda. Har bir davlatning soliq siyosatining aniq maqsadi bu investitsiya muhitini yaxshilash, iqtisodiy integratsiyani rag‘batlantirish va xalqaro iqtisodiy faoliyatni unumli ravishda muvofiqlashtirishdir.

Dissertatsiyaning uchinchi bobi **“O‘zbekiston respublikasining ikki yoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishga oid siyosatini amaldagi holati tahlili”** deb nomlangan bo‘lib, bu bobda xalqaro standartlarga muvofiq ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish mexanizmlarining tahlil, ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish uslubiyotining soliq to‘lovchilar faoliyatiga ta’siri tahlili va ikkiyoqlama soliqqa tortishini bartaraf etishda hukumatlararo kelishuvlarni qo‘llanilishi holati tahlili qilingan, ilmiy xulosalar chiqarilgan.

O‘zbekistonda xalqaro standartlarga muvofiq mexanizmlarning qo‘llanilishi O‘zbekistonning xalqaro hamkorlari bilan soliq shartnomalari tuzilishi, shubhasiz, ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishda muhim rol o‘ynaydi. Hozirgi kunda O‘zbekiston Respublikasi soliq sohasida ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish va bilvosita soliqlarni undirish, soliq qonunchiligiga rioya etishda hamkorlik qilish, soliq qonunchiligi buzilishiga qarshi kurashishda o‘zaro yordam ko‘rsatish, axborot, shu jumladan soliq sohasida avtomatik axborot almashishga doir 80 ta xalqaro shartnomalar tuzilgan (5-Rasm).



**5-rasm. O‘zbekiston Respublikasi tomonidan tuzilgan xalqaro soliq shartnomalari<sup>12</sup>.**

<sup>12</sup> Muallif tomonidan tayyorlandi.

Ushbu tuzilgan shartnomalar turli yo‘nalishlarda bo‘lib, ular mamlakatning soliq siyosatida xalqaro hamkorlikka qanchalik ahamiyat qaratayotganini ko‘rsatadi. Ikki tomonlama soliq solishni bartaraf etish bo‘yicha (55 ta) umumiy shartnomalarning 68,7%ini tashkil etadi. Bu eng ko‘p tuzilgan shartnoma turidir. Ma‘lumki, ikki tomonlama soliq solish biznes uchun jiddiy to‘siq bo‘lishi mumkin. Shu sababli, bu kabi shartnomalar xorijiy investitsiyalar oqimini ko‘paytirish, soliq bazasini aniqlash va soliqlarni adolatli taqsimlash imkonini beradi. Soliq ma‘muriyati sohasida o‘zaro ma‘muriy yordam bo‘yicha 7 ta shartnoma tuzilgan. Bu shartnomalar soliq to‘lovchilarning ma‘lumotlarini tekshirish, surishtiruv o‘tkazish, yordam so‘rash kabi holatlarda foydali hisoblanadi. Bu turdagi hamkorlik soliqlardan bo‘yin tovlashning oldini olishga yordam beradi. Moliyaviy jinoyatlar va bojxona sohasida ma‘lumot almashish bo‘yicha 6 ta shartnoma tuzilgan bo‘lib, bu hamkorlik mamlakat xavfsizligi va moliyaviy barqarorligi uchun muhim hisoblanadi.

Xufiyona iqtisodiyot va soliqlardan qochish sxemalariga qarshi kurashishda katta ahamiyatga ega. Soliq sohasida ma‘lumot almashish bo‘yicha 5 ta shartnoma tuzilgan. Ushbu shartnomalar soliq organlari o‘rtasida ochiq ma‘lumotlar almashinuviga yo‘l ochadi. Soliq tizimida shaffoflikni ta‘minlaydi. Egri soliqlarni undirish tamoyillari to‘g‘risida 5 ta shartnoma tuzilib, ayniqsa, import-eksport jarayonlarida muhim ahamiyat kasb etadi. Bu shartnomalar tovarlarga solinadigan soliqlar bo‘yicha kelishuvlarni belgilaydi. Avtomatik ma‘lumot almashish bo‘yicha esa, 2 ta shartnoma tuzilgan bo‘lib, avtomatik ma‘lumot almashish orqali daromadlar va mol-mulklar to‘g‘risida real vaqtda ma‘lumot olish mumkin bo‘ladi. Bu esa soliq to‘lashda shaffoflik va samaradorlikni oshiradi.

O‘zbekiston Respublikasi ham boshqa davlatlar bilan xalqaro soliq shartnomalarini tuzib kelmoqda. Mamlakat 1993-yildan beri yaqin va uzoq xorij davlatlari bilan xalqaro soliq shartnomalari tizimini shakllantirish ustida ish olib bormoqda. Tuzilgan shartnomalar, asosan, IHTT (Iqtisodiy hamkorlik va taraqqiyot tashkiloti) namunaviy modellariga asoslangan. O‘zbekiston soliq qonunchiligiga rioya qilish, soliq buzilishlariga qarshi kurash, axborot almashinuvi va ko‘p tomonlama axborot almashinuvi kabi yo‘nalishlarda ham xalqaro shartnomalar tuzgan. O‘zbekiston Soliq masalalari bo‘yicha shaffoflik va axborot almashinuviga oid global forumga ham a‘zo bo‘lib kirmoqda<sup>13</sup>. Shu bilan birga, O‘zbekiston Respublikasining soliq qonunchiligi (Jumladan, Soliq kodeksi<sup>14</sup>, Davlat soliq xizmati to‘g‘risidagi qonun<sup>15</sup>, O‘zbekiston Respublikasi davlat Soliq qo‘mitasi to‘g‘risidagi Nizom<sup>16</sup>)da axborot almashinuvi (shu jumladan avtomatik), o‘zaro kelishuv protseduralari va soliq yig‘ishda yordam ko‘rsatish, boshqa mamlakatlar bilan qo‘shma soliq nazoratini amalga oshirishga oid qoidalar haligacha o‘z aksini topmagan.

---

<sup>13</sup> Soliq qo‘mitasining rasmiy sayti.//<https://soliq.uz/page/xalqaro-hamkorlik>, 03.05.2024

<sup>14</sup> Yangi tahrirdagi O‘zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi, 2019-yil 30-dekabridagi O‘RQ-599-son bilan tasdiqlangan O‘zbekiston Respublikasi Qonuni.

<sup>15</sup> 1997-yil 29-avgustdagi O‘RQ-474-I-sonli “Soliq xizmati to‘g‘risida”gi O‘zbekiston Respublikasi Qonuni.

<sup>16</sup> O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2019-yil 17-apreldagi 320-sonli qaroriga 1-ilova.



Xalqaro soliq shartnomalar talablariga asoslanib, xalqaro shartnomalarning quyidagi yo‘nalishlarining milliy soliq qonunchiligi qoidalarida qo‘llanilishini o‘rganildi:

- soliqdan ozod qilish yoki imtiyozli soliq stavkalarini qo‘llash;
- ikki tomonlama soliq solinishni bartaraf etish;
- o‘zaro kelishuv jarayonlari;
- soliq axborotini almashish;
- soliq yig‘ishda yordam ko‘rsatish.

Soliqdan ozod qilish va imtiyozli soliq stavkalari qo‘llanilishi O‘zbekiston Respublikasining Soliq kodeksida, xususan, 354-moddada xalqaro shartnomalar asosida norezidentlarga daromadlar to‘lashda soliqdan ozod qilish yoki kamaytirilgan soliq stavkalarini qo‘llash tartibi belgilangan. 357-moddada esa ushbu imtiyozlardan foydalanish tartibi aniq ko‘rsatilgan. Unga ko‘ra agar daromad oluvchi O‘zbekiston xalqaro shartnoma tuzgan davlatdagi soliq rezidenti hisoblansa, soliq agenti ushbu imtiyozlarni mustaqil tarzda qo‘llashi mumkin. Buning uchun soliq rezidentligini tasdiqlovchi hujjat daromad to‘lash kunigacha taqdim etilishi kerak. Agar norezident dividendlar, foizlar yoki royalti ko‘rinishida daromad olsa, soliq agenti ushbu shaxsning ushbu daromadlarga haqiqiy egalik qilishini ham hisobga olishi lozim. 2015-yilgacha O‘zbekistonda xalqaro shartnomalar asosida soliq imtiyozlarini faqat ruxsat berish tartibida qo‘llash mumkin edi. Ya’ni, soliq agenti avval Soliq qo‘mitasiga tegishli ariza bilan murojaat qilishi, va faqat tasdiq olinganidan so‘ng, shartnoma asosida imtiyozdan foydalanishi mumkin edi. Bu jarayon ko‘p vaqt talab qilar, ko‘pincha tranzchegaraviy operatsiyalardan so‘ng ortiqcha to‘langan soliqlar qaytarib olinishiga olib kelardi. Ruxsat berish tartibining bekor qilinishi tadbirkorlarning vaqt va moliyaviy xarajatlarini ancha qisqartirdi. Shuni ta’kidlash kerakki, O‘zbekiston SNG davlatlari orasida xalqaro soliq shartnomalarining imtiyoz qoidalarini avtomatik tarzda qo‘llashga o‘tgan ilk davlatlardan biri hisoblanadi.

#### 4-jadval

#### **Xalqaro shartnomalar orqali soliqqa tortilmaydigan daromadlar va soliqlar imtiyozlari tahlili (2020–2024)<sup>17</sup>**

Yillar	Qo‘llangan shartnomalar soni	Norezidentlarning ozod qilingan daromadlari (mlrd. sum)		
		Subyektlar soni	Daromad hajmi	Soliq summasi
2020	47	1 704	1 530,6	198,1
2021	49	651	5 129,8	557,4
2022	50	801	5 573,6	637,1
2023	52	149	1 530,7	903,2
2024	53	547	6 547,4	1122,7
<b>Jami:</b>		<b>3 852</b>	<b>20 312,1</b>	<b>3418,5</b>

<sup>17</sup> Soliq qo‘mitasining ma’lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

2020–2024 yillarda xalqaro shartnomalar asosida norezidentlardan ushlanmay qolgan daromad solig‘i 3,4 trln so‘mni tashkil etgan bo‘lib, 2020-yilda – 198,1 mlrd so‘m, 2021-yilda – 557,4 mlrd so‘m, 2022-yilda – 637,1 mlrd so‘m, 2023 yilda – 903,2 mlrd so‘m va 2024 yilda – 1 122,7 mlrd so‘mga to‘g‘ri kelmoqda.

Yuqorida keltirilgan 4-jadval ma’lumotlarida 2020-yilda eng ko‘p subyektlarga (1 704) daromad hajmi 1 530,6 mlrd so‘mni tashkil qilgan. Soliqlardan ozod qilishda soliq miqdori 198,1 mlrd so‘mni ya’ni miqdor ko‘p bo‘lsa-da, mablag‘ ancha kam. 2021-yilga keladigan bo‘lsak, subyektlar soni keskin qisqargan (651), lekin daromad 3,5 barobarga oshgan ya’ni 5 129,8 mlrd so‘m, soliq summasi 557,4 mlrd so‘mni tashkil etadi. Bu subyekt – katta daromadga ega yirik norezident subyektlar ishtirok etgan. 2022-yilda esa subyektlar soni ko‘paygan (801) bo‘lib, daromad va soliq ko‘rsatkichlari yuqori darajada bo‘lib 5 573,6 mlrd va soliqlardan ozod qilish 637,1 mlrd so‘mni tashkil etgan. Tendensiya o‘shishda bo‘lib, faoliyat kengaymoqda. 2023-yilda subyektlar soni keskin tushgan (149), bu eng past ko‘rsatkich bo‘lib, daromad esa 2020-yil bilan deyarli bir xil ya’ni 1 530,7 mlrd so‘m, soliq summasi deyarli yuqori bo‘lib, 903,2 mlrd so‘m tashkil etdi. Bunda subyektlar soni kamchilikni tashkil etadi, lekin yuqori soliq imtiyozlari berilgan yoki yuqori stavka qo‘llanilgan daromadlarga tegishli hisoblanadi. 2024-yil yakuni bo‘yicha esa barqaror o‘shish kuzatiladi. Subyektlar soni (547) va daromad (6 547,4 mlrd so‘m) eng yuqori darajada. Soliq summasi 1 122,7 mlrd so‘m bo‘lib, bu eng yuqori ko‘rsatkich.

Bunda xalqaro shartnomalarning ta’siri ortib bormoqda. 2020–2024-yillarda jami 3 852 subyekt xalqaro shartnomalardan foydalangan. Ularning umumiy ozod qilingan daromad hajmi – 20,3 trln so‘m, soliq imtiyozlari – 3,4 trln so‘mni tashkil etib, soliqdan ozod qilingan daromad va soliqlar har yili oshib borgan, bu esa xalqaro shartnomalardan foydalanish dinamikasi oshganligini ko‘rsatadi. 2023-yilda subyektlar soni kamiga qaramay, katta soliq imtiyozi berilgani tahlil uchun muhim nuqta hisoblanadi. Xalqaro shartnomalar ta’sirini baholashda faqat subyektlar soni emas, balki daromad tuzilishi, sohalar bo‘yicha tahlil olib borish zarur. Soliq siyosatini shakllantirishda yuqori soliq imtiyozlari taqdim etilayotgan yo‘nalishlarni qayta ko‘rib chiqish kerak bo‘lishi mumkin. Tahlil natijalari asosida soliq qochish holatlari ehtimolini ham inobatga olish lozim bo‘ladi.

Investitsiya oqimlari O‘zbekiston tomonidan imzolangan xalqaro shartnomalar miqyosiga mos keladi. Shartnomalar orqali ikki tomonlama soliq solinishni bartaraf etish orqali respublikaga to‘g‘ridan-to‘g‘ri xorijiy investitsiyalar oqimi oshgan. Buni 5-jadvalda keltirilgan mamlakatlar kesimida xalqaro shartnomalar orqali soliqqa tortilmaydigan daromadlar va soliqlar imtiyozlari miqdoriga qarab, tahlil qilishimiz mumkin.

5-jadval ma’lumotlarida keltirilgan tahlillarda Rossiya davlatida eng ko‘p subyektlar soniga ega (136) bo‘lib, aylanmalardan ozod qilingan daromad hajmi 1 257,0 mlrd so‘m, soliq imtiyozlari 205,6 mlrd so‘mni tashkil etgan. Rossiya kompaniyalari O‘zbekistondagi iqtisodiy faoliyatda katta o‘rin tutadi, xalqaro shartnomalardan keng foydalangan. Koreya davlati bilan tuzilgan shartnomalar natijasida, subyektlar soni kam (18) bo‘lsada, daromad hajmi 1 350,2 mlrd so‘m

bilan eng yuqori ko'rsatkichlardan biri hisoblanib, soliqlardan ozod qilingan miqdor - 143,8 mlrd so'm tashkil etadi.

## 5-jadval

### Mamlakatlar kesimida xalqaro shartnomalar orqali soliqqa tortilmaydigan daromadlar va soliqlar imtiyozlari tahlili <sup>18</sup>

Davlatlar nomi	Norezidentlarning ozod qilingan daromadlari (mlrd. sum)		
	Subyektlar soni	Daromad hajmi	Soliq summasi
Rossiya	136	1 257,0	205,6
Koreya	18	1 350,2	143,8
BAA	11	1 046,1	64,7
Turkiya	70	181,2	30,7
Xitoy	52	251,2	27,6
<b>Jami:</b>	<b>287</b>	<b>4085,7</b>	<b>472,4</b>

Bu Koreyada subyektlari soni kam bo'lsa ham, ularning har birining iqtisodiy faoliyati ancha yirik va investitsiyaviy salohiyati yuqori. Birlashgan Arab Amirliklari bilan hamkorlikda jami 11 subyekt faoliyat yuritgan. Ular tomonidan ozod qilingan daromad — 1 046,1 mlrd so'mni, soliq imtiyozi 64,7 mlrd so'mni tashkil qilgan. BAA kompaniyalari asosan moliyaviy va texnologiya sektorida faol bo'lishi mumkin, chunki kam ishtirokchi — yuqori daromadni tashkil etmoqda. Turkiya davlati bo'yicha 70 ta subyekt faoliyat yuritgan bo'lib, ular tomonidan ozod qilingan daromad 181,2 mlrd so'm, soliq imtiyozi 30,7 mlrd so'm tashkil etadi. Turkiya davlatida subyektlari soni ko'p, lekin ularning faoliyati miqyosi kichikroq bo'lib, bu import, savdo yoki qurilish sohalarida ishtirok etgan. Xitoy davlati bilan shartnomalar bo'yicha 52 subyekt tomonidan 251,2 mlrd so'm daromad ozod qilingan. Soliq imtiyozlari 27,6 mlrd so'mni tashkil qilgan.

Xitoy kompaniyalari soni ko'p, faoliyat miqyosi o'rtacha bo'lib, ular ishlab chiqarish, texnologiya yoki qurilish sohalarida ishtirok etgan. Eng katta daromad hajmiga ega davlatlar Koreya, Rossiya va BAA hisoblanib, eng ko'p subyektga ega davlat Rossiya hisoblanadi, bu O'zbekiston-Rossiya iqtisodiy aloqalarining mustahkamligidan dalolat beradi. Yuqori daromadli davlatlar Koreya va BAA, bu investorlar sifati va faoliyat yo'nalishlarini ko'rsatadi. Soliq imtiyozlari umumiy hisobda 801,7 mlrd so'mni tashkil qilgan. Soliq siyosatini shakllantirishda faqat subyektlar soniga emas, balki daromad miqdori va soliqlardan ozod etilgan summa nisbatiga ham e'tibor berish kerak. Katta daromad holatlari bo'yicha tahlilni chuqurlashtirish va ehtimoliy soliq optimallashtirish amaliyotlarini baholash lozim. Rossiya va Koreya kabi davlatlar bilan ikki tomonlama soliq shartnomalarini qayta ko'rib chiqish va amaldagi mexanizmlarni yaxshilash zarur bo'lishi mumkin.

O'zbekiston Respublikasining Soliq kodeksida, jumladan 342 va 399-moddalarda, yuridik shaxslar foydasiga hamda jismoniy shaxslar

<sup>18</sup> Soliq qo'mitasining ma'lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

daromadlariga nisbatan xorijiy davlat qonunchiligi yoki O‘zbekistonning xalqaro shartnomalari asosida to‘langan (yoki ushlangan) soliqlarni hisobga olish tartibi belgilangan. Bu tartibdan foydalanish uchun bir vaqtda quyidagi shartlar bajarilishi lozim:

- daromad O‘zbekistonda soliqqa tortiladigan bo‘lishi kerak;
- o‘sha xorijiy davlat bilan O‘zbekiston o‘rtasida xalqaro soliq shartnomasi mavjud bo‘lishi lozim;
- soliq to‘langanini tasdiqlovchi rasmiy hujjat taqdim etilishi kerak.

Shuningdek, xorijda to‘langan soliq summasi O‘zbekistonda ushbu daromad uchun belgilangan soliq summasidan ortiq bo‘lmasligi shart. Xorijda soliq to‘langanini tasdiqlovchi hujjat sifatida, tegishli mamlakat kompetent organining ma’lumotnomasi yoki boshqa yuridik kuchga ega hujjat qabul qilinadi. Soliq hisobot<sup>19</sup>larida bu hisobga olish uchun alohida satrlar belgilangan bo‘lib, ular O‘zbekistonda to‘lanadigan soliq summasini kamaytiradi. Shuningdek, milliy soliq qonunchiligida xalqaro shartnomalarda nazarda tutilgan “ikki tomonlama soliq solinishni bartaraf etish” mexanizmini amalga oshirish uchun yetarlicha huquqiy asoslar mavjud.

## 6-jadval

### Xorijiy davlatlarda ro‘yxatdan o‘tgan elektron shaklda xizmatlar ko‘rsatuvchi chet el korxonalari tomonidan to‘langan soliqlar tahlili (2020–2024)<sup>20</sup>

(mln.so‘m)

Korxona nomi	2020-yil	2021-yil	2022-yil	2023-yil	2024-yil
<b>Jami:</b>	<b>12 250,5</b>	<b>22 550,1</b>	<b>44 749,3</b>	<b>77 201,0</b>	<b>115 780,1</b>
Meta platforms Ireland limited	5 874,9	10 777,2	18 594,4	28 816,2	41 712,1
Apple distribution international limited	1 934,0	3 200,3	6 264,7	14 423,1	27 282,8
Google commerce limited	3 452,4	6 416,2	11 101,5	15 790,2	22 843,8
Google Ireland limited	214,3	259,5	3 579,9	4 211,3	4 291,1
Amazon.com services, llc	0,0	0,0	0,0	1 653,2	3 688,5
Booking.com b.v.	179,2	376,7	1 439,7	2 428,7	3 641,7
Zoom video communications, inc.	0,0	0,0	0,0	1 096,7	1 398,3
Netflix international b.v.	190,2	479,4	867,7	1 214,5	1 428,6
The association of chartered certified accountants	0,0	0,0	0,0	344,7	1 243,0
Yandex europe ag	135,2	353,5	445,5	757,7	0,0
Xsolla (usa), inc.	63,2	188,3	798,1	829,0	966,6
Google cloud emea limited	0,0	0,0	103,9	1 216,0	1 808,9
Spotify ab	0,0	25,1	157,5	474,4	697,3
Adobe systems software ireland limited	0,0	36,7	180,3	322,2	675,3
Boshqalar	207,0	437,0	1 216,0	3 623,1	4 102,1

Xalqaro iqtisodiy munosabatlarning kengayib borishi, jahon bozorida faoliyat yuritayotgan subyektlar sonining ortishi bilan bir qatorda, ikki mamlakatda o‘zaro bir vaqtda soliqqa tortish holatlari ham ko‘paymoqda. Bunday sharoitda, ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish mexanizmlarining samaradorligini ta’minlash, soliq to‘lovchilarning

<sup>19</sup> O‘zbekiston Respublikasi Soliq qo‘mitasining qarori, 24.02.2020-yilda ro‘yxatdan o‘tgan, ro‘yxat raqami 3221.

<sup>20</sup> Soliq qo‘mitasining ma’lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

iqtisodiy faolligiga qanday ta'sir ko'rsatayotganini chuqur tahlil qilish dolzarb ahamiyat kasb etadi. Vazirlar Mahkamasining qaroriga<sup>21</sup> asosan elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxslarini soliqqa tortish sohada samarali nazoratni ta'minlaydigan mexanizmlarni joriy etish maqsadida xorijiy davlatlar tajribasini o'rgangan holda takliflar ishlab chiqish belgilangan. Joriy yilning 1-fevral holatiga jami 65 ta elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el korxonalari QQS to'lovchi sifatida ro'yxatdan o'tgan bo'lib, mazkur korxonalar tomonidan 2020-2024-yillar davomida jami 272,5 mlrd.so'm soliq to'langan. Buni 6-jadvalda tahlilini ko'rishimiz mumkin. 6-jadval ma'lumotlaridan shuni tahlil qilishimiz mumkinki, so'nggi besh yillikda xorijiy yuridik shaxslar tomonidan elektron shaklda ko'rsatilgan xizmatlar uchun to'langan soliqlar miqdori yil sayin izchil o'sib borayotgani kuzatilmoqda. Agar 2020-yilda ushbu korxonalar tomonidan to'langan umumiy soliqlar miqdori 12 250,5 mln so'mni tashkil etgan bo'lsa, 2024-yilga kelib bu ko'rsatkich 115 780,1 mln so'mga etgan. Bu 9,5 barobar o'sishni ifoda etadi. Yillar kesimida o'sish tendensiyasi ko'radigan bo'lsak, 2020-yilda 12 250,5 mln so'mni, 2021-yilda 22 550,1 mln so'mni (83,9% o'sish), 2022-yilda 44 749,3 mln so'mni (98,5% o'sish), 2023-yilda 77 201,0 mln so'mni (72,5% o'sish) va 2024-yilda 115 780,1 mln so'mni (49,9% o'sish) tashkil etadi.

Ushbu ma'lumotlardan ko'rinib turibdiki, 2020–2022-yillarda soliq tushumlari jadal sur'atlar bilan oshgan bo'lsa, keyingi yillarda ham o'sish saqlangan, ammo sur'ati biroz pasaygan. Bu esa raqamli xizmatlar bozorining barqaror rivojlanayotganidan dalolat beradi.

## 7-jadval

### 2022-2024-yil davomida O'zbekiston Respublikasining rezidentlari bo'lgan yuridik va jismoniy shaxslarga taqdim etilgan rezidentlik sertifikatlari tahlili<sup>22</sup>

Davlat nomi	Jami berilgan sertifikat soni	Shundan		Rezidentlik sertifikati davri (Yuridik shaxslar uchun)						Rezidentlik sertifikati davri (Jismoniy shaxslar uchun)		
		Yuridik shaxslar	Jismoniy shaxslar	2022-yil		2023-yil		2024-yil		2022-yil	2023-yil	2024-yil
				Korxona soni	Sertifikat soni	Korxona soni	Sertifikat soni	Korxona soni	Sertifikat soni			
<b>Jami:</b>	<b>9 839</b>	<b>6 875</b>	<b>2 964</b>	<b>927</b>	<b>1 245</b>	<b>1 187</b>	<b>1 578</b>	<b>2 879</b>	<b>4 052</b>	<b>648</b>	<b>853</b>	<b>1 463</b>
РОССИЯ	3 048	2 533	515	310	431	435	614	985	1 488	70	125	320
ҚОЗОҒИСТОН	2 537	2 057	480	309	438	314	435	784	1 184	124	151	205
СЛОВЕНИЯ	1 072	4	1 068	2	2	0	0	2	2	260	319	489
БЕЛАРУСЬ	792	724	68	90	118	148	197	321	409	17	18	33
ГРУЗИЯ	257	197	60	28	36	41	48	88	113	25	19	16
ҲИНДИСТОН	195	153	42	20	34	26	36	53	83	13	7	22
УКРАИНА	154	113	41	22	24	39	44	36	45	18	10	13
ҚИРҒИЗИСТОН	205	183	22	27	30	26	31	94	122	4	6	12
ПОЛЬША	164	97	67	14	16	20	53	53	61	11	20	36
ЛАТВИЯ	125	37	88	6	6	11	11	17	20	15	54	19

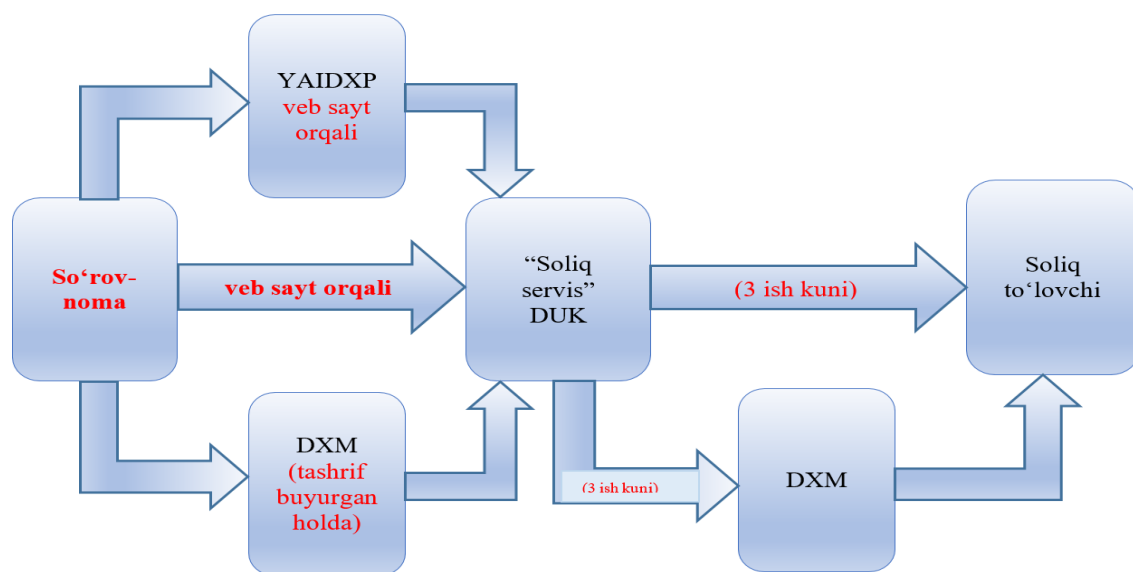
Elektron shakldagi xizmatlar jumlasiga kirmaydigan holatlar ham mavjud bo'lib, ular agar Internet tarmog'i orqali buyurtma berilganda tovarlar yetkazib berish (xizmatlar ko'rsatish) aslida Internet tarmog'idan foydalanmagan holda amalga oshiriladigan bo'lsa,

<sup>21</sup> O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2024-yil 26-dekabrda 885-sonli qarori 7-bandi.

<sup>22</sup> Soliq qo'mitasining ma'lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

tovarlarni (xizmatlarni) realizatsiya qilish, elektron hisoblash mashinalari (shu jumladan kompyuter o'yinlari) uchun dasturlarni va moddiy jismlardagi ma'lumotlar bazalarini realizatsiya qilish (ulardan foydalanish huquqlarini taqdim etish) va elektron pochta orqali maslahat xizmatlari ko'rsatish hamda internet tarmog'idan foydalanish imkonini berish bo'yicha xizmatlar ko'rsatishga kiradi.

O'zbekiston bilan tuzilgan ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish bo'yicha shartnomalar amal qilishining asosiy sharti bitim ishtirokchilari mazkur ahdlashgan davlatlarning rezidenti bo'lishi va rezidentlik sertifikatiga ham ega bo'lishi kerak (6-rasmga qarang). O'zbekiston Respublikasining rezidentlari bo'lgan yuridik va jismoniy shaxslarga taqdim etilgan rezidentlik sertifikatlarini 55 ta davlatlarning barchasi bo'yicha batafsil tahlilini dissertatsiyaning 3-ilova muvofiq taqdim etilgan.



**6-rasm. O'zbekistonda rezidentlik sertifikatini taqdim etish ketma ketligi tartibi tahlili**<sup>23</sup>

Rezidentlik sertifikatini taqdim etish ketma ketligini 6-rasmda ko'rishimiz mumkin. Rezidentlik sertifikatini taqdim etish bo'yicha xorijiy tajribasini tahlil qilganimizda ham Rossiya Federatsiyasining soliq rezidenti maqomini tasdiqlovchi hujjatlarni berish Rossiya Federal soliq xizmatining markazlashtirilgan ma'lumotlarni qayta ishlash bo'yicha hududlararo inspeksiyasi tomonidan amalga oshiriladi. Qozog'iston Respublikasi soliq rezidenti maqomini tasdiqlovchi hujjatlarni berish Qozog'iston Respublikasi Moliya vazirligi huzuridagi Davlat daromadlari qo'mitasi tomonidan amalga oshiriladi. O'zbekistonda Soliq qo'mitasi tomonidan amalga oshiriladi.

Norezidentlarning 18 ta turdagi daromadlaridan to'lov manbaida soliq ushlab qolinadi. O'zbekistondagi faoliyat 183 kundan ortiq davom etsa, norezident doimiy muassasa sifatida soliqlarni O'zbekistonda to'laydi. Norezident soliq agentiga rezidentlik sertifikatini taqdim etilmaganda va taqdim etilgandagi holatlarini tahlil qilganimiz.

<sup>23</sup> YAIDXP- Yagona interaktiv davlat xizmatlari va DXM- Davlat xizmatlari ma'lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

Norezident soliq agentiga rezidentlik sertifikatini taqdim etilmaganda 7-rasmda holatni ko‘rishimiz mumkin.



**7-rasm. O‘zbekistonda rezidentlik sertifikatini taqdim etilmagandagi holati tahlili<sup>24</sup>**

Yuqoridagi rasmdagi holatlarni tahlil qilganimizda soliq agenti 2024-yil 10-mayda norezidentga 1500 AQSH dollari miqdorida to‘lov to‘laydi. Soliq agenti 300 AQSH dollarini (1500 x 20%) ushlab qoladi va norezidentga 1200 AQSH dollarini (1500 – 300) o‘tkazadi. Soliq agenti 300 AQSH dollarini 10-maydagi Markaziy bank kursi bo‘yicha hisoblangan soliqni 2024-yil 11-maydan (banklar keyingi oyning 5 sanasidan) kechiktirmay to‘lashi kerak. Soliq kodeksiga muvofiq, faqatgina haqiqiy va yuridik jihatdan tasdiqlangan rezidentlik sertifikatini taqdim etilganda soliq to‘lovchi ikki tomonlama shartnoma asosida imtiyozlardan foydalanishi mumkin. Aks holda – imtiyozlar tatbiq etilmaydi. Bu hujjatning mavjudligi ikki tomonlama soliq solishni bartaraf etishda hal qiluvchi ahamiyatga ega. Ammo, ko‘p hollarda norezidentlar O‘zbekistonda faoliyat yuritir ekan, rezidentlik sertifikatini taqdim etmaydi. Bu esa ularga nisbatan soliq yukining ortishiga olib keladi.

Norezident soliq agentiga rezidentlik sertifikatini (tax residency certificate) taqdim etganda, 8-rasmda aks ettirilgan shaklga muvofiq, daromadga nisbatan ushlab qolish (withholding) tartibi shartnoma qoidalariga mos ravishda qayta ko‘rib chiqiladi. Amalda bu shuni anglatadiki, norezident o‘z mamlakatida rezident ekanini rasmiy tasdiqlovchi hujjatni bergach, soliq agenti ikkiyoqlama soliqqa tortishni oldini olish bo‘yicha tegishli imtiyozlarni qo‘llaydi. Masalan, biror bir davlat manbaida ushlab qolish stavkasi, shartnomadagi cheklangan stavkagacha pasaytiriladi yoki ayrim hollarda daromad butunlay ozod etiladi. Norezident tomonidan rezidentlik sertifikatini taqdim etilganda imtiyozlarni qo‘llashning mantiqiy ketma-ketligini hujjat tekshiruvidan shartnoma moddasini aniqlash undan cheklov(LOB/beneficial-owner) mezonlarini baholash va pasaytirilgan stavka yoki ozodlikni qo‘llash, shungdek to‘liq hujjatlashtirish amalga oshiriladi va shu orqali ikkiyoqlama soliqqa tortish xavfi kamayadi.

<sup>24</sup> Soliq qo‘mitasining ma’lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.





**8-rasm. O‘zbekistonda rezidentlik sertifikatini taqdim etilgandagi holati tahlili<sup>25</sup>**

Shu orqali ikkiyoqlama soliqqa tortish xavfi kamayadi va to‘lovchi uchun adolatli soliq yukiga erishiladi. Hozirgi kunda xalqaro soliq munosabatlarida rezidentlik sertifikatini juda muhim rol o‘ynaydi. Bu hujjat orqali chet ellik soliq to‘lovchilar o‘zlarining asl soliq rezidenti ekanligini isbotlab, ikki tomonlama soliq shartnomalaridan foydalanish huquqini oladilar. O‘zbekistonda rezidentlik sertifikatini taqdim etilganda, norezidentlarga imtiyozli soliq rejimlari qo‘llaniladi. 10-rasmdagi holat yuzasidan tahlil qilganimizda soliq agenti 2024-yil 10-mayda norezidentga 1500 AQSH dollari miqdorida to‘lov to‘laydi. Soliq agenti xalqaro shartnoma qoidalarini qo‘llaydi. Soliq agenti soliq ushlab qolmaydi va norezidentga 1500 AQSH dollarini to‘liq o‘tkazadi.

Norezident soliq agenti rezidentlik sertifikatini daromad to‘langan vaqtda taqdim etilmagan, lekin keyin taqdim etildi taqdirda 9-rasmdagi holatni ko‘rishimiz mumkin.



**9-rasm. Norezident soliq agenti rezidentlik sertifikatini daromad to‘langan vaqtda taqdim etilmagan holati tahlili<sup>26</sup>**

<sup>25</sup> Soliq qo‘mitasining ma‘lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

<sup>26</sup> Soliq qo‘mitasining ma‘lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.



Yuqoridagi 9-rasmdagi holatni tahlil qiladigan bo'lsak, soliq agenti 2024-yil 10-mayda norezidentga 1500 AQSH dollari miqdorida to'lov to'laydi. Soliq agenti 300 AQSH dollarini ( $1500 \times 20\%$ ) ushlab qoladi va norezidentga 1200 AQSH dollarini ( $1500 - 300$ ) o'tkazadi. Norezident soliq agentiga belgilangan tartibda rasmiylashtirilgan rezidentlik sertifikatini taqdim etadi hamda soliq organiga to'lov manbaidan ushlab qolingani soliqni qaytarish bo'yicha ariza bilan murojaat qiladi. Soliq organi arizani belgilangan tartibda ko'rib chiqib, soliqni qaytarib beradi. Misol tariqasida tahlil qilganimizda "Golden Food" MCHJda o'tkazilgan soliq auditida tashqi savdo operatsiyalari o'rganilganda jamiyat tomonidan 2020-yilda Turkiyaning "Or-tas Degirmen Makinalari Ic Ve Dis Tic LTD.STI" kompaniyasidan jami qiymati 5 598,1 mln.so'm bo'lgan "Tovuq ozuqasi ishlab chiqarish" uskunasi import qilinganligi, ushbu import qilingan uskunani o'rnatib berish xizmatining qiymati shartnomada alohida ko'rsatilmaganligi, biroq, shartnomada uskunani o'rnatib berish xizmatini sotuvchi tomonidan amalga oshirilishi belgilanganligi aniqlangan. Soliq kodeksining 351-moddasi, 18-bandiga asosan uskuna qiymatining 20 foizi 1 119,6 ( $5\,598,1 \times 20\%$ ) mln so'm uskunani o'rnatib berish xizmatining qiymati sifatida qaralib, belgilangan stavkada 223,9 mln so'm norezident daromadidan olinadigan foyda solig'i qo'shimcha hisoblangan.

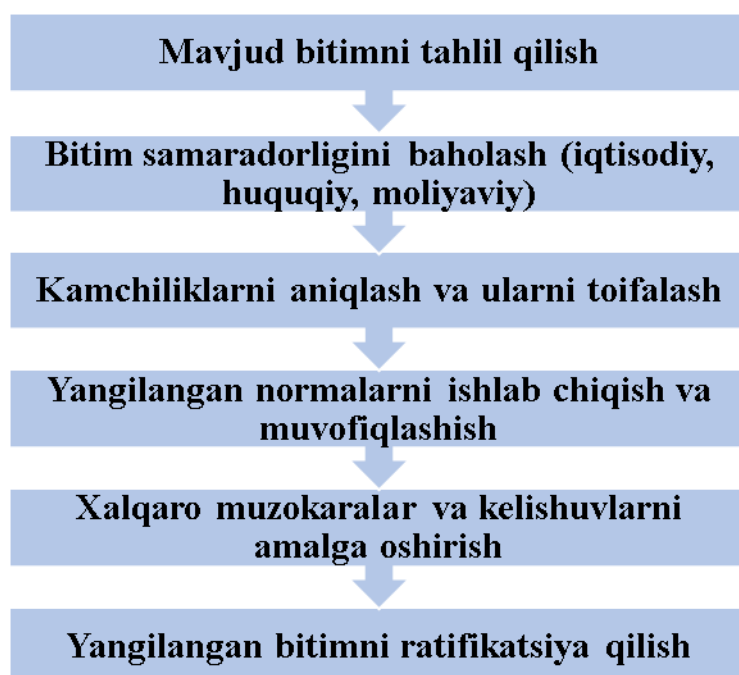
Ikkiyoqlama soliq shartnomalari qo'llanilishi uchun soliq to'lovchi o'z mamlakatidan olingan rezidentlik sertifikatini O'zbekistondagi soliq agentlariga taqdim etishi lozim. Shartnomalarda har bir daromad turi bo'yicha (dividend, foiz, royalti, xizmatlar) alohida imtiyozli stavka belgilangan. (xalqaro shartnomalar mazmuni bo'yicha tahliliy ma'lumot dissertatsiyaning 4-ildovaga asosan taqdim etiladi). Agar soliq to'lovchi O'zbekistonda yuqori stavkada soliq to'lagan bo'lsa, o'z mamlakatining soliq organiga murojaat qilib, mazkur to'lovlarni soliqdan chegirishi, qaytarib olishi, keyingi yillar uchun hisobga olishi mumkin.

Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish siyosati O'zbekistonda xalqaro andozalarga muvofiq ravishda joriy etilayotgani ijobiy holdir. Bu siyosat soliq to'lovchilarning ishonchini oshirmoqda, xorijiy sarmoyalar uchun qulay huquqiy muhit yaratmoqda, iqtisodiy integratsiya jarayonlarini faollashtirmoqda. Biroq ushbu siyosatni yanada samarali qilish uchun rezidentlik sertifikatlarining raqamlashtirilgan, elektron shaklda olinishi va tan olinishi mexanizmlarini ishlab chiqish, soliq organlari va soliq to'lovchilar o'rtasida xalqaro soliq bilimlarini oshirish, hukumatlararo kelishuvlarni yangilab borish va yangi standartlarga moslashtirish lozim deb hisoblaymiz.

Dissertatsiyaning **"Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish"** deb nomlangan to'rtinchi bobda asosiy masala O'zbekistonda amaldagi xalqaro soliq bitimlarini qayta ko'rib chiqish iqtisodiy zarurati va takomillashtirish, shuningdek, ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishning amaliy metodologiyasini takomillashtirish yoritilgan.

Tadqiqot ishi jarayonida xalqaro soliq bitimlari mamlakat iqtisodiyoti uchun strategik ahamiyatga ega bo‘lib, investorlarning ishonchini oshirish, soliq yukini adolatli taqsimlash va soliq qochish holatlarining oldini olishda muhim vosita hisoblanadi. O‘zbekistonda 80 ta davlat bilan soliq bitimlari mavjud bo‘lsa-da, ularning ayrimlari yangilanishni talab etadi. Shu bois, bitimlarni tizimli qayta ko‘rib chiqish va takomillashtirish zarurati tug‘ilmoqda. O‘zbekistonda amaldagi xalqaro soliq bitimlarini qayta ko‘rib chiqish natijasida muallif tomonidan O‘zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligiga o‘zgartish va qo‘shimchalarni kiritish hamda uni takomillashtirish bo‘yicha bir qator takliflarni ishlab chiqdik.

Soliqqa oid bitimlarni ham qayta ko‘rib chiqish algoritmi ishlab chiqqanmiz. Bu 10-rasmda mavjud bitimlar bo‘yicha algoritm ketma-ketligini keltirib o‘tganmiz.

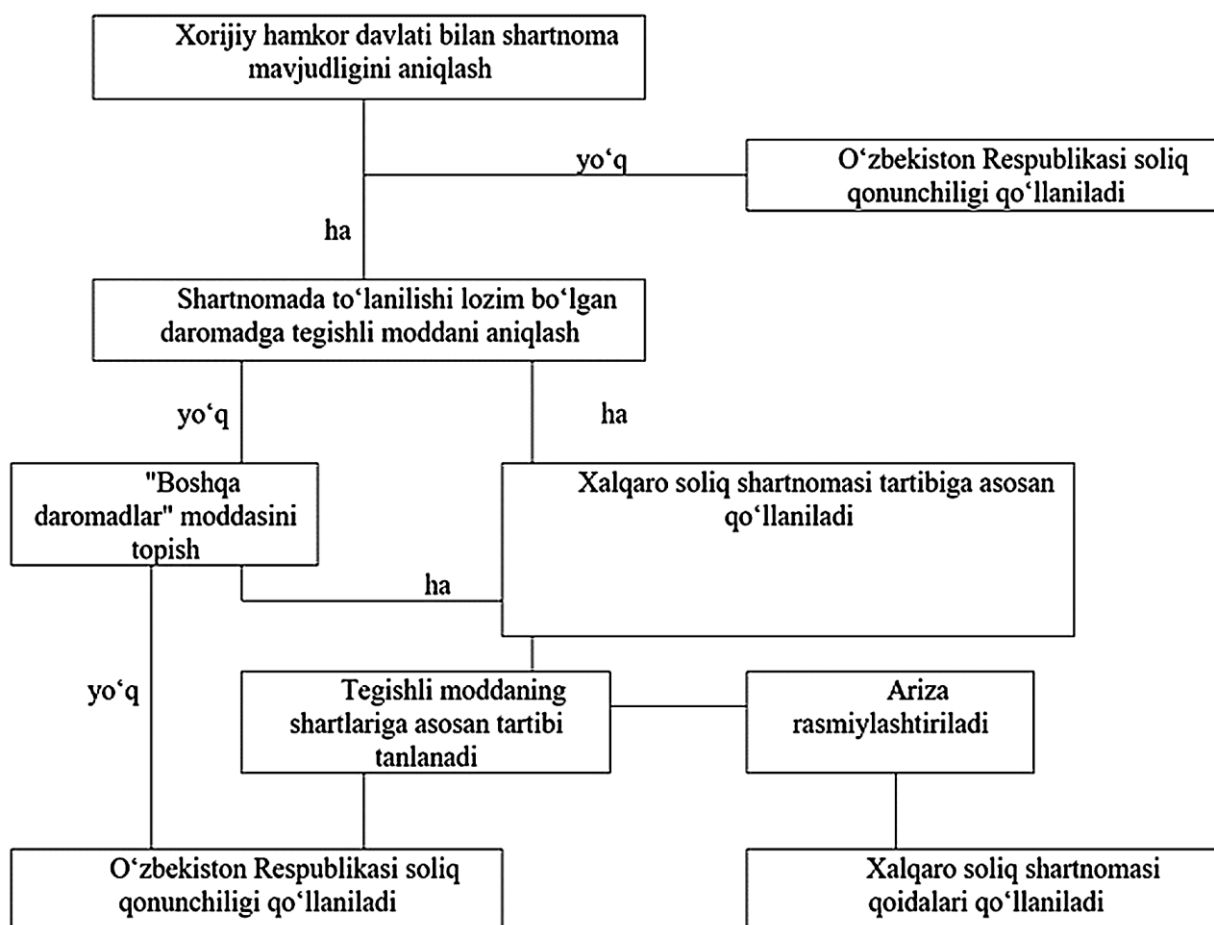


**10-rasm. Xalqaro soliq bitimini qayta ko‘rib chiqish metodologiyasi<sup>27</sup>.**

Mavjud soliqqa oid bitimlarni tahlil qilishda bu birinchi bosqichda amaldagi xalqaro soliq bitimi atroflicha o‘rganiladi. Tahlil bitimning qanday maqsadda tuzilgani va u qay tarzda amalga oshirilayotgani, uning yuridik tuzilishi, soliq yukini taqsimlash mexanizmi va boshqa mamlakatlar bilan taqqoslangan holda qanchalik samarali ekani o‘rganiladi. Bitim samaradorligini baholashda (iqtisodiy, huquqiy, moliyaviy) bitimning amaliy ta’siri turli jihatlardan baholanadi ya’ni iqtisodiy bo‘lib, investorlar uchun qay darajada jozibador, soliq yuki kamayishi yoki ko‘payishi va huquqiy jihatdan bitim milliy qonunlar bilan uyg‘unlashganmi yoki ziddiyatli holatlar bormi yoki yo‘qligini, moliyaviy tomondan davlat byudjetiga ta’siri qanday, soliq oqimlarining dinamikasi qanday o‘zgargan ko‘rib chiqildi. Kamchiliklarni aniqlash va ularni toifalashda aniqlangan muammolar saralanadi va ular toifalarga ajratildi. Misol uchun soliq qochishga imkon beradigan normalar, BEPS talablariga mos kelmaydigan holatlar va tyexnik yoki

<sup>27</sup> Soliq qo‘mitasining ma’lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

huquqiy muammolar bu toifalashda keyingi yangilash jarayoni uchun asos bo'ladi. Yangilangan normalarni ishlab chiqish va muvofiqlashtirish yuzasidan esa kamchiliklar asosida yangi huquqiy mexanizmlar taklif etiladi. Bu bosqichda BEPS tavsiyalariga mos normalar kiritiladi, shuningdek, huquqiy aniqlik, moliyaviy shaffoflikni ta'minlovchi mexanizmlar ishlab chiqiladi va mehnat bozori, investitsiya muhitiga ta'siri hisobga olinadi. Xalqaro muzokaralar va kelishuvlarni amalga oshirishda yangi normalarni xalqaro darajada kelishish uchun muzokaralar o'tkaziladi va qarshi tomon bilan muhokamalar, soliq yukining har ikki tomon uchun adolatli bo'lishiga e'tibor hamda iqtisodiy manfaatlar balansi saqlanadi. Yangilangan bitimni ratifikatsiya qilish bo'yicha esa yakunlovchi bosqichda kelishilgan yangilangan bitim parlament yoki vakolatli organ tomonidan rasmiy tasdiqdan o'tkaziladi. Bu jarayon konstitutsiya va qonunlarga muvofiq tarzda amalga oshiriladi va bitim rasman kuchga kiradi va amaliy faoliyatda qo'llanila boshlaydi. Ushbu algoritm xalqaro soliq bitimlarini zamonaviy talablar asosida takomillashtirishning bosqichma-bosqich modeli hisoblanadi. U nafaqat mavjud holatni baholashni, balki samarali takliflar ishlab chiqib, ularni amalga oshirishgacha bo'lgan jarayonni qamrab oladi. Bu yondashuv orqali O'zbekiston o'z xalqaro soliq siyosatida shaffoflik, barqarorlik va investitsion jozibadorlikni ta'minlashi mumkin.



**11-rasm. Ikki yoqlama soliqqa tortishni oldini olish bo'yicha xalqaro shartnomalarni O'zbekistonda qo'llash metodologiyasi.<sup>28</sup>**

<sup>28</sup> Muallif tomonidan tayyorlandi.

Hozirgi kunda O'zbekiston Respublikasi ikki yoqlama soliqqa tortishni oldini olish bo'yicha 55 tadan ortiq mamlakatlar bilan shartnoma imzolangan bo'lib, ikkiyoqlama soliqqa tortishni oldini olish bo'yicha xalqaro shartnomalarni O'zbekistonda qo'llanilishini quyidagi 11-rasm ma'lumotlari asosida ko'rish mumkin. Yuqorida keltirilgan rasmda xorijiy hamkor davlat bilan shartnoma mavjudligini aniqlash metodologiyasini ko'rib chiqqanmiz. Agar shartnoma mavjud bo'lmasa, avtomatik ravishda O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligi qo'llaniladi. Agar shartnoma mavjud bo'lsa, keyingi qadamga o'tiladi va shartnomada to'lanishi lozim bo'lgan daromadga tegishli moddani aniqlash metodologiyasini ko'rib chiqiladi. Bunda agar modda aniqlanmasa, "Boshqa daromadlar" moddasini topish lozim bo'ladi. Agar "Boshqa daromadlar" moddasi ham mavjud bo'lmasa, O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligi qo'llaniladi. Agar "Boshqa daromadlar" moddasi mavjud bo'lsa, keyingi bosqich tyegishli moddaning shartlariga asosan tartib tanlanadi. Agar modda aniqlansa (yoki "boshqa daromadlar" bo'yicha ham bo'lsa), xalqaro soliq shartnomasi tartibiga asosan qo'llaniladi va bu yerda ikki holat ko'zda tutiladi, tyegishli moddaning shartlariga asosan tartib tanlanadi va ariza rasmiylashtiriladi. Bu degani, soliq imtiyozlaridan foydalanish uchun rasmiylashtirish lozim bo'ladi. Natijada xalqaro soliq shartnomasi qoidalari qo'llaniladi. Ushbu rasmda ikki asosiy yo'nalishga ajratiladi ya'ni xalqaro soliq shartnomasi mavjud va unda daromad turi ko'rsatilgan bo'lsa, unga muvofiq tartib qo'llaniladi, imtiyoz olish uchun ariza talab etiladi. Shartnoma mavjud emas yoki daromadni qamrab olmaydigan modda topilmasa, O'zbekiston soliq qonunchiligi asos qilinadi.

Ushbu shartnomalar doirasida soliq idoralari orqali soliq qonunchiligining zarur darajada bajarilishini ta'minlash maqsadida, bir-birlariga quyidagi masalalarda o'zaro ko'mak ko'rsatishi belgilangan:

- soliq qonunchiligi buzilishining oldini olish va uni bartaraf etishda;

- ko'maklashish to'g'risidagi so'rov bo'yicha yoki tashabbus ko'rsatish tartibida yuridik va jismoniy shaxslar tomonidan soliq qonunchiligiga rioya etilishi yuzasidan axborotlarni taqdim etishda;

- milliy soliq tizimlari va soliq qonunchiligidagi joriy o'zgarishlar to'g'risidagi ma'lumotlarni taqdim etishda;

- soliq idoralari ishini ta'minlovchi kompyuter tizimlarini yaratish va ishlatishda;

- soliq to'lovchilar va soliq idoralari bilan ishlarni tashkil etish, jumladan soliq qonunchiligiga rioya etilishi ustidan nazoratni ta'minlash bo'yicha uslubiy tavsiyalarni ishlab chiqishda;

- birgalikdagi harakatlarni talab etuvchi boshqa masalalar bo'yicha.

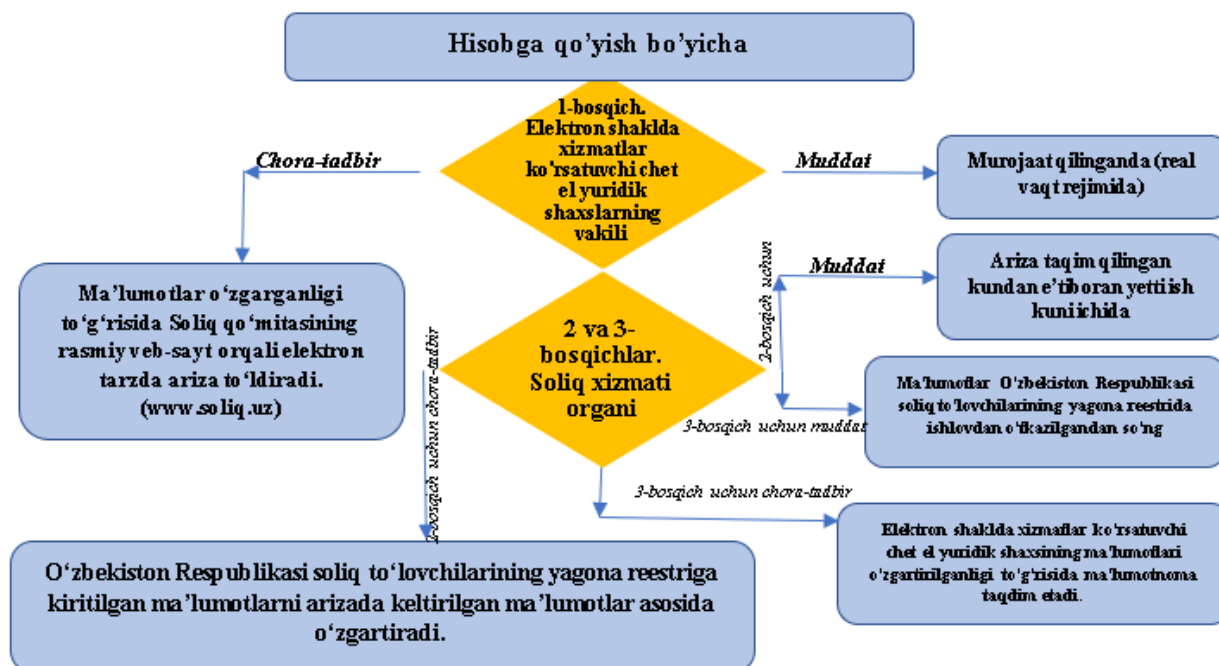
Ikki yoqlama soliqqa tortishni oldini olish haqidagi bitimlar respublikamizga xorijiy sarmoyalarni jalb qilishga, xorijiy kapitalning mamlakatimizda erkin harakatlanishi uchun ijobiy muhit yaratadi.

Elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxslarini qo'shilgan qiymat solig'i bo'yicha ro'yxatdan o'tkazish (ro'yxatdan chiqarish) yirik soliq to'lovchilar bo'yicha hududlararo soliq inspeksiyasi tomonidan amalga

oshiriladi. Ro'yxatdan o'tish uchun elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxslari soliq organiga faoliyat boshlangan kundan boshlab o'ttiz kun ichida tax.uz internet sahifasi orqali elektron shaklda ariza bilan murojaat etishi shart. Agar chet el yuridik shaxsining bir nechta filiallari mavjud bo'lib, ushbu filiallar tomonidan elektron shakldagi xizmatlar alohida ko'rsatilsa, har bir filial alohida soliq to'lovchi bo'lib ro'yxatdan o'tishi lozim. Byelgilangan tartibda ro'yxatdan o'tmasdan realizatsiya qilish joyi O'zbekiston Respublikasi deb e'tirof etiladigan elektron shaklda xizmatlarni ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxslariga soliq organi tomonidan ro'yxatdan o'tish to'g'risida elektron pochta yoki boshqa aloqa vositalari orqali xabarnoma yuboriladi. Ro'yxatdan o'tmasdan faoliyat yuritayotgan chet el yuridik shaxslari, ular ro'yxatdan qaysi vaqtda o'tganidan qat'iy nazar elektron shaklda xizmatlarni realizatsiya qilishni boshlagan kundan e'tiboran soliq majburiyati yuzaga kelgan hisoblanadi va Soliq kodeksining 281-moddasiga muvofiq qo'shilgan qiymat solig'ini to'laydi.

Elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxslarini soliq organida hisobga qo'yish, ma'lumotlarni o'zgartirish va hisobdan chiqarish 11-rasmda keltirilgan sxemaga muvofiq amalga oshiriladi.

12-rasmdagi jarayonlar elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxslarini ro'yxatdan o'tkazish tax.uz internet sahifasi orqali soliq organlariga taqdim etiladigan elektron ko'rinishdagi arizasini ko'rib chiqish natijalari asosida amalga oshiriladi.



**12-rasm. Elektron shakldagi xizmatlarni ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxslarini davlat soliq xizmati organlarida hisobga qo'yish metodi<sup>29</sup>.**

Elektron shaklda xizmatlarni realizatsiya qilish joyi O'zbekiston Respublikasi deb e'tirof etish bo'yicha quyidagi shartlardan hech bo'lmaganda

<sup>29</sup> Soliq qo'mitasining ma'lumotlari asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

bittasi bajarilsa, O'zbekiston Respublikasining hududi elektron shakldagi xizmatlarni realizatsiya qilish joyi deb e'tirof etiladi:

xaridorning yashash joyi O'zbekiston Respublikasi bo'lsa;

xaridor tomonidan xizmatlarga haq to'lash uchun foydalaniladigan bank yoki xaridor tomonidan xizmatlarga haq to'lash amalga oshiriladigan to'lov tizimlarining operatori O'zbekiston Respublikasi hududida joylashgan bo'lsa;

xaridor xizmatlarni olish chog'ida foydalangan tarmoqning manzili O'zbekiston Respublikasida ro'yxatdan o'tkazilgan bo'lsa;

xizmatlarni olish yoki xizmatlarga haq to'lash uchun foydalaniladigan telefon raqami mansub bo'lgan mamlakatning xalqaro kodi O'zbekiston Respublikasi tomonidan berilgan bo'lsa.

Soliq organi elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxslarining ro'yxatdan o'tkazish to'g'risidagi arizasi kelib tushgan paytdan e'tiboran yetti kun ichida quyidagi tadbirlarni amalga oshirishga haqli:

yuridik shaxsning chet el davlatida ro'yxatdan o'tganligi to'g'risidagi ma'lumotlarni o'rganadi;

chet el yuridik shaxsning arizasida ko'rsatilgan manzilda haqiqatda joylashganligini o'rganadi;

chet el yuridik shaxsi tomonidan ko'rsatilayotgan xizmatlar toifasi Soliq kodeksining 282-moddasida ko'rsatilgan xizmatlar toifasiga mosligini o'rganadi;

chet el yuridik shaxsi O'zbekiston Respublikasida avval ro'yxatdan o'tganligi, soliq to'lovchini qayta tashkil etilganligi yoki tugatilganligi to'g'risidagi ma'lumotlarni tekshiradi.

Elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxslarini soliq organlarida maxsus ro'yxatdan o'tkazish to'g'risida ariza ushbu belgilangan muddatlarda taqdim etilganda, soliq to'lovchining arizasi qabul qilingan sanadan boshlab ro'yxatdan o'tkazilgan deb hisoblanadi. Bunda, chet el yuridik shaxsi tomonidan soliq organlarida ro'yxatdan o'tkazish to'g'risida ariza belgilangan muddatdan kechikib taqdim etilganda, ushbu chet el yuridik shaxslari elektron shakldagi xizmatlarni realizatsiya qilishni boshlagan paytdan e'tiboran qo'shilgan qiymat solig'ini to'lash majburiyati yuzaga kelgan deb hisoblanadi.

Ro'yxatdan o'tkazilganligi yoki ro'yxatdan o'tkazishni rad etish to'g'risida xabarnoma bir ish kuni ichida chet el yuridik shaxsiga elektron pochta yoki boshqa aloqa vositalari orqali yuboriladi. Ro'yxatdan o'tkazilgan elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxsi soliq organida hisobga qo'yilganligi va unga soliq to'lovchining identifikatsiya raqami berilganligi to'g'risida guvohnoma taqdim etilishini so'rashga haqli. Ro'yxatdan o'tkazilgan elektron shaklda xizmatlar ko'rsatuvchi chet el yuridik shaxsi soliq organida hisobga qo'yilganligi va unga soliq to'lovchining identifikatsiya raqami berilganligi to'g'risida guvohnoma shakllantiriladi. Ro'yxatdan o'tkazish yoki rad etish haqida xabarnoma chet el yuridik shaxsiga bir ish kuni ichida elektron aloqa orqali yuboriladi.

## XULOSA

Dissertatsiya mavzusiga doir amalga oshirilgan tadqiqot va ilg'or xorij tajribalar asosida quyidagi xulosalar va takliflarni shakllantirishga muvaffaq bo'lindi:

1. O'zbekistonda xalqaro soliq shartnomalarini amaliy qo'llash masalalari soliq ma'muriyatchiligini takomillashtirishda muhim yo'nalishlardan biri hisoblanadi. Bu sohadagi muammolarni ilmiy asosda o'rganish va metodologik yondashuvlarni talab etadi. Xalqaro soliq shartnomalarini qo'llashning nazariy va huquqiy asoslari, shuningdek, xalqaro va milliy soliq ma'muriyatchiligi instrumentlari o'rtasidagi o'zaro bog'liqlik va muvofiqlik tahlil qilindi. Tadqiqot natijalariga ko'ra, soliq sohasidagi xalqaro va milliy huquqiy tizimlar bir-birini to'ldiruvchi va muvofiqlashtiruvchi elementlardan iborat murakkab institut ekanligi aniqlandi. Amalda xalqaro soliq shartnomalarini qo'llash amaliyoti tahlil qilindi va qator muammolar aniqlandi:

o'zaro kelishuv jarayonlari deyarli amalga oshirilmayapti, bu esa eksportyorlar uchun ortiqcha soliq yukiga olib kelmoqda;

soliq organlarining xorijiy davlatlardan axborot murojaat qilish amaliyoti yetarli darajada qo'llanilmayapti;

soliq yig'ishda yordam mexanizmi samarasiz;

norezidentlarga daromad va to'langan soliqlar bo'yicha ma'lumotnoma berish majburiyati qonunchilikda belgilanmagan.

2. Xalqaro tajriba tahlil qilinib, uni O'zbekiston amaliyotiga mos holda tatbiq etish imkoniyatlari o'rganildi. Ya'ni, xalqaro shartnomalarni samarali qo'llash uchun metodik asoslarni shakllantirildi. Milliy soliq qonunchiligini takomillashtirish bo'yicha soliq kodeksiga o'zgartish va qo'shimchalar, Soliq qo'mitasi to'g'risidagi Nizomni takomillashtirish va soliq tekshiruvlari va soliq organlari xodimlari vazifalariga tegishli qo'shimchalar kiritish lozimligi belgilab olindi.

3. Ikkiyoqlama soliqqa tortish munosabatlarini samarali tartibga solish uchun uni eng avvalo O'zbekiston Respublikasi soliq tizimidagi soliqqa oid qonunlarni xalqaro soliqqa tortish standartlarga eng ma'qul shaklda muvofiqligi bu boradagi mavjud muammolari va ziddiyatlarni bartaraf etish maqsadga muvofiq bo'ladi. Buning uchun ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishga doir xalqaro shartnomalarni ishlash tartibini soliq kodeksiga nazarda tutilishi va faqat soliq kodeksidan tashqari individual xususiyatlardan iborat bo'lib qolmasligi lozim.

4. Soliq tizimida ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishda xalqaro shartnomalar va konvensiyalarni qo'llanishining obyektiv zarurligining negizida avvalo Iqtisodiy hamkorlik va taraqqiyot tashkiloti, BMT va shunga o'xshagan xalqaro soliq munosabatlariga kirishgan xalqaro tashkilotlarning xalqaro soliq dasturlari yoki standartlari asosida milliy soliq qonunchiligi muvofiq ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishga oid munosabatlariga bog'liq bo'ladi va bu soliq tizimidagi asosiy o'zagini tashkil etadi. Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish jarayoni boshqa iqtisodiy jarayonlardan alohida muhim farqi va murakkabligi shundaki, soliqqa tortish jarayoni bir tomondan boshqa xalqaro tashkilotlarni

standartlariga asoslansa, boshqa tomondan ushbu jarayonni to'g'ri amalga oshirish juda ko'plab ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish doir shartnomalarni to'g'ri tahrir qilish va uni shartnoma talablari asosida imtiyozlardan o'z vaqtida foydalanishni taqozo etadi.

5. O'zbekiston soliq tizimida ikkiyoqlama soliqqa tortish munosabatlariga doir xalqaro konvensiya, bitim, shartnomalarda o'zaro boshqa davlat bilan nomuvofiqliklarini bartaraf etish maqsadida soliq kodeksiga tegishli boblar yoki moddalar kiritilib, alohida hollardagi vaziyatlarni umumlashtirish holatiga olib kelish tartibini joriy etish lozim.

6. Yevropa ittifoqi rezidentlarining moliyaviy operatsiyalardan olinadigan daromadlarini soliqqa tortish rejimini unifikatsiya qilish va O'zbekiston soliq tizimida ikkiyoqlama soliqqa tortish munosabatlaridagi xalqaro shartnomalarni milliy soliq qonunchiligiga ayniqsa soliq kodeksiga qo'shimchalar kiritilib, alohida bob yoki moddalarda me'yorlarini joriy etilishini ta'minlash.

7. O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligiga xalqaro soliq munosabatlaridan kelib chiqib, soliq imtiyozlar va soliq diskriminatsiya masalalaridan kelib chiqib milliy soliq qonunchiligida ikkiyoqlama soliq solish baratarf etish metodologiyasini kiritish lozim. Bu davlat o'rtasidagi ikkiyoqlama soliqqa tortish sohasidagi xalqaro huquq normalari va prinsiplarini sharhlashda hamda amaliyotga tatbiq etishda sharh sifatida qo'llaniladi.

8. Ikkiyoqlama soliqqa tortish munosabatlarida davlatlararo tuzilgan shartnomalarga muvofiq davlatlarning soliq organlari tomonidan milliy soliq qonunchiligidagi konsepsiya va kategoriyalarni turlicha izohlash natijasida soliq hisob-kitoblarni noto'g'ri amalga oshirish holatlari duch kelmaslik uchun milliy qonunchiligida maxsus qoidalarini qo'llashga doir umumiy tartibda izoh keltirib o'tishi lozim.

9. Davlatning norezidentlar faoliyatini soliq solish orqali tartibga solishda ikki jihatni ko'zlagan holda amalga oshirishi kerak. Birinchisi, mamlakat byudjeti daromadlarini shakllantirish va ularni ko'paytirish bo'lsa, ikkinchisi chet el investori hisoblanuvchi norezidentlar faoliyatiga soliq solishni takomillashtirish va ularning investitsiyaviy faoliyatini rag'batlantirish. Intellektual mulk huquqi obyektlariga to'lov hisoblanmish royaltiga yuqori soliq stavkasini qo'llanilishi chet el kompaniyalarini intellektual mulk obyektlarini litsenziyaga berishdan qaytarishi ham mumkin. Bizningcha, intellektual mulk obyektlaridan foydalanganlik uchun royaltiga nisbatan soliq stavkasini pasaytirish mamlakatimizning innovatsion rivojlanishida foydali bo'lishi mumkin.

Yuqorida shakllantirilgan ilmiy taklif va amaliy tavsiyalar mamlakatimizda chet investorlarni faoliyatini yanada rivojlantirishda va buning natijasida soliq bazasini kengayishiga hamda rezident va norezidentlarga ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishda davlatlararo konvensiya va shartnomalarini to'g'ri qo'llanilishi hisobiga ularni faolligini yuksaltirishda va O'zbekistonning tashqi bozordagi mavqeni oshirishda soliqqa tortish tamoyillaridan samarali foydalanishda hamda samarali natijalarga erishish imkonini beradi.



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

---

**ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ**

**РАЖАПОВ ШУХРАТ ЗАРИПБАЕВИЧ**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ УСТРАНЕНИЯ  
ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УЗБЕКИСТАНЕ**

**08.00.07 – Финансы, денежное обращение и кредит**

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации на соискание степени доктор экономических наук (DSc)**

**Ташкент – 2025**

Тема диссертации доктора наук (DSc) зарегистрирована в Высшей аттестационной комиссии под номером B2025.1.DSc/Iqt863.

Диссертация подготовлена в Ташкентском государственном экономическом университете.

Автореферат диссертации на трех языках (узбекском, русском и английском (резюме)) на размещен на веб-странице Научного совета ([www.tsue.uz](http://www.tsue.uz)) и на информационно-образовательном портале "ZiyoNet" ([www.ziynet.uz](http://www.ziynet.uz)).

**Научный консультант:** Худойкулов Садирдин Каримович  
доктор экономических наук, профессор

**Официальные оппоненты:** Турсунов Бобур Ортикмирзаевич  
доктор экономических наук, профессор

Рахимов Дилшод Алиджанович  
доктор экономических наук, профессор

Тухлиев Бозор Каримович  
доктор экономических наук, профессор

**Ведущая организация:** Ташкентский международный университет Кимё

Защита диссертации состоится «23» 10 2025 года в 14<sup>00</sup> часов на заседании Научного совета по присуждению ученых степеней № DSc.03/10.12.2019.1.16.01 при Ташкентском государственном экономическом университете. (регистрационный номер № \_\_\_\_\_). Адрес: 100066, город Ташкент, проспект Ислама Каримова, 49. Тел.: (99871) 239-28-72, факс: (99871) 239-43-51, e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz)

С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского государственного экономического университета (под номером 1783). Адрес: 100066, город Ташкент, проспект Ислама Каримова, дом 49. Тел.: (99871) 239-28-72, факс: (99871) 239-43-51, Электронная почта: [tsue@tsue.uz](mailto:tsue@tsue.uz), [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz)

Автореферат диссертации официально распространен с «10» 10 2025 года.  
(протокол реестра № 85 от «10» 10 2025 года).



**С.У. Мехмоннов**

Председатель Научного совета по присуждению ученых степеней, доктор экономических наук, профессор

**У.В. Гафуров**

Секретарь Научного совета по присуждению ученых степеней, доктор экономических наук, профессор

**Н.Б. Абдусаломова**

Заместитель председателя научного семинара при Научном совете по присуждению ученых степеней, доктор экономических наук, профессор

## **ВВЕДЕНИЕ (аннотация диссертации доктора наук (DSc)).**

**Актуальность и необходимость темы диссертации.** Совершенствование методологии устранения двойного налогообложения в мировой экономике способствует укреплению мирового экономического сотрудничества, стимулируя международные инвестиционные и торговые отношения, либерализуя движение капитала, обеспечивая финансовую безопасность деятельности транснациональных компаний, оптимизируя налоговое бремя и расширяя взаимный информационный обмен между налоговыми органами. В рамках совершенствования методологии автоматизированный обмен информацией между налоговыми юрисдикциями, программы BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), определение критериев резидентства, обеспечение прозрачности налогообложения имущественных прав и эффективное использование инструментов контроля за трансфертным ценообразованием становятся решающим фактором обеспечения международной налоговой справедливости. Это ярко проявляется в соглашениях об устранении двойного налогообложения стран – членов Организации экономического сотрудничества и развития, а также более чем 120 стран и юрисдикций, участвующих в Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам. В рамках данной конвенции было подписано 1360 соглашений, регулирующих меры по урегулированию вопросов многостороннего взаимодействия, и на это особое внимание уделяется 80 государствами и юрисдикциями, имеющими соглашения по вопросам двойного налогообложения”<sup>1</sup>. С этой точки зрения, устранение проблем международного двойного налогообложения требует разработки методологических основ, обеспечивающих эффективное взаимодействие налоговых систем различных стран по всему миру.

Приоритетными направлениями научных исследований по совершенствованию методологии устранения двойного налогообложения в мире являются стандартизация международных налоговых соглашений, устранение юрисдикционных конфликтов между источником дохода и резидентством в рамках инициатив BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), обеспечение соответствия трансфертных цен рыночным принципам, актуализация механизмов определения налоговой юрисдикции в цифровой экономике, внедрение автоматизированных систем обмена информацией (AEOI, CbCR), а также обеспечение налоговой справедливости посредством повышения налоговой прозрачности. Эти исследования направлены на укрепление международной налоговой системы, обеспечение баланса многосторонних интересов и снижение налоговых рисков в транснациональной деятельности.

Совершенствование методологии устранения двойного налогообложения в Узбекистане осуществляется с учетом международного опыта и тенденций. С 2020 года в налоговом администрировании уделяется особое внимание повышению международной налоговой прозрачности за

---

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

счёт внедрения цифровых технологий. Наряду с этим, в соответствии со стандартами BEPS ОЭСР, была определена необходимость пересмотра налоговых соглашений и их адаптации к современным требованиям. Учитывая глобальные тенденции, в Узбекистане целесообразно реализовать комплекс мероприятий по совершенствованию методологии устранения двойного налогообложения. В частности, это предполагает пересмотр международных налоговых соглашений на основе моделей налоговых конвенций ОЭСР и ООН, внедрение новых механизмов налогообложения в условиях цифровой экономики, полное применение стандартов BEPS в отношении корпоративного налогообложения, повышение прозрачности нормативно-правовой информации по вопросам устранения двойного налогообложения для предпринимателей и инвесторов. Совершенствование методологии устранения двойного налогообложения в Узбекистане имеет ключевое значение для повышения конкурентоспособности национальной экономики, привлечения иностранных инвестиций и развития международных торговых отношений. Кроме того, остаётся высокой потребность в использовании международного опыта и стандартов, а также в развитии методологических основ, способствующих эффективному применению этих подходов. Всё это требует приоритизации научных исследований в данной области.

Указы Президента Республики Узбекистан № ПФ-157 от 14 октября 2024 года «О дополнительных мерах по поддержке предприятий, осуществляющих экспортную деятельность в сфере цифровизации», № ПФ-60 от 28 января 2022 года «О Стратегии развития Нового Узбекистана на 2022-2026 годы», № ПФ-6306 от 7 сентября 2021 года «О дополнительных мерах по стимулированию предприятий-экспортеров», № ПФ-5468 от 29 июня 2018 года «О Концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан», № ПП-5184 от 13 июля 2021 года «О дальнейшем усилении финансовой поддержки экспортной деятельности», Данное диссертационное исследование в определенной степени послужит реализации задач, обозначенных в постановлениях № ПП-4389 «О дополнительных мерах по совершенствованию налогового администрирования» от 10 июля 2019 года, Указе № Ф-5214 «Об организационных мерах по коренному совершенствованию налогового законодательства» от 13 февраля 2018 года, постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 29 марта 2021 года № 166 «Об утверждении Стратегии управления и реформирования государственных предприятий на 2021-2025 годы» и другие нормативно-правовые документы в данной сфере.

**Соответствие исследования приоритетам научных исследований, проводимых в Республике.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с приоритетными направлениями развития науки и техники республики I. «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

**Обзор зарубежных научных исследований по теме диссертации.** В международном сообществе ведущие международные организации активно анализируют данный процесс и вырабатывают рекомендации консультативного характера. В этом же направлении последовательно проводятся научные исследования, охватывающие различные аспекты международного налогообложения. В частности, такие учреждения, как Всемирный банк, Международный валютный фонд (США), Группа экономических исследований в сфере развития, Федеральная резервная система, Управление финансовых исследований (Office of Financial Research), Банк международных расчётов (Швейцария), Американский институт исследования государственной политики (США), План действий по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (BEPS), инициатива «United States Gets an F», обзор налоговой политики (Tax Policy Outlook, США), Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (FATF), Налоговая служба Канады (CRA), Колумбийский университет (США), Институт экономической политики (Россия), Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Налоговое управление США (IRS), Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации (Россия), а также Государственный налоговый комитет Республики Узбекистан, Центральный банк Республики Узбекистан и Ташкентский государственный экономический университет — все они вносят свой вклад в развитие и совершенствование данной сферы.

В рамках международной практики, в процессе реализации нормативных документов, программ и отдельных научных исследований были получены определённые научные результаты. В частности, можно отметить такие международные соглашения, как конвенция об устранении двойного налогообложения в области прямых налогов (на доход и имущество), конвенция об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на наследство, конвенция об обеспечении административной ответственности, конвенция о взаимной правовой помощи в налоговых вопросах и содействии в взыскании налогов, и другие аналогичные документы. В рамках деятельности Международной фискальной ассоциации (International Fiscal Association) регулярно публикуются аналитические исследования, посвящённые эффективности предотвращения уклонения от налогообложения в рамках двусторонних и многосторонних соглашений между государствами.

В связи с тенденциями в регулировании вопроса об отмене двойного налогообложения на международном уровне, в Узбекистане в реформировании этой сферы важное значение приобретает опыт деятельности международных правовых организаций, в том числе таких органов, как Международный суд, Европейский суд по правам человека и суд Европейского союза. Через эти организации осуществляется контроль за исполнением межгосударственных налоговых соглашений, разрешение споров, возникающих в трансграничных финансовых отношениях посредством правовых механизмов, а также сотрудничество в рамках международных нормативных актов, служащих для справедливого

распределения налогового бремени. Такие подходы позволят усилить участие Узбекистана в международных налоговых отношениях, защитить права предпринимателей и инвесторов, а также оптимизировать поступления в бюджет. Поэтому при совершенствовании методологии ликвидации двойного налогообложения одной из приоритетных задач является анализ международно-правовой практики и гармонизация национального законодательства на основе этих критериев.

**Степень изученности проблемы.** Научно-теоретические и практические аспекты совершенствования методологии устранения двойного налогообложения, а также проблемы, связанные с этим явлением и методы его устранения, подробно исследованы в научных трудах таких зарубежных экономистов, как А. Погорлеский, Ройвен С. Ави-Йонах, Ричард Л. Дорнберг, Ангарад Миллер, Линн Оутс, Рой Сандер, Майлс Дед, Ричард Уильямс, Диана ван дер Мерве, Майкл Кобецки, А.А. Шахмаматов, Е. Толстопятенко, И.А. Ларютина, В.Н. Туровский, М.Н. Кобзарь-Фролова, М.А. Денисаев, И.Д. Агаева, А.В. Фокин. В своих работах они всесторонне анализировали вопросы международных налоговых отношений, способы снижения двойного налогообложения, а также правовые основы налоговых соглашений между государствами<sup>2</sup>.

Теоретические и правовые аспекты налоговых отношений в Узбекистане, связанных с вопросами устранения двойного налогообложения, получили широкое освещение в научных исследованиях узбекских экономистов, таких как Ш. Тошматов, А. Шернаев, А. Мусагалиев, И. Эргашев, Ш. Собиров, Ж. Урмонов, А. Жураев, Б. Тошмуродова, С. Элмирзаев, У. Пардаев, М. Мирзаев и И. Турабоев. В своих трудах они подробно проанализировали как общие вопросы двойного налогообложения в условиях Узбекистана, так и роль, которую оно играет в системе налоговой политики страны<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup>Погорлеский 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.

<sup>3</sup>Тошматов Ш.А. Роль налогов в развитии предприятий. Монография. – Ташкент: Фан ва технология, 2008. –204с., Шернаев А.А. Вопросы определения среднесрочной перспективы налоговых доходов государственного бюджета. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. – Ташкент: БМА, 2009. – 20 с., Мусагалиев А.Дж. Основные направления совершенствования налогообложения юридических лиц. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. – Ташкент: БМА, 2009. – 23 с., Эргашев И.О. Совершенствование методики расчета акцизного налога при защите внутреннего рынка. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. – Ташкент: БМА, 2011. – 22 с., Собиров Ш.М. Налог на прибыль и его влияние на экономическую деятельность субъектов предпринимательства. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. – Ташкент: БМА, 2008. – 20 с., Урмонов Ж.Ж. Перспективы эффективного использования стимулирующей функции налогов в развитии малого бизнеса. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. – Ташкент: БМА, 2010. – 23 с., Жураев А.С. Эффективные пути формирования доходов государственного бюджета. – Ташкент: Фан, 2004. – 224



Процесс устранения двойного налогообложения рассматривается в качестве важной составной части международной системы налогообложения и служит основой для проведения научных исследований. В то же время отечественные научные разработки в данном направлении носят сравнительно ограниченный характер и в основном сосредоточены на теоретических и правовых аспектах проблемы. Так, в своём исследовании С.К. Худойкулов отметил, что одним из показателей эффективности налоговой политики государства на международной арене является количество заключённых международных соглашений, направленных на предотвращение двойного налогообложения, и степень их реализации. В свою очередь, К.Ш. Хошимов и Н.Р. Кузиева в своих трудах изучали вопросы налогообложения предприятий с участием иностранных инвестиций и совместных предприятий. Также И.К. Турабоев представил предложения и выводы по совершенствованию правовых основ налогообложения нерезидентных юридических лиц в Узбекистане. Однако проблема совершенствования методологии устранения двойного налогообложения до сих пор не стала предметом углублённого и самостоятельного научного анализа со стороны отечественных экономистов. Это свидетельствует о необходимости проведения фундаментальных исследований, направленных на устранение существующих проблем в данной области.

**Соответствие темы диссертации плану научных исследований высшего учебного заведения, в котором выполнена диссертация.** Диссертация выполнена в рамках научного проекта «Совершенствование научно-методических основ и методов обеспечения макроэкономической стабильности и прогнозирования социально-экономического развития в Узбекистане» в соответствии с планом научных исследований Ташкентского государственного экономического университета.

**Целью исследования** является разработка научных предложений и рекомендаций по совершенствованию существующих методологических проблем, связанных с устранением двойного налогообложения в Республике Узбекистан.

**Задачи исследования:**

обоснование социально-экономической необходимости устранения двойного налогообложения;

определение социально-экономических факторов, способствующих возникновению отношений двойного налогообложения;

научный анализ теоретико-методологических подходов к устранению двойного налогообложения с разработкой авторского определения данного понятия;

---

с., Тошмуродова Б.Э. Механизм управления экономикой посредством налогов. – Ташкент: Янги аср авлоди, 2002. – 128 с., Эльмирзаев С. Вопросы эффективной организации налоговых отношений в управлении корпоративными финансами. Монография. – Ташкент, 2017. – 153 с., Пардаев У.У. Совершенствование методики прогнозирования государственного бюджета. Автореферат диссертации на соискание ученой степени PhD по экономике. – Ташкент, 2018., Мирзаев М. Методика и практика расчета налоговой собираемости. [www.biznes-daily.uz/ru/birjaexpert.15687](http://www.biznes-daily.uz/ru/birjaexpert.15687), Турабоев И. Совершенствование правовых основ налогообложения нерезидентов юридических лиц в Республике Узбекистан. Автореферат диссертации на соискание ученой степени PhD по юридическим наукам. – Ташкент: Академия государственного управления при Президенте Республики Узбекистан, 2019. – 45 с.

анализ практических случаев устранения двойного налогообложения в отдельных странах и среди отдельных категорий налогоплательщиков;

выявление и практический анализ социально-экономических причин, способствующих возникновению случаев двойного налогообложения у налогоплательщиков, с формированием соответствующих научных выводов;

научно-практический анализ различных форм устранения двойного налогообложения в налоговой системе Узбекистана и формулирование научных заключений;

демонстрация практической взаимосвязи между автоматизированным учётом доходов от электронных услуг и процессами двойного налогообложения;

разработка предложений по применению международного передового опыта в налоговой практике Узбекистана на основе изучения зарубежных моделей устранения двойного налогообложения;

выявление методологических проблем в процессе подтверждения налогового резидентства юридических и физических лиц и разработка соответствующих методологических основ;

анализ процедур установления пониженных налоговых ставок в рамках международных соглашений с целью упрощения налогообложения в Узбекистане и выработка рекомендаций по их дальнейшему совершенствованию;

подготовка предложений по совершенствованию методологии устранения двойного налогообложения при определении рыночной стоимости услуг, оказываемых нерезидентами;

разработка общей методологии устранения двойного налогообложения.

**Объектом исследования** являются положения международных налоговых договоров Узбекистана, а также процедуры внедрения норм международных договоров в национальное законодательство.

**Предметом исследования** являются экономические отношения, возникающие при разработке и реализации положений национального налогового законодательства и международных налоговых договоров.

**Методы исследования.** В диссертации использованы общенаучные методы познания: системный анализ, анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнительный и динамический анализ, сопоставление, обобщение, статистическое наблюдение, сбор и группировка данных, а также методы расчёта сводных показателей.

**Научная новизна исследования** заключается в следующем:

основанием для определения налогооблагаемого дохода нерезидента на основе рыночной стоимости в случае, если стоимость услуг, связанных с оборудованием, не указана отдельно в международном договоре, а также при осуществлении нерезидентами монтажных, монтажных или пусконаладочных работ на территории Узбекистана, даже если это не предусмотрено договором, является предложение о применении настоящих правил;

предлагается, чтобы нерезиденты имели право применять самую низкую ставку налога, установленную международным договором, к их



доходу от дивидендов в случаях, когда они работают через постоянное учреждение, при условии, что международный договор предусматривает несколько пониженных ставок налога;

на основании официального уведомления, направленного в налоговый орган в случае непредставления иностранным юридическим лицом, оказывающим услуги в электронном виде, заявления о постановке на учет в налоговый орган в установленный срок, в тридцатидневный срок, разработано предложение о том, что непредставление заявления о постановке на учет в налоговом органе является основанием для ограничения деятельности данного иностранного юридического лица на территории республики;

при налогообложении уплачиваемого дохода в случае, если лицо, имеющее фактическое право на уплату дохода, является налоговым резидентом Республики Узбекистан, источник уплаты уведомил налоговый орган по месту своего учета о том, что предложение о снижении налогового бремени и увеличении инвестиционного потока посредством международных договоров основано на введении порядка неуплаты;

в случае, если лицо, получающее реальный доход, является резидентом государства, не имеющего международного договора с Республикой Узбекистан, налог облагается по ставке, установленной национальным законодательством, а в случае, если фактический бенефициар неизвестен, предлагается удержание налога у источника выплаты.

**Практическая значимость исследования** заключается в следующем:

статья 351 Налогового кодекса предусматривает, что налогооблагаемый доход нерезидента определяется на основе рыночной стоимости, если стоимость услуг, связанных с оборудованием, не указана отдельно в международном договоре, а также если нерезиденты осуществляют монтажные, монтажные или пусконаладочные работы на территории Узбекистана, даже если в договоре это не указано;

статья 347 Налогового кодекса предусматривает, что нерезиденты имеют право применять самую НИЗКУЮ ставку налога, установленную международным договором, к их доходу от дивидендов в случаях, когда они работают через постоянное учреждение, при условии, что международный договор предусматривает несколько пониженных ставок налога;

в статье 279 Налогового кодекса установлено, что непредставление иностранным юридическим лицом, оказывающим услуги в электронной форме, заявления о постановке на учет в налоговый орган в тридцатидневный срок на основании направленного ему официального уведомления в случае непредставления заявления о постановке на учет в налоговый орган в установленный срок является основанием для ограничения деятельности данного иностранного юридического лица на территории республики;

статья 6 Налогового кодекса предусматривает снижение налогового бремени и увеличение инвестиционного потока посредством международных договоров на основе введения порядка не удержания источником платежа при налогообложении уплачиваемого дохода в случае, если лицо, имеющее

фактическое право на уплату, является налоговым резидентом Республики Узбекистан;

статья 6 Налогового кодекса устанавливает налогообложение по ставке, установленной национальным законодательством, в случае, если лицо, получающее реальный доход, является резидентом государства, не имеющего международного договора с Республикой Узбекистан, и удержание налога у источника платежа, если фактический бенефициар неизвестен.

**Достоверность результатов исследования** подтверждается использованием официальных данных Государственного налогового комитета Республики Узбекистан, Министерства инвестиций, промышленности и торговли Республики Узбекистан, а также Агентства по статистике при Президенте Республики Узбекистан. Обоснованность подходов и применённых методов, их научная состоятельность, соответствие цели исследования, а также внедрение представленных выводов, предложений и рекомендаций Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан служат основой надёжности полученных результатов.

**Научная и практическая значимость результатов исследования.** Научная значимость результатов диссертационной работы заключается в возможности их использования при реализации основных направлений, предусмотренных Концепцией совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан, а также в перспективных научных исследованиях, направленных на совершенствование методологии устранения двойного налогообложения в Узбекистане. Практическая значимость результатов исследования обусловлена тем, что научные выводы и научно-практические предложения, полученные в ходе исследования, могут быть применены при разработке и совершенствовании методологических основ процессов предупреждения и сокращения налогового уклонения в республике, а также при подготовке и доработке соответствующих нормативно-правовых актов.

**Внедрение результатов исследования.** На основе полученных научных результатов по совершенствованию методологии устранения двойного налогообложения в налоговой системе Узбекистана осуществлены следующие мероприятия:

налогооблагаемый доход нерезидента определяется на основе рыночной стоимости в случае, если стоимость услуг, связанных с оборудованием, в международном договоре отдельно не указана, а также при осуществлении нерезидентами монтажных, монтажных или пусконаладочных работ на территории Узбекистана, даже если это не предусмотрено договором, предложение о применении настоящих Правил утверждается статьей 351 Налогового кодекса и вводится в практику. (Справка № 26/1-31075 Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 14 марта 2023 года). В результате внедрения данного научного предложения в практику органами налоговой службы создана удобная возможность взаиморасчетов с налогоплательщиками по результатам данного процесса;

предложение о применении установленной международным договором минимальной ставки налога к доходам от дивидендов в случаях, когда нерезиденты осуществляют свою деятельность через постоянное учреждение, если международным договором предусмотрены несколько пониженных налоговых ставок, включено в статью 347 Налогового кодекса (Справка № 26/1-31075 Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 14 марта 2023 года). Внедрение данного научного предложения в практику позволило иностранным инвесторам и компаниям минимизировать налоговые расходы, применяя самую низкую ставку налога на свой дивидендный доход;

предложение о том, что непредставление иностранным юридическим лицом, оказывающим услуги в электронной форме, в установленный срок заявления о постановке на учет в налоговый орган в тридцатидневный срок на основании направленного ему официального уведомления в случае непредставления заявления о постановке на учет в налоговом органе в установленный срок является основанием для ограничения деятельности данного иностранного юридического лица на территории республики, утверждено статьей 279 Налогового кодекса и внедрено в практику (Справка № 26/1-31075 Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 14 марта 2023 года). Внедрение данного научного предложения в практику позволило улучшить налоговое администрирование и расширить налоговую базу;

предложение о снижении налогового бремени и увеличении инвестиционного потока посредством международных договоров на основе введения порядка не удержания источником платежа при налогообложении уплачиваемого дохода в случае, если лицо, имеющее фактическое право на уплату, является налоговым резидентом Республики Узбекистан, уведомило налоговый орган по месту своего учета о налоге на уплачиваемый доход, было утверждено статьей 6 Налогового кодекса и внедрено в практику (Справка № 16/1-25143 Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 27 февраль 2025 года). Внедрение данного научного предложения в практику позволило Республике Узбекистан снизить налоговое бремя и увеличить инвестиционный поток посредством международных договоров;

предложение о налогообложении по ставке, установленной национальным законодательством, при условии, что лицо, получающее реальный доход, является резидентом государства, не имеющего международного договора с Республикой Узбекистан, и удержании налога у источника платежа при неизвестности фактического бенефициара, утверждено статьей 6 Налогового кодекса (Справка № 26/1-31075 Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 14 марта 2023 года). В результате внедрения данного научного предложения в практику данное правило согласуется с применяемым в международной практике принципом “наименьшей ставки”, что позволило обеспечить соответствие налоговой политики Узбекистана международным стандартам.

**Апробация результатов исследования.** Результаты исследования были представлены и одобрены в форме докладов на четырёх научно-практических конференциях, из которых две — республиканского уровня и две — международного уровня.

**Публикация результатов исследования.** По теме диссертации опубликовано в общей сложности 1 монография и 15 научных трудов, в том числе статьи в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Республики Узбекистан для публикации основных научных результатов докторских диссертаций: 12 статей в республиканских и 3 — в зарубежных научных журналах.

**Структура и объем диссертации.** Структура диссертации включает введение, четыре главы, заключение, список использованной литературы и приложения. Общий объём диссертационного исследования составляет 235 страниц.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

**Во введении диссертации** обоснованы актуальность и необходимость научного исследования, определены цель и задачи, охарактеризованы объект и предмет исследования. Представлен обзор зарубежных научных исследований по выбранной теме, указано соответствие темы приоритетным направлениям развития науки и технологий Республики Узбекистан. Изложены научная новизна и практические результаты, раскрыта научная и практическая значимость полученных результатов. Также приведены сведения о внедрении результатов исследования в практику, опубликованных научных работах и структуре диссертации.

В первой главе диссертации, озаглавленной **“Социально-экономическая необходимость и значимость формирования отношений по устранению двойного налогообложения”**, раскрыта социально-экономическая сущность отношений двойного налогообложения, представлены условия и концептуально-социальные основы данных отношений. Научно обоснованы экономические и социальные особенности устранения двойного налогообложения, проведён теоретический анализ научных исследований, посвящённых методологиям устранения двойного налогообложения, с изложением авторских научных подходов.

Кроме того, изучены факторы, требующие регулирования и координации процессов двойного налогообложения в условиях глобальной экономики. Особое внимание уделено расширению международных экономических связей и инвестиционной деятельности Узбекистана, что делает вопросы двойного налогообложения особенно актуальными. Особенно важно это в контексте изменений в налоговых режимах или в случае отсутствия соглашений между странами по вопросам налогообложения.

В последние годы налоговая политика Узбекистана в сфере предотвращения двойного налогообложения всё более влияет на эффективность внешнеэкономической деятельности. Основная проблема заключается в отсутствии достаточных международных соглашений между странами, что приводит к двойному налогообложению и росту налоговой нагрузки. Международные налоговые соглашения Узбекистана, как правило, не обеспечивают в полной мере снижение налогового бремени для иностранных инвесторов и предпринимателей. Это указывает на необходимость глубокого изучения вопроса чрезмерной налоговой нагрузки в рамках двойного налогообложения.



**Рисунок 1. Описание основных направлений методологии устранения двойного налогообложения<sup>4</sup>**

При рассмотрении методов устранения двойного налогообложения и их экономического влияния в данной главе представлены пять ключевых направлений решения данной проблемы, отражённые на рисунке 1. Для каждого направления проведён аналитический разбор связанных с ним элементов и механизмов воздействия.

Ситуация двойного налогообложения возникает тогда, когда физические или юридические лица обязаны уплачивать налоги с одного и того же дохода в двух или более государствах. Устранение такой ситуации осуществляется посредством налоговых соглашений — двусторонних или многосторонних договоров, заключаемых между государствами. Целью таких соглашений является предотвращение налогообложения одного и того же дохода в разных странах, что имеет важное значение. Благодаря налоговым соглашениям можно снизить налоговые обязательства для резидентных лиц, а также избежать двойного налогообложения доходов или имущества. Посредством механизма налоговой компенсации предоставляются налоговые кредиты, при этом сумма налога, уплаченная в одном государстве, может быть зачтена в другом государстве. Это позволяет налогоплательщику либо полностью освободиться от уплаты налога в одном из государств, либо уплатить его частично.

<sup>4</sup> Подготовлено автором.

В процессе формирования и развития интеграции мировой финансово-хозяйственной системы проблема двойного налогообложения возникает в следующих ситуациях:

международное налоговое право не содержит норм, прямо запрещающих двойное налогообложение, и каждое государство обладает суверенным правом взимания налогов на своей территории на основании национального законодательства;

международное двойное налогообложение проявляется как в международной экономической плоскости (когда налогооблагаются совокупные доходы различных субъектов), так и в международной юридической плоскости (когда один и тот же субъект подлежит налогообложению в нескольких странах);

вопрос налогообложения доходов, выплачиваемых лицу, являющемуся резидентом одного государства, но получающих доход из другого государства, регулируется законодательствами обеих стран. При этом каждая из стран вправе облагать налогом на своей территории в соответствии со своим налоговым законодательством, но часто игнорируется необходимость учёта интересов иностранных предприятий;

резидент одного государства может получать доход из источников, находящихся в другом государстве, обладать имуществом, осуществлять определённую деятельность или иметь иные объекты налогообложения. В таких случаях возникает вопрос двойного налогообложения доходов иностранных компаний.

Характерной особенностью указанных ситуаций является то, что одно и то же лицо одновременно рассматривается как налогоплательщик в двух или более государствах, либо один и тот же объект признаётся объектом налогообложения в нескольких налоговых юрисдикциях.

На основе вышеуказанных проблем можно сделать вывод, что условия возникновения двойного налогообложения заключаются в отсутствии гармонизации налогового законодательства между государствами.



**Рисунок 2. Условия возникновения двойного налогообложения<sup>5</sup>.**

<sup>5</sup> Подготовлено автором.

Ситуации, представленные на Рисунке 2, в свою очередь, проявляются в признании одного и того же лица налоговым резидентом нескольких государств в соответствии с их национальным законодательством, в налогообложении одного и того же объекта в нескольких странах, а также во взимании налога с одного источника дохода в разных государствах. Возникновение двойного налогообложения связано со следующими обстоятельствами:

если лицо является резидентом одного государства, но получает доход или владеет капиталом в другом, и оба государства облагают налогом эти доходы и активы, возникает ситуация двойного налогообложения;

также двойное налогообложение может возникнуть, если несколько государств одновременно облагают налогом все доходы одного и того же лица (то есть полное налогообложение с обеих сторон);

кроме того, такая ситуация имеет место и тогда, когда государства облагают налогом доход, полученный на их территории, лицом, которое не является их резидентом (ограниченное двойное налогообложение).

В связи с этим, для урегулирования подобных ситуаций между государствами заключаются международные договоры, основанные на принципе резидентства. Тем не менее, в трудах упомянутых выше авторов рассмотрены только отдельные аспекты данной темы. Вопросы развития практического применения положений методологии устранения двойного налогообложения в Узбекистане до сих пор не подвергались всестороннему научному анализу, что подчеркивает научную новизну данного исследования.

Учёные в своих исследованиях предлагали различные подходы и методологии, каждая из которых акцентирует внимание на эффективности тех или иных решений. Эти взгляды способствуют разрешению международных налоговых проблем и укреплению налоговых отношений между государствами. Исходя из анализа научных трудов вышеупомянутых авторов, мы предлагаем следующие авторские определения понятий «двойное налогообложение» и «методология устранения двойного налогообложения»:

Двойное налогообложение — это налогообложение одного и того же объекта и за один и тот же налоговый период в двух (или более) государствах однородными (идентичными или схожими) налогами с одного налогоплательщика. Это понятие относится к категории международного налогового права и означает ситуацию, когда в силу законодательства двух (или более) государств одно и то же лицо признаётся налогоплательщиком, или один и тот же объект рассматривается как объект налогообложения.

Методология устранения двойного налогообложения — это совокупность подходов и механизмов, основанных на международных налоговых соглашениях (DTC — Double Taxation Conventions),

заключаемых между странами с целью признания и согласования налоговых обязательств и определений. Основной задачей таких соглашений является предотвращение двойного налогообложения и распределение налогооблагаемой базы по принципу реального источника дохода.

В случаях, когда в международных договорах стоимость услуг, связанных с оборудованием, не выделена отдельно, налогооблагаемый доход нерезидентов определяется на основе рыночной стоимости. Кроме того, данный порядок применяется и в отношении монтажных, установочных или пуско-наладочных работ, выполняемых нерезидентами на территории Узбекистана, даже если это прямо не указано в договоре. Такой подход способствует совершенствованию системы предотвращения двойного налогообложения и обладает важными социально-экономическими преимуществами. Он позволяет уточнить налоговую базу и снизить возможности сокрытия доходов, обеспечивает справедливое налогообложение и предотвращает создание для нерезидентов более благоприятных условий по сравнению с местными субъектами.

Устойчивый рост доходов государственного бюджета способствует финансированию социальных программ. Это укрепляет международное экономическое сотрудничество, поскольку договоры трактуются на основе рыночных принципов.



**Рисунок 3. Модель определения дохода нерезидента на основе рыночной стоимости в целях устранения двойного налогообложения <sup>6</sup>.**

<sup>6</sup> Muallif tomonidan tayyorlandi.



На данной схеме показано, что неучтённые или заниженные доходы от монтажных и установочных услуг приводят к потерям для государственного бюджета. Оценка на основе рыночной стоимости позволяет устранить эти потери и сформировать стабильный источник бюджетных поступлений. Местные компании, как правило, уплачивают все налоги в полном объёме, тогда как нерезиденты, не выделяя стоимость услуг в договорах, допускают случаи уклонения от налогообложения. Данный механизм устраняет подобные диспропорции. Чёткие и прозрачные налоговые правила обеспечивают правовую определённость для иностранных инвесторов, что стимулирует долгосрочные инвестиции и технологический трансфер.

Вторая глава диссертации озаглавлена как **“Возможности применения международной методологии устранения двойного налогообложения в Узбекистане”** и посвящена научному анализу международного опыта в этой сфере. В частности, подробно рассмотрен опыт США в устранении двойного налогообложения, раскрыта практика европейских стран по борьбе с двойным налогообложением через применение различных методов расчета налогов, а также проведен научный анализ экономико-правовых направлений использования механизмов устранения двойного налогообложения в координации международных инвестиций в странах Азии. В США наиболее распространённым методом устранения двойного налогообложения считается система налогового кредита. Данный подход предусматривает возможность полного или частичного зачета налога, уплаченного за рубежом, в счет обязательств перед налоговыми органами США. При наличии двустороннего соглашения между странами применяются специальные правила налогообложения. В соответствии с принципом «глобального дохода», действующим в международной налоговой практике США, американские налогоплательщики обязаны уплачивать налоги с доходов, полученных в любой стране мира. В связи с этим, точность и последовательность применения соответствующих методов приобретает особую значимость.

В таблице 1 представлен анализ методов устранения двойного налогообложения, применяемых в США. В данной таблице рассмотрены четыре основных метода, используемых в международной практике, при этом по каждому из них приведено краткое описание сути, преимущества и сферы применения. Приведённые методы, основанные на опыте США, занимают важное место в государственной налоговой политике. Далее рассмотрим эти методы более детально. Метод налогового кредита (Foreign Tax Credit) предполагает, что сумма налога, уплаченного гражданином США за границей, вычитается непосредственно из суммы налога, подлежащей уплате в США. Это не только предотвращает

двойное налогообложение, но и значительно снижает налоговую нагрузку для лиц с высоким уровнем дохода.

В качестве основного преимущества метода налогового кредита указывается снижение налоговой нагрузки и предотвращение повторного налогообложения. Поэтому данный метод преимущественно используется лицами, осуществляющими международную деятельность и имеющими высокий уровень дохода.

**Таблица 1**

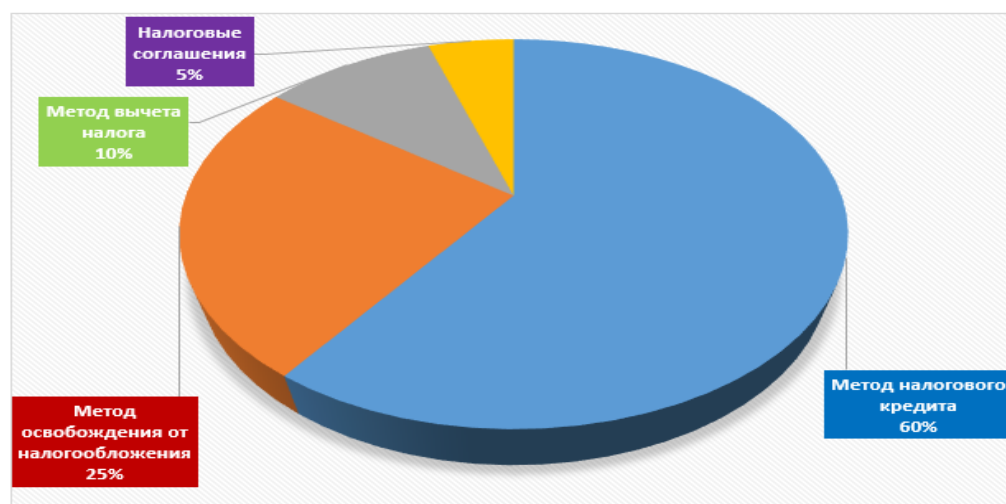
**Основные методы устранения двойного налогообложения, применяемые в США<sup>7</sup>**

Название метода	Краткое описание	Преимущества	Сфера применения
Метод налогового кредита (Foreign Tax Credit)	Сумма налога, уплаченного гражданином США за рубежом, вычитается из налога, подлежащего уплате в США.	Снижает налоговую нагрузку, исключает повторное налогообложение.	Лица с высоким уровнем дохода
Метод освобождения от налогообложения (Exemption method)	Доход, полученный за границей, исключается из налогооблагаемой базы в США.	Упрощает налоговую систему, устраняет необходимость двойной уплаты.	Применяется в рамках двусторонних соглашений
Метод налогового вычета (Deduction method)	Уплаченные за рубежом налоги вычитаются как обычные расходы.	Частично снижает налоговое обязательство на внутреннем уровне.	Для предпринимателей и деловых лиц
Налоговые соглашения (Tax Treaties)	Двусторонние договоры между США и другими странами регулируют налогообложение отдельных видов доходов.	Четко определяет порядок налогообложения и резидентства.	Все категории налогоплательщиков

Метод освобождения от налогообложения (Exemption Method) основан на исключении дохода, полученного за рубежом, из налогооблагаемой базы. То есть доход, заработанный за границей, полностью освобождается от налогообложения в США. Это упрощает налоговую систему и избавляет налогоплательщика от необходимости платить налоги одновременно в двух юрисдикциях. Данный метод часто закрепляется в двусторонних налоговых соглашениях и, следовательно, является важным инструментом в регулировании межгосударственных налоговых отношений. При использовании метода налогового вычета (Deduction Method) налоги, уплаченные за границей, учитываются как часть общих расходов и вычитаются из налоговой базы на местном уровне. Однако это не является прямым вычетом, а рассматривается как расход, что приводит к незначительному снижению налогового обязательства на внутреннем уровне. Поэтому данный метод менее эффективен для лиц с высоким доходом и в основном применяется субъектами малого предпринимательства или деловыми лицами.

<sup>7</sup> Подготовлено автором.

Метод налоговых соглашений (Tax Treaties) является наиболее распространённым международным механизмом, посредством которого регулируется порядок налогообложения различных видов доходов на основе договоров между государствами. Такие соглашения позволяют чётко определить порядок налогообложения, установить критерии резидентства и устранить двойное налогообложение. Поэтому данный метод является актуальным для всех категорий налогоплательщиков. Перечисленные методы играют важную роль в оптимизации налоговой нагрузки, снижении налоговых споров между юрисдикциями и улучшении инвестиционного климата. У каждого из методов есть свои преимущества и недостатки. Например, налоговый кредит наиболее выгоден для лиц с высокими доходами, метод освобождения обеспечивает простоту и удобство, метод вычета предоставляет лишь частичное послабление, тогда как налоговые соглашения обеспечивают юридическую ясность и правовые гарантии.



**Рисунок 4. Уровень применения методов и инструментов устранения двойного налогообложения в США (%)<sup>8</sup>**

В США распределение методов и инструментов устранения двойного налогообложения представлено на рисунке 4, где наглядно показано, какой подход целесообразно выбирать в зависимости от конкретных обстоятельств. В целом, выбор определяется статусом резидентства, источником дохода, видом уплаченных зарубежных налогов, а также наличием двустороннего налогового соглашения. На этой основе, в практической плоскости, если резидент США уплачивает налог за рубежом, и данный доход подлежит налогообложению также в США, обычно применяется метод зачёта (credit) уплаченного за рубежом налога. Кроме того, если соглашение предусматривает освобождение отдельных видов доходов от налогообложения в США, используется механизм освобождения (exemption) от соответствующего налога. В случаях, когда возможности документального подтверждения ограничены или соглашение не применяется, метод вычета (deduction) может быть выбран в качестве вспомогательного

<sup>8</sup> Подготовлено автором.

решения. Средства, классифицированные на рисунке, также демонстрируют критерии их применения в зависимости от вида дохода.

На приведённой выше диаграмме представлен анализ применения методов устранения двойного налогообложения. Согласно данным, метод налогового кредита составляет 60 процентов, что делает его наиболее часто используемым. Этот метод предпочтителен для лиц с высокими доходами, так как позволяет производить прямой вычет из налога, значительно снижая налоговую нагрузку. Для его применения необходимы точные расчёты и эффективный обмен информацией между налоговыми органами. Несмотря на свою эффективность, данный метод считается достаточно сложным в реализации. В условиях усиления процессов глобализации и увеличения трансграничного движения рабочей силы и капитала, вероятность налогообложения в двух и более странах значительно возросла.

**Таблица 2**

**Методы устранения двойного налогообложения в странах Европы<sup>9</sup>**

<b>Государство</b>	<b>Применяемый метод</b>	<b>Краткое описание</b>	<b>Количество налоговых соглашений</b>	<b>Преимущества</b>
<b>Германия</b>	Метод налогового кредита	Резидент страны засчитывает налог, уплаченный за рубежом.	91	Снижает налоговую нагрузку
<b>Франция</b>	Метод освобождения от налогообложения	Внутренний налог не взимается, если он уже уплачен за границей.	108	Предотвращает двойное налогообложение
<b>Италия</b>	Комбинированный метод (частично кредит + освобождение)	Для отдельных доходов применяется кредит, для других — освобождение.	94	Обеспечивает гибкость
<b>Испания</b>	Метод налогового кредита	Применяется для резидентов — физических и юридических лиц.	90	Поддерживает налоговых резидентов
<b>Нидерланды</b>	Метод освобождения от налогообложения	Применяется к определённым видам доходов (дивиденды, проценты и др.).	93	Упрощает налоговое администрирование
<b>Польша</b>	Метод налогового кредита	Иностранный налог вычитается из местного налога резидента.	85	Низкие затраты и высокая прозрачность
<b>Чехия</b>	Смешанный метод (кредит + освобождение)	Метод выбирается в зависимости от конкретной ситуации.	80	Объединяет преимущества обоих подходов

<sup>9</sup> Подготовлено автором.

Это особенно актуально для стран Европы. Европейские государства, стремясь привлекать иностранные инвестиции, рабочую силу и деятельность международных компаний в свои экономики, уделяют особое внимание оптимизации налоговой нагрузки как для резидентов, так и для нерезидентов. В странах Европы борьба с двойным налогообложением осуществляется преимущественно за счёт применения методов расчёта налогов, закреплённых в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения (Double Taxation Agreements – DTA). Эти соглашения направлены на недопущение двойного налогообложения доходов, полученных резидентами одной страны на территории другой страны. Аналитические данные по методам расчёта налогов, применяемым в европейских странах для устранения двойного налогообложения, представлены во 2-й таблице, где детально проанализированы применяемые методы в различных юрисдикциях Европы.

Узбекистану целесообразно использовать опыт европейских стран и внедрить комбинированный метод, позволяющий разрабатывать налоговые механизмы, адаптированные к различным ситуациям. Кроме того, увеличение количества налоговых соглашений будет способствовать развитию международных экономических отношений. Во 2-й таблице видно, что в таких странах, как Германия, Испания и Польша, применяющих метод налогового кредита, налогоплательщик может уменьшить сумму налога, подлежащего уплате в своей стране, на сумму налога, уплаченного за рубежом. Это представляет собой прямой механизм защиты, реализуемый страной-резидентом. Основными преимуществами этого метода являются снижение налоговой нагрузки для резидентов, стимулирование экономической активности за рубежом, а также обеспечение прозрачности и точности расчётов. К числу недостатков можно отнести высокие требования к документации и отчетности, а также тот факт, что данный метод не всегда позволяет полностью компенсировать уплаченный налог.

В условиях развития экономической интеграции в странах Азии проблема двойного налогообложения становится важной задачей для всех государств. Эти страны стремятся разработать эффективные механизмы устранения двойного налогообложения, с целью улучшения инвестиционного климата и стимулирования международной деловой активности.

Механизмы устранения двойного налогообложения в странах Азии в основном реализуются посредством следующих подходов:

1. Метод предоставления налогового кредита (Tax Credit Method). Данный метод направлен на стимулирование экономической интеграции и координацию налоговой политики между странами. Его суть заключается в том, чтобы сумма налога, уплаченного за рубежом, засчитывалась при расчёте налога в собственной стране, тем самым уменьшая внутренние налоговые обязательства.

Таблица 3

**Анализ влияния моделей устранения двойного налогообложения на налоговую политику стран Азии (2019–2024 гг.)<sup>10</sup>**

Страны	Налоговая политика, на которую оказывается влияние	Методы устранения двойного налогообложения	Политика правительства и интеграция	Эффективность на практике	Применяемые соглашения
<b>Индия</b>	Ориентирована на стимулирование иностранных инвестиций	Предоставление налогового кредита, освобождение от налога	Интеграция на основе соглашений	Эффективна в крупных компаниях	Целевые соглашения по уплате налогов
<b>Сингапур</b>	Улучшение налоговых льгот и делового климата	Освобождение от налога, предоставление налогового кредита	Экономическая защита и развитие	Очень высокая эффективность	Соглашения, направленные на экспорт и инвестиции
<b>Казахстан</b>	Защита интересов иностранных инвесторов	Предоставление налогового кредита, освобождение от налога	Поддержка финансовой интеграции	Средняя эффективность	Соглашения с Европой и Россией
<b>Япония</b>	Повышение конкурентоспособности через налоги на инвестиции	Предоставление налогового кредита, освобождение от налога	Финансовая привлекательность	Эффективная интеграция	Снижение налогов посредством соглашений
<b>Малайзия</b>	Поддержка внешнеэкономической деятельности	Предоставление налогового кредита, вычет налогов	Конкуренция с другими странами	Умеренная эффективность	Соглашения, ориентированные на инвестиционный сектор

2. Метод освобождения от налога (Exemption Method). В рамках этого метода, если лицо уплатило налог в иностранном государстве, оно освобождается от налога на тот же доход в своей стране. Такой подход широко используется, в частности, в Шри-Ланке и Индии.

3. Метод вычета налога (Deduction Method). Согласно этому методу, налог, уплаченный за рубежом, вычитается из суммы облагаемого дохода, но не из самого налога. Этот метод применяется реже и преимущественно в Малайзии и Сингапуре.

На основе анализа ситуации в странах Азии были систематизированы данные, представленные в таблице 3. В этих странах международные соглашения и договоры играют ключевую роль в реализации налоговой политики. Двусторонние соглашения об устранении двойного налогообложения между странами Европы и Азии способствуют эффективному применению международной налоговой практики. Такие соглашения позволяют избежать

<sup>10</sup> Подготовлено автором.

повторного налогообложения и стимулируют трансграничную экономическую деятельность. Страны Азии стремятся решать налоговые проблемы путём углубления сотрудничества и интеграции в финансовой и экономической сферах. Кроме того, подобное сотрудничество играет важную роль в улучшении инвестиционного климата и снижении налоговой нагрузки. С каждым годом механизмы устранения двойного налогообложения в странах Азии совершенствуются, внедряются новые методы и подходы. На практике наиболее результативными являются методы предоставления налогового кредита и освобождения от налога.

Основная цель налоговой политики стран региона заключается в улучшении условий для инвестиций, стимулировании экономической интеграции и эффективной координации международной экономической деятельности.

Третья глава диссертации носит название “Анализ текущего состояния политики Республики Узбекистан по устранению двойного налогообложения”. В данной главе проведён анализ механизмов устранения двойного налогообложения в соответствии с международными стандартами, исследовано влияние методологии устранения двойного налогообложения на деятельность налогоплательщиков, а также рассмотрено применение межправительственных соглашений в данной сфере. На основе проведённого исследования сформулированы научные выводы. Применение механизмов, соответствующих международным стандартам, в Республике Узбекистан, а также заключение налоговых соглашений с международными партнёрами страны, безусловно, играют важную роль в устранении двойного налогообложения.



**Рисунок 5. Международные налоговые соглашения, заключѹнные Республикой Узбекистан<sup>11</sup>.**

<sup>11</sup> Подготовлено автором.

В настоящее время Республика Узбекистан заключила 80 международных соглашений в области налогообложения, направленных на предотвращение двойного налогообложения, взыскание косвенных налогов, сотрудничество в обеспечении соблюдения налогового законодательства, борьбу с налоговыми правонарушениями, а также обмен информацией, включая автоматический обмен налоговыми данными (см. рисунок 5).

Заключённые соглашения охватывают различные направления, что свидетельствует о значительном внимании, уделяемом международному сотрудничеству в налоговой политике страны. Наибольшую долю составляют соглашения об избежании двойного налогообложения (55 соглашений), что составляет 68,7% от общего количества. Это наиболее распространённый тип соглашений. Известно, что двойное налогообложение может стать серьёзным препятствием для ведения бизнеса. В связи с этим такие соглашения способствуют увеличению потока иностранных инвестиций, определению налоговой базы и справедливому распределению налогов. В области административной взаимопомощи по вопросам налогообложения заключено 7 соглашений. Эти соглашения оказываются полезными при проверке информации о налогоплательщиках, проведении расследований и направлении запросов о содействии. Такое сотрудничество помогает предотвратить уклонение от уплаты налогов. В сфере обмена информацией по финансовым правонарушениям и таможенному регулированию заключено 6 соглашений. Эти соглашения играют важную роль в обеспечении безопасности страны и финансовой стабильности. Они особенно актуальны в борьбе с теневой экономикой и схемами уклонения от налогообложения. Кроме того, заключено 5 соглашений по вопросам обмена налоговой информацией. Эти документы создают правовую основу для открытого информационного обмена между налоговыми органами и обеспечивают прозрачность налоговой системы. По вопросам взимания косвенных налогов (например, в рамках импортно-экспортных операций) также подписано 5 соглашений. Они регламентируют налоговые обязательства по отношению к товарам и являются важными в международной торговле. Что касается автоматического обмена информацией, то в этой сфере заключено 2 соглашения. Благодаря им налоговые органы могут в режиме реального времени получать данные о доходах и имуществе налогоплательщиков, что значительно повышает прозрачность и эффективность налогового администрирования.

Республика Узбекистан также активно заключает международные налоговые соглашения с другими странами. С 1993 года страна ведёт целенаправленную работу по формированию системы международных налоговых соглашений как с близлежащими, так и с дальними зарубежными государствами. Подписанные соглашения в основном базируются на типовых моделях Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Кроме того, Узбекистан заключает международные соглашения в таких направлениях, как соблюдение налогового законодательства, борьба с



налоговыми правонарушениями, обмен информацией и многосторонний автоматический обмен данными. Следует отметить, что Республика Узбекистан также стала членом Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях, что свидетельствует о приверженности страны международным стандартам налоговой прозрачности и сотрудничества<sup>12</sup>.

В то же время в налоговом законодательстве Республики Узбекистан (включая Налоговый кодекс<sup>13</sup>, Закон “О государственной налоговой службе”<sup>14</sup> и Положение о Государственном налоговом комитете<sup>15</sup>) до настоящего времени не нашли отражения положения, касающиеся обмена информацией (в том числе автоматического), процедур взаимного согласования, оказания помощи при сборе налогов, а также проведения совместного налогового контроля с другими странами. На основе требований международных налоговых соглашений было изучено применение положений следующих направлений международных договоров в национальном налоговом законодательстве:

- освобождение от налогообложения или применение льготных налоговых ставок;

- устранение двойного налогообложения;

- процедуры взаимного согласования;

- обмен налоговой информацией;

- оказание помощи при сборе налогов.

Освобождение от налогообложения и применение льготных налоговых ставок отражены в Налоговом кодексе Республики Узбекистан, в частности, в статье 354, в которой установлен порядок освобождения от налогообложения или применения пониженных ставок при выплате доходов нерезидентам на основании международных соглашений. Статья 357 детально регламентирует порядок применения этих льгот. Согласно ей, если получатель дохода является налоговым резидентом государства, с которым Республика Узбекистан заключила международное соглашение, налоговый агент вправе самостоятельно применить соответствующую льготу. Для этого до даты выплаты дохода должен быть представлен документ, подтверждающий налоговое резидентство. В случае, если нерезидент получает доход в виде дивидендов, процентов или роялти, налоговый агент также обязан учитывать факт действительного права на получение данного дохода. До 2015 года в Узбекистане применение налоговых льгот, основанных на международных соглашениях, было возможно только в разрешительном порядке. То есть налоговый агент должен был предварительно обратиться в Государственный налоговый комитет с

---

<sup>12</sup> Официальный сайт Комитета по налогам Республики Узбекистан. // <https://soliq.uz/page/xalqaro-hamkorlik>, по состоянию на 03.05.2024 г.

<sup>13</sup> Налоговый кодекс Республики Узбекистан в новой редакции, утверждённый Законом Республики Узбекистан № О‘RQ-599 от 30 декабря 2019 года.

<sup>14</sup> Закон Республики Узбекистан «О налоговой службе» № О‘RQ-474-I от 29 августа 1997 года.

<sup>15</sup> Приложение №1 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан от 17 апреля 2019 года № 320.

соответствующим заявлением и только после получения официального разрешения мог воспользоваться положениями международного договора. Этот процесс занимал значительное время и часто приводил к необходимости возврата излишне уплаченных налогов после завершения трансграничных операций. Отмена разрешительного порядка существенно сократила временные и финансовые издержки предпринимателей. Следует отметить, что Узбекистан стал одним из первых государств СНГ, перешедших к автоматическому применению положений международных налоговых соглашений о предоставлении налоговых льгот.

В период 2020–2024 годов сумма подоходного налога с нерезидентов, не удержанного на основании международных соглашений, составила 3,4 трлн сумов, в том числе: в 2020 году — 198,1 млрд сумов, в 2021 году — 557,4 млрд сумов, в 2022 году — 637,1 млрд сумов, в 2023 году — 903,2 млрд сумов, и в 2024 году — 1 122,7 млрд сумов.

**Таблица 4**

**Анализ доходов и налоговых льгот, освобождаемых от налогообложения на основе международных соглашений (2020–2024 гг.)<sup>16</sup>**

Годы	Количество применённых соглашений	Количество субъектов	Объём доходов (млрд сум)	Сумма налога (млрд сум)
2020	47	1 704	1 530,6	198,1
2021	49	651	5 129,8	557,4
2022	50	801	5 573,6	637,1
2023	52	149	1 530,7	903,2
2024	53	547	6 547,4	1 122,7
<b>Итого:</b>	–	<b>3 852</b>	<b>20 312,1</b>	<b>3 418,5</b>

Как видно из данных Таблицы 4, в 2020 году наибольшее количество субъектов (1 704) получили освобождение по доходам на сумму 1 530,6 млрд сумов. Несмотря на большое количество субъектов, сумма налога, от которого было предоставлено освобождение, составила 198,1 млрд сумов — относительно небольшая сумма. В 2021 году число субъектов резко сократилось (651), однако объем дохода увеличился в 3,5 раза и достиг 5 129,8 млрд сумов, а сумма налога составила 557,4 млрд сумов. Это указывает на то, что в льготах участвовали нерезиденты с крупными доходами. В 2022 году количество субъектов возросло (801), доходы и сумма освобождённого налога также были высокими — соответственно, 5 573,6 млрд и 637,1 млрд сумов. Это свидетельствует о расширении деятельности. В 2023 году наблюдается резкое сокращение числа субъектов (149) — это самый низкий показатель за период, однако объем доходов составил 1 530,7 млрд сумов, что сопоставимо с 2020 годом. При этом сумма налога достигла 903,2 млрд сумов, что говорит о предоставлении высоких налоговых льгот при низком количестве участников. Вероятно, речь идет о высокодоходных активах или о применении льгот по более высоким ставкам.

<sup>16</sup> На основе данных Налогового комитета подготовлено автором.

По итогам 2024 года зафиксирован устойчивый рост. Количество субъектов составило 547, доход — 6 547,4 млрд сумов, а сумма налога, от которого было предоставлено освобождение, достигла 1 122,7 млрд сумов — это максимальные значения за рассматриваемый период. Это указывает на возрастающее влияние международных соглашений. Всего в период 2020–2024 годов 3 852 субъекта воспользовались международными соглашениями, при этом общий объем освобожденных доходов составил 20,3 трлн сумов, а сумма налоговых льгот — 3,4 трлн сумов. Наблюдается устойчивая тенденция роста освобождённых доходов и налогов, что свидетельствует об увеличении использования международных соглашений. Отдельного внимания заслуживает 2023 год, когда при минимальном числе субъектов была предоставлена значительная сумма налоговых льгот. При оценке эффективности международных соглашений важно учитывать не только количество субъектов, но и структуру доходов, а также проводить анализ по отраслям. При формировании налоговой политики целесообразно пересмотреть направления, в которых предоставляются чрезмерные налоговые льготы. Кроме того, по результатам анализа необходимо учитывать вероятность возникновения случаев ухода от налогообложения. Приток инвестиций в Республику Узбекистан коррелирует с масштабами заключённых международных соглашений. Благодаря устранению двойного налогообложения по таким соглашениям наблюдается рост притока прямых иностранных инвестиций. Это можно проанализировать на основе Таблицы 5, в которой приведены показатели освобожденных доходов и налогов по странам в рамках международных соглашений.

**Таблица 5**

**Анализ доходов и налоговых льгот нерезидентов, не подлежащих налогообложению по международным соглашениям в разрезе стран<sup>17</sup>**

Наименование стран	Количество субъектов	Объём доходов (млрд сумов)	Сумма налога (млрд сумов)
Россия	136	1 257,0	205,6
Южная Корея	18	1 350,2	143,8
Объединённые Арабские Эмираты (ОАЭ)	11	1 046,1	64,7
Турция	70	181,2	30,7
Китай	52	251,2	27,6
<b>Итого:</b>	<b>3 852</b>	<b>4 085,7</b>	<b>472,4</b>

В приведённом анализе по данным таблицы 5 наибольшее количество субъектов приходится на Российскую Федерацию (136), при этом сумма освобождённых от налогообложения доходов составила 1 257,0 млрд сумов, а объём налоговых льгот — 205,6 млрд сумов. Российские компании играют значительную роль в экономической деятельности Узбекистана и широко пользуются преимуществами международных соглашений. По Республике

<sup>17</sup> На основе данных Налогового комитета подготовлено автором.

Корея, несмотря на небольшое количество субъектов (18), объём доходов составляет 1 350,2 млрд сумов — один из самых высоких показателей, а сумма налоговых льгот — 143,8 млрд сумов. Это указывает на то, что корейские компании, несмотря на их малочисленность, имеют высокий инвестиционный потенциал и масштаб деятельности. В рамках сотрудничества с Объединёнными Арабскими Эмиратами зарегистрировано 11 субъектов, которые освободили от налогообложения доходы на сумму 1 046,1 млрд сумов, с налоговыми льготами в размере 64,7 млрд сумов. Предприятия из ОАЭ, скорее всего, активно работают в финансовом и технологическом секторах, о чём свидетельствует высокий объём доходов при минимальном числе участников.

В отношении Турции зарегистрировано 70 субъектов, освободивших от налогообложения доходы в размере 181,2 млрд сумов при налоговых льготах в 30,7 млрд сумов. Несмотря на большое количество субъектов, объём их деятельности относительно скромный, что может быть связано с их участием в таких отраслях, как импорт, торговля или строительство. Согласно соглашениям с Китаем, 52 субъекта освободили от налогообложения доходы на сумму 251,2 млрд сумов, при объёме налоговых льгот в 27,6 млрд сумов. Китайские компании имеют средний масштаб деятельности и, вероятно, участвуют в производственном, технологическом или строительном секторах. Наибольший объём доходов зарегистрирован по Корею, России и ОАЭ, а по числу субъектов лидирует Россия, что отражает прочность узбекско-российских экономических связей. Высокие объёмы доходов по Корею и ОАЭ свидетельствуют о высоком качестве и направленности иностранных инвесторов. Общий объём налоговых льгот по этим странам составил 801,7 млрд сумов. При формировании налоговой политики необходимо обращать внимание не только на количество субъектов, но и на соотношение объёма доходов и суммы освобождённых налогов. Следует углублённо анализировать случаи высоких доходов и учитывать возможные случаи налоговой оптимизации. Вполне возможно, что потребуется пересмотр и усовершенствование механизмов двусторонних налоговых соглашений с такими странами, как Россия и Корея.

В Налоговом кодексе Республики Узбекистан, в частности, в статьях 342 и 399, установлены нормы учёта налогов, уплаченных (или удержанных) в иностранном государстве, в отношении доходов юридических и физических лиц. Для применения этих норм необходимо одновременное выполнение следующих условий:

доход подлежит налогообложению в Узбекистане;

между Узбекистаном и соответствующим иностранным государством заключено международное налоговое соглашение;

представлен официальный документ, подтверждающий уплату налога.

При этом сумма налога, уплаченного за рубежом, не должна превышать сумму налога, подлежащего уплате в Узбекистане с соответствующего дохода. В качестве подтверждающего документа

принимается справка компетентного органа иностранного государства или иной юридически действительный документ. В налоговой отчетности<sup>18</sup> предусмотрены отдельные строки для учёта данных сумм, что позволяет уменьшить сумму налога, подлежащего уплате в Узбекистане. Национальное налоговое законодательство также содержит достаточную правовую базу для реализации механизма устранения двойного налогообложения, предусмотренного международными соглашениями. По мере расширения международных экономических отношений и увеличения числа субъектов, действующих на мировом рынке, возрастает и количество случаев одновременного налогообложения в двух странах. В таких условиях важным становится обеспечение эффективности механизмов устранения двойного налогообложения и глубокий анализ их воздействия на экономическую активность налогоплательщиков. Согласно постановлению Кабинета Министров<sup>19</sup>, с целью внедрения эффективных механизмов контроля в области налогообложения иностранных юридических лиц, оказывающих услуги в электронном формате, были разработаны предложения с учётом международного опыта.

**Таблица 6.**

**Анализ налогов, уплаченных зарубежными компаниями, оказывающими услуги в электронном виде, зарегистрированными в иностранных государствах (2020–2024 гг.)<sup>20</sup>**

<b>Предприятия</b>	<b>2020 год</b>	<b>2021 год</b>	<b>2022 год</b>	<b>2023 год</b>	<b>2024 год</b>
<b>Итого:</b>	<b>12 250,5</b>	<b>22 550,1</b>	<b>44 749,3</b>	<b>77 201,0</b>	<b>115 780,1</b>
Meta platforms Ireland limited	5 874,9	10 777,2	18 594,4	28 816,2	41 712,1
Apple distribution international limited	1 934,0	3 200,3	6 264,7	14 423,1	27 282,8
Google commerce limited	3 452,4	6 416,2	11 101,5	15 790,2	22 843,8
Google Ireland limited	214,3	259,5	3 579,9	4 211,3	4 291,1
Amazon.com services, llc	0,0	0,0	0,0	1 653,2	3 688,5
Booking.com b.v.	179,2	376,7	1 439,7	2 428,7	3 641,7
Zoom video communications, inc.	0,0	0,0	0,0	1 096,7	1 398,3
Netflix international b.v.	190,2	479,4	867,7	1 214,5	1 428,6
The association of chartered certified accountants	0,0	0,0	0,0	344,7	1 243,0
Yandex europe ag	135,2	353,5	445,5	757,7	0,0
Xsolla (usa), inc.	63,2	188,3	798,1	829,0	966,6
Google cloud emea limited	0,0	0,0	103,9	1 216,0	1 808,9
Spotify ab	0,0	25,1	157,5	474,4	697,3
Adobe systems software ireland limited	0,0	36,7	180,3	322,2	675,3
Boshqalar	207,0	437,0	1 216,0	3 623,1	4 102,1

По состоянию на 1 февраля текущего года зарегистрировано 65 иностранных компаний, предоставляющих электронные услуги, как

<sup>18</sup> Решение Государственного налогового комитета Республики Узбекистан, зарегистрированное 24 февраля 2020 года, регистрационный номер 3221.

<sup>19</sup> Пункт 7 постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан №885 от 26 декабря 2024 года.

<sup>20</sup> Подготовлено автором на основе данных Налогового комитета.

плательщики НДС. За период 2020–2024 годов эти компании уплатили в бюджет в общей сложности 272,5 млрд сумов налогов. Анализ данных приведён в таблице 6.

Анализируя данные таблицы, можно сделать вывод, что за последние пять лет наблюдается стабильный рост суммы налогов, уплаченных иностранными юридическими лицами за оказание электронных услуг. Если в 2020 году общий объём уплаченных налогов составил 12 250,5 млн сумов, то к 2024 году эта сумма достигла 115 780,1 млн сумов, что свидетельствует о росте в 9,5 раза. Рассматривая тенденции роста по годам, можно отметить следующее, в 2020 году — 12 250,5 млн сумов, в 2021 году — 22 550,1 млн сумов (рост на 83,9 %), в 2022 году — 44 749,3 млн сумов (рост на 98,5 %), в 2023 году — 77 201,0 млн сумов (рост на 72,5 %), в 2024 году — 115 780,1 млн сумов (рост на 49,9 %).

Эти данные показывают, что в 2020–2022 годах наблюдался стремительный рост налоговых поступлений, в то время как в последующие годы рост продолжился, но темпы несколько замедлились. Это свидетельствует о стабильном развитии рынка цифровых услуг. Следует также отметить, что существуют случаи, не относящиеся к электронным услугам.

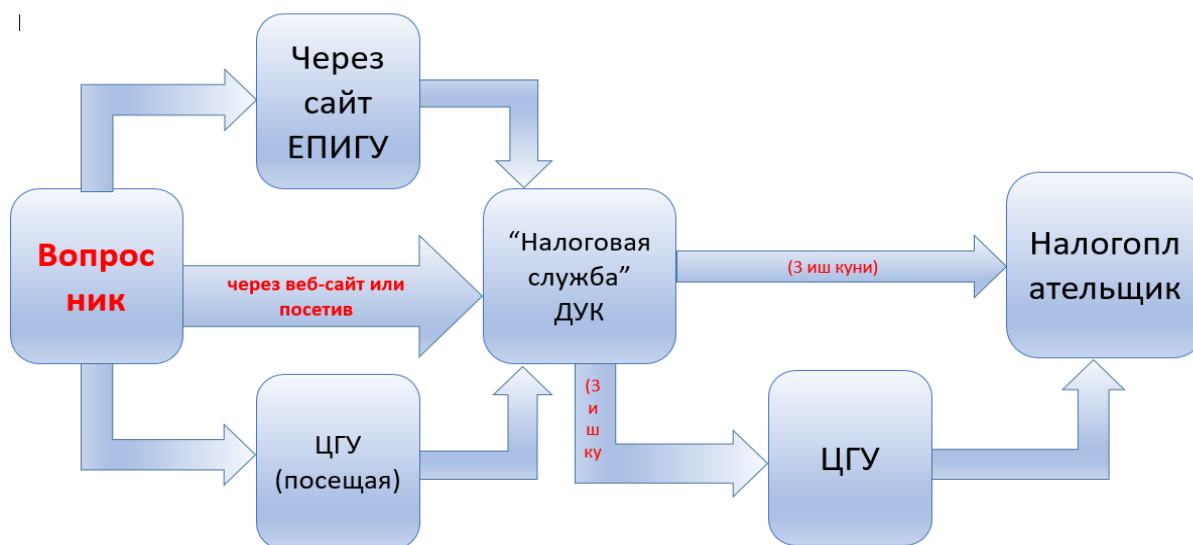
**Таблица 7**

**Анализ выданных сертификатов налогового резидентства юридическим и физическим лицам — резидентам Республики Узбекистан за 2022–2024 годы<sup>21</sup>**

Название государства	Общее количество выданных сертификатов	Из этого		Срок действия вида на жительство (для юридических лиц)						Срок действия вида на жительство (для физических лиц)		
		Юридические лица	Физические лица	2022 год		2023 год		2024 год		2022 год	2023 год	2024 год
				Количество предприятий	Количество сертификатов	Количество предприятий	Количество сертификатов	Количество предприятий	Количество сертификатов			
Итого:	9 839	6 875	2 964	927	1 245	1 187	1 578	2 879	4 052	648	853	1 463
РОССИЯ	3 048	2 533	515	310	431	435	614	985	1 488	70	125	320
КАЗАХСТАН	2 537	2 057	480	309	438	314	435	784	1 184	124	151	205
СЛОВЕНИЯ	1 072	4	1 068	2	2	0	0	2	2	260	319	489
БЕЛАРУСЬ	792	724	68	90	118	148	197	321	409	17	18	33
ГРУЗИЯ	257	197	60	28	36	41	48	88	113	25	19	16
ИНДИЯ	195	153	42	20	34	26	36	53	83	13	7	22
УКРАИНА	154	113	41	22	24	39	44	36	45	18	10	13
КИРГИЗСТАН	205	183	22	27	30	26	31	94	122	4	6	12
ПОЛЬША	164	97	67	14	16	20	53	53	61	11	20	36
ЛАТВИЯ	125	37	88	6	6	11	11	17	20	15	54	19

Например, если при заказе товара через интернет его доставка (или оказание услуги) осуществляется без использования сети Интернет, то такая реализация товаров (услуг), продажа программ для ЭВМ (в том числе компьютерных игр) и баз данных на материальных носителях (или предоставление прав на их использование), а также оказание консультационных услуг по электронной почте и предоставление доступа к интернету — не относятся к электронным услугам.

Основным условием действия соглашений об устранении двойного налогообложения, заключённых с Республикой Узбекистан, является то, что участники данных соглашений должны являться резидентами договаривающихся государств и обладать соответствующим сертификатом налогового резидентства (см. рисунок 6). Подробный анализ сертификатов налогового резидентства, выданных юридическим и физическим лицам — резидентам Республики Узбекистан, по всем 55 странам, с которыми заключены соглашения, представлен в Приложении 3 настоящей диссертации.



**Рисунок 6. Анализ порядка предоставления сертификата налогового резидентства в Республике Узбекистан<sup>22</sup>.**

Порядок предоставления сертификата налогового резидентства можно проследить на рисунке 5. Анализируя международный опыт предоставления сертификатов резидентства, можно отметить, что в Российской Федерации подтверждение статуса налогового резидента осуществляется Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы России по централизованной обработке данных. В Республике Казахстан выдача документов, подтверждающих статус налогового резидента, осуществляется Комитетом государственных доходов при Министерстве финансов Республики Казахстан. В Узбекистане данная функция возложена на Государственный налоговый комитет.

<sup>22</sup> Подготовлено автором на основе данных Налогового комитета.

В Республике Узбекистан с 18 видов доходов нерезидентов налог удерживается у источника выплаты. Если деятельность нерезидента на территории Узбекистана продолжается более 183 дней, он признается постоянным учреждением и обязан уплачивать налоги на территории страны. В диссертации проведён сравнительный анализ случаев, когда нерезидент предоставляет сертификат резидентства налоговому агенту и когда не предоставляет. Ситуация при непредоставлении нерезидентом сертификата резидентства налоговому агенту проиллюстрирована на рисунке 7.



**Рисунок 7. Анализ ситуации при непредоставлении сертификата резидентства в Республике Узбекистан<sup>23</sup>.**

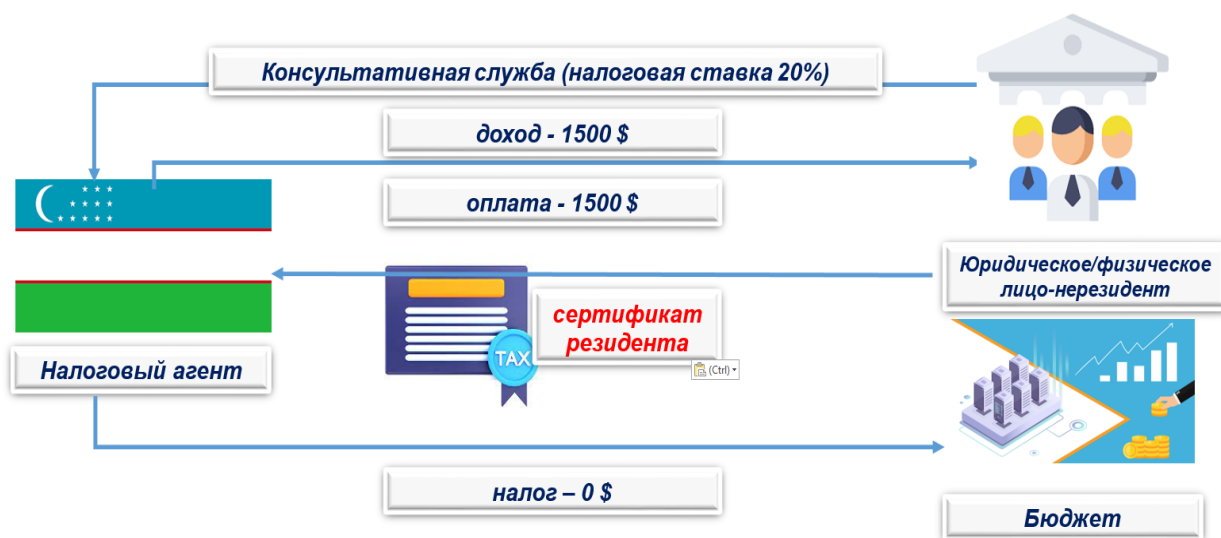
При анализе ситуации, представленной на рисунке выше, видно, что 10 мая 2024 года налоговый агент выплачивает нерезиденту вознаграждение в размере 1500 долларов США. Из этой суммы налоговый агент удерживает 300 долларов США ( $1500 \times 20\%$ ) и перечисляет нерезиденту оставшиеся 1200 долларов США ( $1500 - 300$ ). Удержанный налог в размере 300 долларов США должен быть уплачен не позднее 11 мая 2024 года по курсу Центрального банка, действующему на 10 мая (в соответствии с требованием банков производить платежи не позднее 5-го числа следующего месяца). Согласно Налоговому кодексу, только при наличии подлинного и юридически подтвержденного сертификата резидентства налогоплательщик может воспользоваться льготами, предусмотренными международным соглашением об избежании двойного налогообложения. В противном случае такие льготы не применяются. Наличие этого документа имеет решающее значение в вопросах устранения двойного налогообложения. Однако на практике нерезиденты, осуществляющие деятельность в Узбекистане, зачастую не представляют сертификат резидентства, что приводит к увеличению налоговой нагрузки на них.

<sup>23</sup> Подготовлено автором на основе данных Налогового комитета.



Ситуация при предоставлении нерезидентом сертификата резидентства представлена на рисунке 8.

В настоящее время сертификат резидентства играет важную роль в международных налоговых отношениях. С помощью данного документа иностранные налогоплательщики могут подтвердить свой налоговый статус резидента соответствующей страны и получить право на применение положений соглашений об избежании двойного налогообложения. В Узбекистане при представлении сертификата резидентства нерезидентам предоставляется льготный налоговый режим.

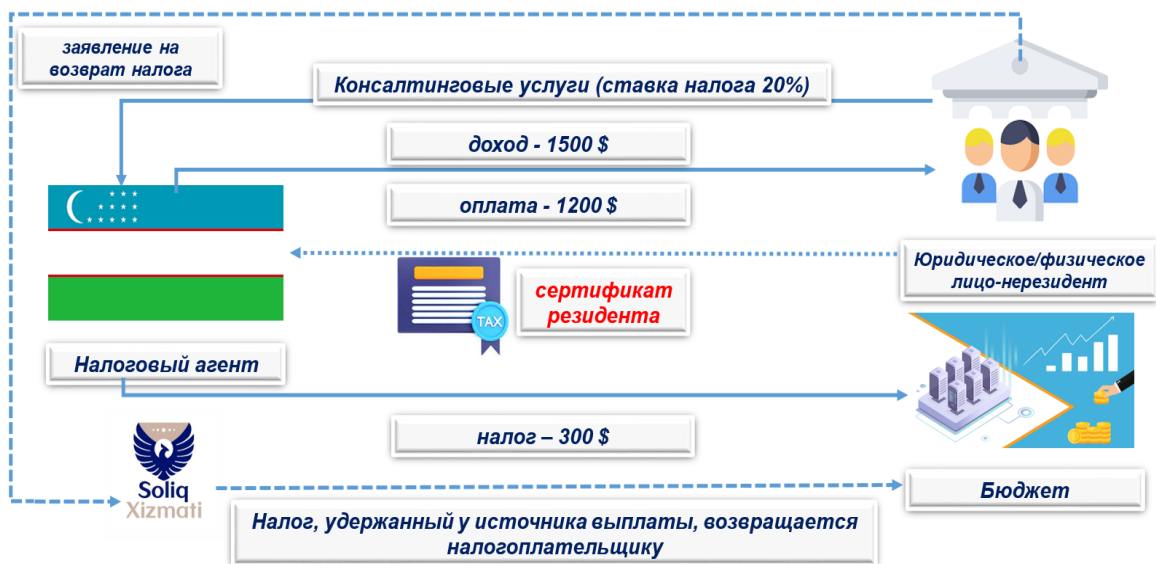


**Рисунок 8. Анализ ситуации при предоставлении сертификата резидентства в Узбекистане<sup>24</sup>.**

Анализируя ситуацию, представленную на Рисунке 10, можно отметить следующее: 10 мая 2024 года налоговый агент осуществляет выплату в размере 1500 долларов США нерезиденту. В данном случае налоговый агент применяет положения международного соглашения. Он не удерживает налог с источника и перечисляет всю сумму в размере 1500 долларов США нерезиденту полностью. Если же нерезидент не представил сертификат резидентства на момент выплаты дохода, но предоставил его позднее, то данная ситуация рассмотрена на Рисунке 8.

Анализируя ситуацию, изображённую на рисунке 9, можно отметить следующее: 10 мая 2024 года налоговый агент осуществляет выплату нерезиденту в размере 1500 долларов США. Из этой суммы он удерживает 300 долларов США ( $1500 \times 20\%$ ) и перечисляет нерезиденту 1200 долларов США ( $1500 - 300$ ). Впоследствии нерезидент представляет налоговому агенту надлежащим образом оформленный сертификат резидентства и подаёт в налоговый орган заявление на возврат налога, удержанного у источника выплаты. Налоговый орган рассматривает заявление в установленном порядке и возвращает сумму удержанного налога.

<sup>24</sup> Подготовлено автором на основе данных Налогового комитета.



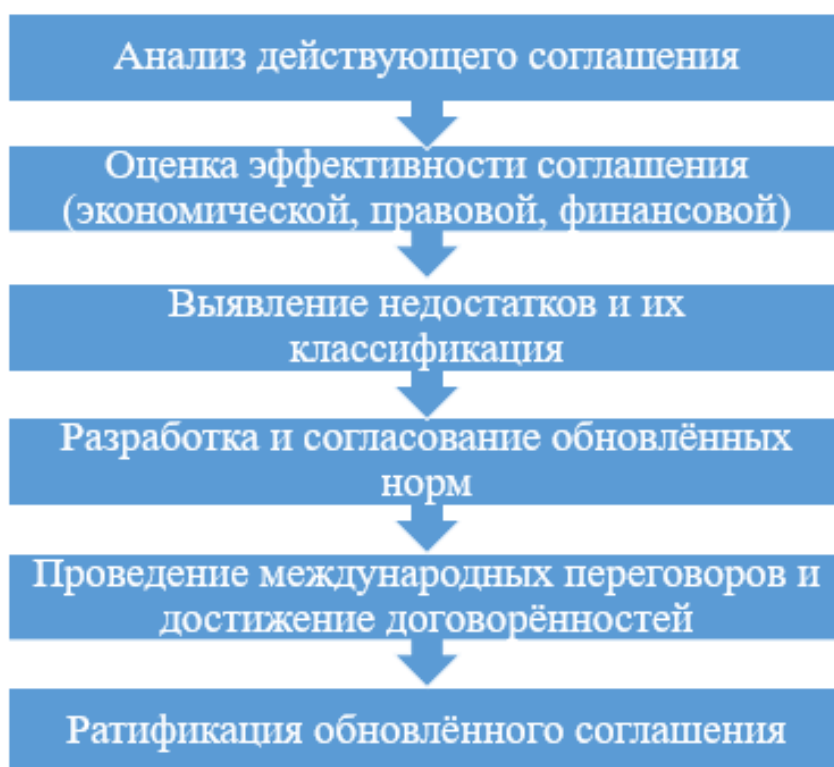
**Рисунок 9. Анализ ситуации, когда нерезидент предоставляет сертификат резидентства после получения дохода<sup>25</sup>**

В качестве примера можно привести ситуацию, выявленную в результате налогового аудита ООО «Golden Food». В ходе анализа внешнеэкономических операций установлено, что в 2020 году общество импортировало оборудование для производства куриного корма из Турецкой компании «Or-tas Degirmen Makinalari Ic Ve Dis Tic LTD.STI» на общую сумму 5 598,1 млн сумов. При этом в контракте стоимость услуги по монтажу оборудования отдельно не указана, однако в документе предусмотрено, что установка осуществляется продавцом. Согласно пункту 18 статьи 351 Налогового кодекса Республики Узбекистан, 20% от стоимости оборудования, то есть 1 119,6 млн сумов ( $5\,598,1 \times 20\%$ ), рассматриваются как стоимость услуги по установке оборудования. В результате была дополнительно начислена сумма налога на доходы нерезидента в размере 223,9 млн сумов по соответствующей ставке.

Для применения положений соглашений об избежании двойного налогообложения налогоплательщик обязан предоставить налоговому агенту в Узбекистане сертификат резидентства, выданный компетентным органом своей страны. В соглашениях установлены пониженные налоговые ставки для каждого вида доходов (дивиденды, проценты, роялти, услуги). (Аналитическая информация по содержанию международных соглашений представлена в Приложении 4 диссертации). Если налогоплательщик уплатил в Узбекистане налог по более высокой ставке, он имеет право обратиться в налоговый орган своей страны для зачёта, возврата или переноса этой суммы на будущие налоговые периоды. Политика по устранению двойного налогообложения, проводимая в Узбекистане, соответствует международным стандартам,

<sup>25</sup> Подготовлено автором на основе данных Налогового комитета.

что является положительным моментом. Такая практика способствует росту доверия со стороны налогоплательщиков, созданию благоприятной правовой среды для иностранных инвестиций и активизации процессов экономической интеграции. Однако для повышения эффективности данной политики целесообразно разработать механизмы цифровой выдачи и признания сертификатов резидентства в электронном виде, повысить уровень международной налоговой грамотности среди налогоплательщиков и сотрудников налоговых органов, а также регулярно обновлять межправительственные соглашения в соответствии с современными международными стандартами.



**Рисунок 10. Методология пересмотра международного налогового соглашения<sup>26</sup>**

В четвёртой главе диссертации, озаглавленной “Совершенствование методологии устранения двойного налогообложения”, основное внимание уделяется экономической необходимости пересмотра действующих международных налоговых соглашений в Республике Узбекистан, их совершенствованию, а также разработке прикладной методологии устранения двойного налогообложения. В ходе научного исследования установлено, что международные налоговые соглашения имеют стратегическое значение для экономики страны, играя важную роль в повышении доверия инвесторов, справедливом распределении налоговой нагрузки и предотвращении случаев

<sup>26</sup> Подготовлено автором на основе данных Налогового комитета.

уклонения от уплаты налогов. Несмотря на то, что Узбекистан заключил соглашения по вопросам налогообложения с 80 государствами, некоторые из них требуют актуализации. В связи с этим возникает необходимость системного пересмотра и совершенствования данных соглашений. В результате анализа действующих международных налоговых соглашений, автором разработан ряд предложений по внесению изменений и дополнений в налоговое законодательство Республики Узбекистан, а также по его совершенствованию в контексте международного налогового взаимодействия. Кроме того, была разработана алгоритмическая модель пересмотра налоговых соглашений. Последовательность шагов по уже действующим соглашениям представлена на рисунке 10.

При анализе существующих налоговых соглашений на первом этапе всесторонне изучается действующее международное налоговое соглашение. Анализ охватывает цели заключения соглашения, его механизм реализации, правовую структуру, механизм распределения налоговой нагрузки, а также эффективность по сравнению с аналогичными соглашениями других стран. При оценке эффективности соглашения (в экономическом, правовом и финансовом аспектах) рассматривается его практическое влияние: насколько соглашение привлекательно для инвесторов, приводит ли оно к снижению или увеличению налоговой нагрузки, насколько оно согласуется с национальным законодательством или порождает юридические коллизии, а также его влияние на государственный бюджет и изменения в динамике налоговых поступлений.



**Рисунок 11. Методология применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения в Республике Узбекистан<sup>27</sup>**

При выявлении и классификации недостатков обнаруженные проблемы систематизируются и распределяются по категориям. К примеру, выявляются

<sup>27</sup> Подготовлено автором на основе данных Налогового комитета.

положения, создающие возможность для уклонения от налогообложения, несоответствие требованиям BEPS (план по борьбе с размыванием налоговой базы), а также технические или юридические недостатки.

Всё это служит основой для последующего обновления соглашений. На этапе разработки и согласования обновлённых норм на основе выявленных недостатков предлагаются новые правовые механизмы. Внедряются положения, соответствующие рекомендациям BEPS, а также нормы, обеспечивающие юридическую определённость и финансовую прозрачность. При этом учитывается влияние на рынок труда и инвестиционный климат. В ходе проведения международных переговоров и согласований разрабатываемые нормы обсуждаются на международном уровне, проводится согласование с другой стороной, при этом особое внимание уделяется справедливому распределению налоговой нагрузки и балансу экономических интересов.

На заключительном этапе — ратификации обновлённого соглашения — согласованный текст утверждается парламентом или уполномоченным органом в соответствии с конституцией и законодательством страны. После этого соглашение вступает в силу и начинает применяться на практике.

Данная методология представляет собой пошаговую модель совершенствования международных налоговых соглашений с учётом современных требований. Она охватывает не только этап оценки текущего состояния, но и формирование эффективных предложений и реализацию обновлений. Такой подход позволяет Узбекистану обеспечить транспарентность, устойчивость и инвестиционную привлекательность своей международной налоговой политики. В настоящее время Республика Узбекистан подписала соглашения об избежании двойного налогообложения с более чем 55 странами. Применение этих международных договоров в Узбекистане можно проследить на основе информации, представленной на рисунке 11.

Алгоритм, представленный на вышеуказанном рисунке, демонстрирует методологию определения применимости международного соглашения об избежании двойного налогообложения с конкретной иностранной юрисдикцией. Если соглашение отсутствует, применяется налоговое законодательство Республики Узбекистан. При наличии соглашения осуществляется переход к следующему этапу — определению статьи, регулирующей налогообложение конкретного вида дохода. В случае отсутствия таковой статьи применяется положение о «прочих доходах». Если и такая статья не предусмотрена, вновь вступает в силу национальное налоговое законодательство. При наличии статьи соглашения и её применимости, порядок налогообложения регулируется международным соглашением. При этом обязательным условием является оформление специального заявления для применения налоговых льгот. Таким образом, предусматриваются два сценария: если соглашение охватывает соответствующий вид дохода, то применяется международный порядок; если не охватывает — действует законодательство Республики Узбекистан.

В рамках международных соглашений также предусмотрено взаимное содействие налоговых органов в следующих вопросах:

предупреждение и устранение нарушений налогового законодательства;

предоставление информации по запросу или по собственной инициативе о соблюдении налогового законодательства юридическими и физическими лицами;

обмен информацией о национальных налоговых системах и изменениях в налоговом законодательстве;

сотрудничество в разработке и эксплуатации программных систем для налоговых органов;

организация работы с налогоплательщиками и налоговыми органами, в том числе разработка методических рекомендаций по налоговому контролю;

иные вопросы, требующие совместных действий.

Соглашения об избежании двойного налогообложения создают благоприятную правовую среду для привлечения иностранных инвестиций и свободного движения иностранного капитала в Узбекистане. Регистрация (или снятие с учёта) иностранных юридических лиц, оказывающих услуги в электронной форме, в качестве плательщиков НДС осуществляется Межтерриториальной инспекцией по работе с крупными налогоплательщиками. Для регистрации иностранные юридические лица обязаны подать электронное заявление через сайт [tax.uz](http://tax.uz) в течение 30 календарных дней с момента начала деятельности.



**Рисунок 12. Метод постановки на налоговый учет иностранных юридических лиц, предоставляющих электронные услуги, в органах государственной налоговой службы<sup>28</sup>.**

В случае, если у иностранного юридического лица имеются филиалы, осуществляющие электронные услуги отдельно, каждый филиал подлежит

<sup>28</sup> Подготовлено автором на основе данных Налогового комитета.

отдельной регистрации в качестве налогоплательщика. Если электронные услуги оказываются без регистрации, несмотря на то, что местом реализации считается Республика Узбекистан, налоговые органы направляют уведомление о необходимости регистрации по электронной почте или иным средствам связи.

Вне зависимости от даты регистрации, налоговые обязательства по уплате НДС возникают с момента начала оказания электронных услуг на территории Узбекистана в соответствии со статьёй 281 Налогового кодекса. Процедура постановки на учёт, внесения изменений и снятия с учёта иностранных юридических лиц, оказывающих электронные услуги, осуществляется в соответствии со схемой, представленной на рисунке 12. Процесс осуществляется на основании рассмотрения электронного заявления, поданного через сайт [tax.uz](http://tax.uz) в налоговый орган.

В случае, если выполняется хотя бы одно из следующих условий, территория Республики Узбекистан признаётся местом реализации электронных услуг:

- если местом проживания покупателя является Республика Узбекистан;

- если банк, через который осуществляется оплата за услуги, либо оператор платёжной системы, используемый покупателем, находится на территории Республики Узбекистан;

- если IP-адрес сети, используемой покупателем при получении услуг, зарегистрирован в Республике Узбекистан;

- если международный телефонный код, используемый при получении или оплате услуг, соответствует коду, присвоенному Республике Узбекистан.

Налоговый орган в течение семи рабочих дней с момента получения заявления о регистрации от иностранного юридического лица, оказывающего электронные услуги, вправе осуществить следующие мероприятия:

- изучить сведения о регистрации юридического лица в иностранном государстве;

- проверить фактическое местонахождение иностранного юридического лица по адресу, указанному в заявлении;

- установить, соответствуют ли предоставляемые услуги перечню электронных услуг, указанному в статье 282 Налогового кодекса;

- проверить наличие ранее зарегистрированных сведений о данном юридическом лице в Республике Узбекистан, включая возможную реорганизацию или ликвидацию.

Если заявление о специальной регистрации иностранного юридического лица, предоставляющего электронные услуги, подано в установленные сроки, налогоплательщик считается зарегистрированным с даты приёма заявления. В случае, если заявление подано с нарушением сроков, иностранное юридическое лицо считается обязавшимся уплачивать налог на добавленную стоимость с момента начала реализации электронных услуг. Уведомление о регистрации или об отказе в регистрации направляется иностранному юридическому лицу в течение одного рабочего дня по



электронной почте либо иными средствами связи. Зарегистрированное иностранное юридическое лицо, предоставляющее электронные услуги, вправе запросить свидетельство о постановке на налоговый учёт и присвоении идентификационного номера налогоплательщика. Такое свидетельство оформляется и предоставляется налоговым органом.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В результате проведённого исследования по теме диссертации и анализа передового международного опыта были сформированы следующие выводы и предложения:

1. В Республике Узбекистан вопросы практического применения международных налоговых соглашений являются одним из важнейших направлений совершенствования налогового администрирования. Решение существующих проблем в данной сфере требует научного подхода и методологической базы. В работе рассмотрены теоретические и правовые основы применения международных налоговых соглашений, а также взаимосвязь и согласованность между международными и национальными инструментами налогового администрирования. На основании анализа установлено, что международные и национальные правовые системы в налоговой сфере представляют собой взаимодополняющие и согласованные элементы сложного института. Практика применения международных налоговых соглашений выявила ряд проблем:

процедуры взаимного согласования фактически не применяются, что приводит к избыточной налоговой нагрузке для экспортеров;

практика направления запросов на получение информации из иностранных государств используется крайне редко;

механизм взаимопомощи по сбору налогов малорезультативен;

в законодательстве отсутствует требование по предоставлению справок нерезидентам о полученных доходах и уплаченных налогах.

2. Проанализирован международный опыт и определены возможности его адаптации к узбекской практике. Сформирована методическая база для эффективного применения международных соглашений. Определена необходимость внесения изменений и дополнений в Налоговый кодекс, совершенствования Положения о Государственном налоговом комитете, а также уточнения обязанностей налоговых органов и их сотрудников.

3. Для эффективного урегулирования вопросов двойного налогообложения необходимо, прежде всего, обеспечить соответствие налогового законодательства Республики Узбекистан международным стандартам в этой сфере. Для этого необходимо, чтобы порядок применения международных соглашений по устранению двойного налогообложения был чётко закреплён в Налоговом кодексе, а не основывался исключительно на индивидуальных положениях.

4. Объективная необходимость применения международных налоговых соглашений и конвенций в системе налогообложения обусловлена прежде

всего необходимостью адаптации национального законодательства к международным налоговым стандартам ОЭСР, ООН и других организаций, участвующих в международных налоговых отношениях. Устранение двойного налогообложения требует точного редактирования соглашений и своевременного использования налоговых льгот в соответствии с условиями договоров.

5. С целью устранения несоответствий между международными соглашениями и национальным законодательством Узбекистана, необходимо включить соответствующие главы и статьи в Налоговый кодекс, регулирующие специфические случаи.

6. Для унификации режима налогообложения доходов резидентов стран Европейского Союза и адаптации международных налоговых соглашений к национальному налоговому законодательству, в частности, в Налоговый кодекс, следует внедрить специальные нормы в виде отдельных глав или статей.

7. Исходя из международной практики, следует включить в национальное налоговое законодательство методологию устранения двойного налогообложения с учётом вопросов налоговых льгот и дискриминации. Это обеспечит корректное применение международных норм и принципов в национальной правовой системе.

8. Во избежание неверного применения налоговых расчётов вследствие различного толкования понятий и категорий в межгосударственных соглашениях, следует предусмотреть в национальном законодательстве чёткие разъяснения и общие нормы для корректного толкования и применения.

9. При налогообложении деятельности нерезидентов государство должно учитывать два ключевых аспекта: формирование и увеличение доходов государственного бюджета, а также стимулирование инвестиционной активности иностранных инвесторов. Например, высокая налоговая ставка на роялти за использование объектов интеллектуальной собственности может отпугнуть иностранных компаний. Снижение ставки на роялти может оказать положительное влияние на инновационное развитие страны.

Сформулированные научные предложения и практические рекомендации направлены на развитие инвестиционной активности иностранных инвесторов, расширение налоговой базы и повышение эффективности применения международных соглашений об устранении двойного налогообложения, что в конечном итоге будет способствовать укреплению позиций Узбекистана на международных рынках и обеспечению устойчивого развития налоговой системы.

**SCIENTIFIC COUNCIL DSc.03/10.12.2019.I.16.01 AWARDING  
ACADEMIC DEGREES AT TASHKENT STATE UNIVERSITY  
OF ECONOMICS**

---

**TASHKENT STATE UNIVERSITY OF ECONOMICS**

**RAJAPOV SHUXRAT ZARIPBAYEVICH**

**IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGY FOR ELIMINATING  
DOUBLE TAXATION IN UZBEKISTAN**

**08.00.07 – Finance, money circulation and credit**

**ABSTRACT  
of the doctoral dissertation (DSc) in Economics**

**Tashkent – 2025**

The theme of doctoral dissertation (DSc) was registered at the Supreme Attestation Commission with the number B2025.1.DSc/Iqt863.

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

The abstract of dissertation is published in three languages (Uzbek, Russian and English (resume)) on the website of the Scientific Council ([www.tsue.uz](http://www.tsue.uz)) and on the website of "Ziyonet" informational and educational portal ([www.ziyonet.uz](http://www.ziyonet.uz)).

**Scientific advisor:** Xudoyqulov Sadirdin Karimovich  
Doctor of Economics, Professor

**Official opponents:** Tursunov Bobur Ortikmirzayevich  
Doctor of Economics, Professor

Raxmanov Dilshod Alidjanovich  
Doctor of Economics, Professor

Tuxliyev Bozor Karimovich  
Doctor of Economics, Professor

**Leading organization:** Kimyo International University in Tashkent

The defense of the dissertation will take place on «23» 10, 2025 at 14<sup>00</sup> at the meeting of the Scientific council DSc.03/10.12.2019.1.16.01 at Tashkent State University of Economics. Address: 100066, Tashkent city, I.Karimov street, building 49, phone: (99871) 239-28-72; fax: (99871) 239-43-51, e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz)

The dissertation can be reviewed at the Information Resource Center of Tashkent State University of Economics. The dissertation was registered at the Scientific Council under number 1783 Address: 100066, Tashkent city, I.Karimov street, building 49, phone: (99871) 239-28-72; fax: (99871) 239-43-51, e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz)

The abstract of dissertation was officially distributed on «10» 10, 2025.  
(mailing report № 85 on «10» 10, 2025).



S.U. Makhmonov  
Chairman of the scientific council for  
awarding scientific degrees, Doctor of  
Economics, Professor

U.V. Gafurov  
Secretary of the scientific council for  
awarding scientific degrees, Doctor of  
Economics, Professor

N.B. Abdusalomova  
Deputy Chairman of the Scientific  
Seminar under the Academic Council  
for Awarding Academic Degrees,  
Doctor of Economics, Professor

## **INTRODUCTION (annotation of the doctoral dissertation (DSc))**

**Actuality of the research:** Improving the Methodology for the Elimination of Double Taxation in the Global Economy enhancing the methodology for eliminating double taxation in the global economy serves to promote international investment and trade relations, liberalize capital flows, ensure the financial security of transnational corporations, optimize the tax burden, and strengthen global economic cooperation through improved exchange of information among tax authorities. Key components of this methodological improvement include the implementation of automated information exchange between tax jurisdictions, the application of BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) programs, clear identification of tax residency criteria, ensuring transparency in the taxation of property rights, and effective control over transfer pricing. These measures are becoming decisive tools in establishing international tax fairness. This approach is exemplified by the member countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), as well as more than 120 countries and jurisdictions that are parties to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. These countries actively reflect their commitment in agreements aimed at preventing double taxation.

As a result, over 1,360 treaties have been signed in connection with multilateral conventions, with particular attention given by 80 countries and jurisdictions involved in double taxation matters. From this perspective, addressing the challenges of international double taxation necessitates the development of methodological foundations through mutual interaction of tax systems worldwide.

**The aim of the research work** to develop scientific proposals and recommendations for improving the methodological issues related to the elimination of double taxation in Uzbekistan.

**The tasks of the research work are:**

- to substantiate the socio-economic necessity of eliminating double taxation;
- to identify the socio-economic factors contributing to the emergence of double taxation relationships;
- to conduct a scientific analysis of theoretical and methodological approaches to the elimination of double taxation and develop the author's own definition;
- to analyze practical cases of eliminating double taxation involving certain countries and categories of taxpayers;
- to examine the socio-economic causes that lead to double taxation for taxpayers and formulate relevant scientific conclusions;
- to study various forms of eliminating double taxation within Uzbekistan's tax system from both theoretical and practical perspectives and draw scientific conclusions;
- to illustrate the practical relationship between automated accounting systems for income from digital services and the process of eliminating double taxation;
- to explore best international practices and propose methods for implementing advanced models of double taxation elimination within Uzbekistan's tax practice;

to identify methodological issues in the process of confirming the tax residency of legal entities and individuals, and to develop methodological foundations for improvement;

to analyze and recommend the simplification of tax payment procedures in Uzbekistan through the application of reduced tax rates based on international agreements;

to prepare proposals for improving the methodology of determining the market value of services provided by non-residents in the context of eliminating double taxation;

to develop a comprehensive methodology for the elimination of double taxation.

**The object of the research** is the provisions of international tax treaties in Uzbekistan, as well as the procedures for incorporating international treaty norms into national legislation.

**The subject of the research** is the economic relations arising in the process of developing and implementing national tax legislation and the provisions of international tax treaties.

**The scientific novelty of the research consists of the following:**

it is proposed that in cases where the value of services related to equipment is not separately indicated in an international contract, the taxable income of a non-resident should be determined based on fair market value. Furthermore, when non-residents carry out installation, assembly, or commissioning works in the territory of Uzbekistan, these provisions should apply even if not explicitly stated in the contract;

it is also proposed that when non-residents operate through a permanent establishment, they should have the right to apply the lowest tax rate on dividends as stipulated in the international treaty. In cases where multiple reduced tax rates are specified, the application of the lowest of these rates is recommended;

if a foreign legal entity providing services in electronic form fails to submit an application for tax registration within the established period, and does not respond to an official notification within thirty days, it is proposed that such failure may serve as grounds for restricting the entity's operations within the territory of the Republic;

another proposal suggests that if the beneficial owner of the income is a tax resident of the Republic of Uzbekistan and has notified the tax authority at the place of registration of the income payer, then tax should not be withheld at source. This aims to reduce the tax burden and increase investment inflows through the proper application of international tax treaties;

in cases where the beneficial owner of the income is a resident of a country that does not have a tax treaty with the Republic of Uzbekistan, it is proposed that the income be taxed at the rate established by national legislation. Moreover, when the actual beneficial owner is unknown, it is recommended to apply withholding tax at source.

**Scientific and practical significance of the research work.** The scientific significance of the dissertation results lies in their potential application in implementing the key directions outlined in the Concept for Improving the Tax Policy of the Republic of Uzbekistan. Additionally, they can serve as a foundation for future scientific research aimed at enhancing the methodology for eliminating double taxation in Uzbekistan.

The practical significance of the research results is explained by the possibility of using the scientific conclusions and scientific-practical recommendations obtained within the scope of this study to improve the methodological framework for preventing and reducing tax avoidance in the country. Furthermore, the findings can be used in the development and refinement of relevant regulatory documents in this area.

**Implementation of the research results.** Based on the scientific results obtained in the framework of improving the methodology for eliminating double taxation in the tax system of Uzbekistan:

According to Article 351 of the Tax Code, if the value of services related to equipment is not separately specified in an international agreement, the taxable income of a non-resident shall be determined based on market value. Furthermore, if a non-resident performs installation, assembly, or commissioning works in the territory of Uzbekistan, these provisions shall apply even if such services are not explicitly stated in the contract.

Article 347 of the Tax Code stipulates that in cases where non-residents operate through a permanent establishment, they are entitled to apply the lowest tax rate on dividend income as specified in the relevant international agreement. If the agreement provides for multiple reduced tax rates, the lowest of these rates shall apply.

Article 279 of the Tax Code states that if a foreign legal entity providing services in electronic form fails to submit an application for tax registration within the prescribed period, and does not respond to the official notification within thirty days, such failure shall serve as grounds for restricting the entity's activities within the territory of the Republic.

Article 6 of the Tax Code establishes that if the beneficial owner of the income is a tax resident of the Republic of Uzbekistan and has notified the tax authority at the place of registration of the income payer, the payer shall not be required to withhold tax at source. This provision is aimed at reducing the tax burden and increasing investment flows through the proper application of international treaties.

Additionally, Article 6 provides that if the beneficial owner of the income is a resident of a country that does not have a tax treaty with the Republic of Uzbekistan, the income shall be taxed at the rate established by national legislation. Furthermore, if the actual beneficial owner is unknown, the income shall be subject to withholding tax at source.



**Approbation of the research results.** The research results have been presented and approved at 4 scientific and practical conferences, including 2 republican and 2 international scientific and practical conferences.

**Publication of the research results.** Based on the results of the dissertation research, a total of 1 monograph and 15 scientific papers have been published, including articles in academic journals recommended by the the Supreme Attestation Commission for the Republic of Uzbekistan for publishing key findings of doctoral dissertations. Of these, 12 were published in national journals and 3 in international journals.

**Structure and volume of the research.** The research structure includes introduction, three chapters, conclusion, a list of literature used and annexes. The volume of the research consists of 235 pages.

**E'LON QILINGAN ISHLAR RO'YXATI**  
**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ**  
**LIST OF PUBLISHED WORKS**

**I bo'lim (I chast; part I)**

1. Rajapov Sh.Z. "O'zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish mexanizmini takomillashtirish" Monografiya 2024-yil dekabr oyida Iqtisodiyot nashriyoti DUK matbaa bo'limida chop etilgan. 100100, Toshkent sh, Islom Karimov ko'chasi 49-uy.

2. Rajapov Sh.Z. "Jahon moliya xo'jaligi integratsiyasining shakllanishi va rivojlanishida ikkiyoqlama soliqqa tortish muammolari" Toshkent davlat iqtisodiyotining "Muhandislik va Iqtisodiyot" ijtimoiy-iqtisodiy, innovatsion texnik, fan va ta'limga oid ilmiy-amaliy jurnal. <https://muhandislik-iqtisodiyot.uz>. №3 2025-yil, mart. 456-460 b.

3. Rajapov Sh.Z. "Chet eldan olgan daromadlar bo'yicha ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodlarini takomillashtirish — davlat budjetsoliq siyosatini samarali ishlab chiqishning zamonaviy usullari" Toshkent davlat iqtisodiyotining "Muhandislik va Iqtisodiyot" ijtimoiy-iqtisodiy, innovatsion texnik, fan va ta'limga oid ilmiy-amaliy jurnal. <https://muhandislik-iqtisodiyot.uz>. №4 2025-yil, aprel. 1039-1045 b.

4. Rajapov Sh.Z. "Analysis of the application of international tax treaties" Academia Globe: Inderscience Research (AGIR), In Volume 5, Issue 9, September — 2024.

5. Rajapov Sh.Z. "Ikkiyoqlama soliqqa tortish munosabatlarini tartibga solishga oid ilmiy-nazariy qarashlar" "Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot" ijtimoiy, iqtisodiy, siyosiy, ilmiy ommabop jurnal. №3 2024-yil Mart. 941-946 b.

6. Rajapov Sh.Z. "Milliy soliq to'lovchilar faoliyatini rag'batlantirishda ikki yoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish mexanizmlarini takomillashtirish masalalari" "Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot" ijtimoiy, iqtisodiy, siyosiy, ilmiy ommabop jurnal. №4 2024-yil Mart. 1272-1276 b.

7. Rajapov Sh.Z. "Shet el kompaniyalarining "doimiy muassasa" konsepsiyasi mezonlariga yondashishni baholash hamda unga taalluqli foydani aniqlash masalalari" "Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot" ijtimoiy, iqtisodiy, siyosiy, ilmiy ommabop jurnal. №6 2024-yil Iyun. 514-520 b.

8. Rajapov Sh.Z. "Xalqaro shartnomalar qoidalarini qo'llashning xalqaro va milliy uslubiy tamoyillarining o'zaro ta'siri" "Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot" ijtimoiy, iqtisodiy, siyosiy, ilmiy ommabop jurnal. №9 2024-yil Avgust. 250-257 b

9. Rajapov Sh.Z. "Ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasi AQSH tajribasi" Toshkent davlat iqtisodiyotining "Muhandislik va Iqtisodiyot" ijtimoiy-iqtisodiy, innovatsion texnik, fan va ta'limga oid ilmiy-amaliy jurnal. <https://muhandislik-iqtisodiyot.uz>. №2 2025-yil, fevral. 356-362 b.

10. Rajapov Sh.Z. "Ikkiyoqlama soliqqa tortishga qarshi kurashishning yevropa davlatlari amaliyoti" "Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot" ijtimoiy, iqtisodiy, siyosiy, ilmiy ommabop jurnal. №3 2025-yil Mart. 1068-1073 b.

11. Rajapov Sh.Z. "Issues of implementing effective methods in Uzbekistan's tax policy to mitigate the negative effects of double taxation" "Innovation science and

technology” International journal of topics. Electronic journal specializing in Scopus №4 2025-yil Aprel. 99-103 bet.

12. Rajapov Sh.Z. “Osiyo mamlakatlarining xalqaro investitsiya muhitini yaxshilashda ikki tomonlama soliqqa tortishni bartaraf etish vositalaridan foydalanish tajribasi” “Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot” ijtimoiy, iqtisodiy, siyosiy, ilmiy ommabop jurnal. №3 2025-yil Aprel. 2413–2417 b.

13. Rajapov Sh.Z. “O‘zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodologiyasini takomillashtirish”, Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti, “Moliyaviy savodxonlik, O‘zbekistonning yangi avlodi” amaliy loyha yuzasidan xalqaro ilmiy-amaliy ilmiy-amaliy anjuman materiallari to‘plami 2025-yil, 151-158 b.

14. Rajapov Sh.Z. “Jahon xo‘jaligida ikki yoqlama soliqqa tortish jarayonlarini tartibga solish va muvofiqlashtirishni taqozo etuvchi omillar”, Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti, “Banklarni transformatsiya qilish va bank xizmatlari bozorida raqobatni rivojlantirish yo‘nalishlari” amaliy loyha yuzasidan xalqaro ilmiy-amaliy ilmiy-amaliy anjuman materiallari to‘plami 2024-yil, 10 oktabr, 1360-1363 b.

15. Rajapov Sh.Z. “Ikki yoqlama soliqqa torish jarayonlarini muvofiqlashtirishni taqozo etuvchi omillar” Yangi O‘zbekiston taraqqiyotida tadqiqotlarni o‘rni va rivojlanish omillari mavzusida o‘tkazilgan respublika onlayn ilmiy amaliy konferensiyasi tezislari to‘plami 2024-yil 5-may, 35-37 b.

16. Rajapov Sh.Z. “O‘zbekiston Respublikasining xalqaro soliq munosabatlaridagi ishtiroki va ikki yoqlama soliqqa tortishni bartaraf etishdagi pozitsiyasi” “Ta’limning zamonaviy transformatsiyasi” mavzusida o‘tkazilgan respublika onlayn ilmiy amaliy konferensiya, [www.tadqiqotlar.uz](http://www.tadqiqotlar.uz), 7-to‘plam 3-son may 2024. 94-98 b.

## **II bo‘lim (II chast; part II)**

17. Rajapov Sh.Z. “Jahon moliya xo‘jaligi integratsiyasining shakllanishi va rivojlanishida ikkiyoqlama soliqqa tortish muammolari” Journal of new century innovations: Vol. 52 No. 2 (2024): Journal of new century innovations | [www.newjournal.org](http://www.newjournal.org) | Volume-52 | Issue-2. 10-16 b.

18. Rajapov Sh.Z. “Jahon xo‘jaligida ikki yoqlama soliqqa torish jarayonlarini tartibga solish va muvofiqlashtirishni taqozo etuvchi omillar” Journal of new century innovations: Vol. 52 No. 2 (2024): Journal of new century innovations | [www.newjournal.org](http://www.newjournal.org) | Volume-52 | Issue-2. 191-198 b.

19. Rajapov Sh.Z. “Chet eldan olgan daromadlar bo‘yicha ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish metodlarini takomillashtirish — davlat budjetsoliq siyosatini samarali ishlab chiqishning zamonaviy usullari” “Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot” ijtimoiy, iqtisodiy, siyosiy, ilmiy ommabop jurnal. №6 2025 yil Iyun. 1267-1272 b.

20. Rajapov Sh.Z. “O‘zbekistonda ikkiyoqlama soliqqa tortishni bartaraf etish mexanizmi” “Davlat soliq siyosatining transformatsiyasi imkoniyatlari va samaradorligining istiqbollari” mavzusidagi xalqaro ilmiy-amaliy anjuman materiallari to‘plami. – T.: “QAMAR MEDIA”, 2023. 361-364 bet.

Avtoreferat TDIU “Iqtisodiyot va ta’lim” jurnali tahririyatida  
tahrirdan o‘tkazildi.



Bosishga ruxsat etildi: 09.10.2025-yil.  
Bichimi 60x84 <sup>1/16</sup>, “Times New Roman”  
garniturada raqamli bosma usulida bosildi.  
Shartli bosma tabog‘i 5.6. Adadi: 100. Buyurtma: № 115.  
Tel (99) 817 44 54.  
Guvohnoma reyestr № 219951  
“PUBLISHING HIGH FUTURE” OK nashriyotida bosildi.  
Toshkent sh., Uchtepa tumani, Ali qushchi ko‘chasi, 2A-uy.



