SOLIQ BAZASI YEMIRILISHINING OLDINI OLISHNING ILMIY YECHIMLARI

Ravshanova Orzigul Inoyat qizi
O‘zbekiston Milliy Metrologiya Instituti direktor o‘rinbosari
MGIMO universiteti "Xalqaro xususiy,
savdo va moliya huquqi" yo‘nalishi magistranti
Tel: +998 (90) 988 57 76, +78 150 26 03
Email: orzigulravshanova92@gmail.com
info@nim.uz
https://doi.org/10.5281/zenodo.21428615

Annotatsiya

Maqolada xalqaro soliq munosabatlarida haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasining huquqiy mohiyati, uning xalqaro soliq shartnomalaridagi o‘rni hamda O‘zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligida qo‘llanilishi tahlil qilingan.

Tadqiqot natijalari shuni ko‘rsatadiki, amalda mazkur konsepsiya asosan dividendlar, foizlar va royalti kabi passiv daromadlarga nisbatan tatbiq etiladi. Biroq so‘nggi yillarda xalqaro soliqdan qochish va soliq bazasini yemirish holatlari konsalting, menejment, IT, marketing, ta’lim hamda guruh ichidagi xizmatlar kabi aktiv daromadlar orqali amalga oshirilayotgani kuzatilmoqda.

Maqolada vositachi (conduit) kompaniya va qobiq (shell) kompaniya orqali amalga oshirilayotgan soliq rejalashtirish sxemalari tahlil qilingan hamda ushbu xizmatlar bo‘yicha haqiqiy daromad oluvchi konsepsiyasini qo‘llashning huquqiy asoslari asoslab berilgan. Shuningdek, xizmatlarning haqiqatda bajarilganligini tasdiqlovchi hujjatlar ro‘yxatini belgilash, iqtisodiy mazmun (economic substance) hamda manfaat (benefit test) talablarini Soliq kodeksiga kiritish bo‘yicha takliflar ishlab chiqilgan.

Tayanch so‘zlar: haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership), xalqaro soliq, BEPS, transfer narxlash, iqtisodiy mazmun, konsalting xizmatlari, manbada soliq.

SCIENTIFIC SOLUTIONS FOR PREVENTING TAX BASE EROSION

Abstract

This article examines the legal nature of the **Beneficial Ownership** concept in international taxation, its role in international tax treaties, and its application under the tax legislation of the Republic of Uzbekistan.

The findings demonstrate that, in practice, the Beneficial Ownership concept is predominantly applied to passive income, including dividends, interest, and royalties. However, recent developments indicate an increasing use of active income—such as consulting, management, information technology, marketing, educational, and intra-group services as instruments for international tax avoidance and base erosion.

The article analyzes tax planning structures involving **conduit companies** and **shell companies** and substantiates the legal grounds for extending the Beneficial Ownership concept to such service transactions. Furthermore, it proposes legislative amendments introducing a list of documentary evidence confirming the actual performance of services, as well as incorporating the **economic substance** requirement and the **benefit test** into the Tax Code.

Kirish

Jahon iqtisodiyotining globallashuvi natijasida xalqaro xizmatlar bozori jadal sur'atlarda rivojlanmoqda. Ayniqsa, raqamli iqtisodiyot, axborot texnologiyalari, menejment, konsalting, marketing va ta'lim xizmatlari transchegaraviy iqtisodiy munosabatlarning asosiy yo'nalishlaridan biriga aylandi. Bu esa davlatlar uchun bir tomondan iqtisodiy taraqqiyot va investitsiyalarni jalb qilish imkoniyatini yaratsa, ikkinchi tomondan milliy soliq bazasining yemirilishi hamda soliqdan bo'yin tovlash bilan bog'liq jiddiy xavflarni keltirib chiqarmoqda.

Iqtisodiy hamkorlik va taraqqiyot tashkiloti (OECD) ma'lumotlariga ko'ra, ko'pmillatli korporatsiyalar tomonidan amalga oshiriladigan agressiv soliq rejalashtirish sxemalari natijasida davlatlar har yili korporativ foyda solig'i tushumlarining sezilarli qismini yo'qotmoqda. Ushbu hodisa xalqaro soliq huquqida Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), ya'ni soliq bazasining yemirilishi va foydani boshqa yurisdiksiyalarga ko'chirish sifatida e'tirof etiladi.

Amaliyotda soliq bazasining yemirilishi asosan ikki keng tarqalgan mexanizm orqali amalga oshiriladi.

Birinchisi, passiv daromadlar (dividendlar, foizlar va royalti) bo'yicha ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish to'g'risidagi xalqaro shartnomalarda nazarda tutilgan imtiyozlardan noto'g'ri yoki suiiste'mol qilish orqali foydalanish hisoblanadi.

Ikkinchisi esa konsalting, menejment, axborot texnologiyalari, marketing, ta'lim va boshqa xizmatlar uchun iqtisodiy jihatdan asoslanmagan xarajatlarni shakllantirish orqali foydani past soliqli yoki imtiyozli yurisdiksiyalarga ko'chirishdan iborat.

Ushbu maqolaning maqsadi O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligida haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasining amal qilish doirasini tahlil qilish, aktiv daromadlarga nisbatan mavjud huquqiy bo'shliqlarni aniqlash hamda OECD tavsiyalari va xalqaro tajriba asosida mazkur konsepsiyani konsalting, menejment, IT, marketing, ta'lim va boshqa yuqori xavfli xizmatlarga nisbatan ham tatbiq etish yuzasidan ilmiy takliflar ishlab chiqishdan iborat.

Metodologiya

Mazkur tadqiqotda xalqaro soliq huquqida qo'llaniladigan qiyosiy-huquqiy, tizimli, mantiqiy, tahliliy va huquqiy modellashtirish usullaridan foydalanildi. Shuningdek, O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi, OECD Model Tax Convention, OECD BEPS Action Plans, BMTning Namunaviy soliq konvensiyasi, xorijiy davlatlar qonunchiligi hamda xalqaro sud amaliyoti qiyosiy tahlil qilindi.

Tadqiqotning amaliy qismida O'zbekistonda transchegaraviy xizmatlar bo'yicha amalga oshiriladigan to'lovlarning soliqqa tortilishi mexanizmi, xalqaro shartnomalarni qo'llash tartibi va haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasining huquqiy ahamiyati o'rganildi. Shuningdek, konsalting, menejment, IT, marketing, ta'lim va guruh ichidagi xizmatlar bo'yicha xalqaro korporatsiyalar tomonidan qo'llanilayotgan soliq rejalashtirish sxemalari tahlil qilindi.

Haqiqiy daromad oluvchi konsepsiyasining xalqaro soliq huquqidagi o'rni

Haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) tushunchasi xalqaro soliq huquqida birinchi marta OECD Model Tax Convention sharhlarida keng yoritilgan bo'lib, uning asosiy maqsadi ikki tomonlama soliq shartnomalaridan sun'iy ravishda foydalanish holatlarining oldini olishdan iborat.

Ushbu konsepsiyaning mazmuniga ko'ra, soliq shartnomalarida nazarda tutilgan imtiyozlardan faqat daromadning haqiqiy iqtisodiy egasi foydalanishi mumkin. Agar mablag'ni qabul qiluvchi shaxs faqat vositachi yoki nomigagina tashkil etilgan kompaniya bo'lsa, u holda mazkur imtiyozlar qo'llanilmaydi.

OECD mazkur yondashuv orqali Treaty Shopping deb ataluvchi holatlarga qarshi kurashadi. *Treaty Shopping* — bu soliq to'lovchining haqiqiy faoliyat yuritmaydigan davlatda yuridik shaxs tashkil etib, aynan shu davlat bilan mavjud soliq shartnomasidan foydalanishidir.

Masalan, haqiqiy xizmat ko'rsatuvchi kompaniya AQShda joylashgan bo'lishi mumkin. Biroq AQSh bilan O'zbekiston o'rtasida ikki tomonlama soliq shartnomasi mavjud emas. Shu sababli kompaniya Niderlandiya yoki Vengriyada alohida yuridik shaxs tashkil etadi. O'zbekistonlik kompaniya shartnomani aynan ushbu vositachi kompaniya bilan imzolaydi. Keyinchalik mablag' deyarli to'liq hajmda AQShdagi haqiqiy ijrochiga o'tkaziladi.

Bunday holatda shartnoma imtiyozidan iqtisodiy mazmunga ega bo'lmagan kompaniya foydalanadi.

Shu bois OECD haqiqiy daromad oluvchi tushunchasini xalqaro soliq huquqining asosiy himoya mexanizmlaridan biri sifatida e'tirof etadi.

O'zbekiston qonunchiligida haqiqiy daromad oluvchi konsepsiyasining qo'llanilishi

O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksida xalqaro shartnomalarni qo'llash uchun chet ellik shaxs rezidentlik sertifikatini taqdim etishi talab qilinadi. Shu bilan birga, dividendlar, foizlar va royalti bo'yicha daromad oluvchi mazkur daromadning haqiqiy egasi ekanligini ham tasdiqlashi lozim.

Mazkur talab xalqaro standartlarga to'liq mos keladi.

Biroq mazkur mexanizm asosan passiv daromadlarga nisbatan tatbiq etiladi.

Konsalting, marketing, IT, ta'lim, muhandislik, texnik yordam, menejment xizmatlari kabi transchegaraviy xizmatlar uchun esa faqat rezidentlik sertifikati yetarli hisoblanadi. Mazkur shartnomalar bilan bog'liq boshqa tasdiqlovchi hujjatlar to'lov amalga oshirilishidan oldin talab etilmaydi.

Natijada soliq organlari quyidagi savollarga javob ololmaydi:

- xizmat haqiqatda kim tomonidan ko'rsatilgan;
- xizmat ko'rsatuvchi kompaniyada yetarli xodimlar mavjudmi;
- mazkur kompaniyada tegishli mutaxassislar ishlaydimi;
- kompaniyaning ofisi mavjudmi;
- xizmat haqiqatda bajarilganmi;
- xizmat natijasi buyurtmachi tomonidan qabul qilinganmi;
- mazkur xizmat uchun to'langan mablag' iqtisodiy jihatdan asoslanganmi.

Bu esa xalqaro soliqdan qochish xavfini keskin oshiradi.

Mavjud amaliyotdagi muammolar

So'nggi yillarda xalqaro korporatsiyalar tomonidan transchegaraviy xizmatlar bo'yicha xarajatlarni sun'iy ravishda oshirish orqali foydani boshqa davlatlarga ko'chirish holatlari tobora ko'paymoqda.

O'zbekiston Respublikasida **haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership)** konsepsiyasi asosan passiv daromadlarga nisbatan qo'llaniladi. Jumladan, Soliq kodeksining 357-moddasiga muvofiq, norezidentga dividendlar, foizlar yoki royalti to'langanda, agar mazkur norezident ushbu daromadlarning haqiqiy egasi hisoblansa, ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish to'g'risidagi xalqaro shartnomada nazarda tutilgan soliq imtiyozlari yoki pasaytirilgan soliq stavkalari qo'llanilishi mumkin. Shuningdek, mazkur modda asosida soliq agenti norezidentdan uning haqiqiy daromad oluvchi ekanligini tasdiqlovchi hujjatlarni talab qilish huquqiga ega.

Demak, amalda chet ellik shaxs xalqaro shartnoma bo'yicha soliq imtiyozidan foydalanishi uchun nafaqat rezidentlik sertifikatini, balki ushbu daromadning haqiqiy egasi ekanligini ham tasdiqlashi lozim.

Biroq mazkur talab hozirgi vaqtda aktiv daromadlarga nisbatan qo'llanilmaydi.

So'nggi yillarda mamlakatimizda xorijiy investorlar ishtirokidagi banklar, kompaniyalar va boshqa tashkilotlar soni ortib bormoqda. Bunday subyektlarning aksariyatida bosh ofislar xorijiy davlatlarda joylashgan bo'lib, O'zbekistondagi filial yoki sho'ba korxonalar ular bilan turli xizmat ko'rsatish shartnomalarini tuzish orqali katta hajmda mablag'lar o'tkazib kelmoqda.

Amaliyotda mazkur operatsiyalar asosan konsalting xizmatlari, boshqaruv to'lovlari (*management fee*), IT xizmatlari, marketing, ta'lim, litsenziyalash va boshqa nomoddiy xizmatlar ko'rinishida rasmiylashtiriladi.

Ushbu shartnomalar bo'yicha milliardlab so'mlik to'lovlar amalga oshirilishiga qaramasdan, xizmatlarning haqiqatda bajarilganligi, ularning iqtisodiy mazmuni va asoslanganligi, iqtisodiy samarasi hamda to'langan mablag'larning haqiqiy daromad oluvchisi kim ekanligi ko'p hollarda chuqur tahlil qilinmaydi.

Amaliy tekshiruvlarda aksariyat hollarda shartnoma, hisobvaraq-faktura va rezidentlik sertifikatining taqdim etilishi yetarli deb hisoblanadi. Biroq mazkur hujjatlar daromadning haqiqiy egasi aynan shartnoma tuzgan kompaniya ekanligini har doim ham isbotlamaydi.

Bundan tashqari, ko'pmillatli kompaniyalar har kuni minglab xalqaro moliyaviy operatsiyalarni amalga oshiradi. Soliq auditlari esa cheklangan vaqt va inson resurslari sharoitida o'tkaziladi. Shu sababli har bir xizmat shartnomasining iqtisodiy mazmuni va haqiqiy ijrochisini alohida tekshirish imkoniyati amalda cheklangan. Natijada iqtisodiy mazmunga ega bo'lmagan yoki soxta xizmat shartnomalari nazoratdan chetda qolib ketishi mumkin.

Bu esa xalqaro soliqdan qochishning yangi mexanizmlarini shakllantirmoqda.

Xususan, amaliyotda ko'plab xalqaro kompaniyalar ikki tomonlama soliq shartnomalarida nazarda tutilgan imtiyozlardan foydalanish maqsadida iqtisodiy faoliyat yuritmaydigan, xodimlarga ega bo'lmagan yoki faqat rasmiy ro'yxatdan o'tgan vositachi (*conduit company*) yoki qobiq (*shell company*) kompaniyalardan foydalanmoqda.

Masalani huquqiy jihatdan tahlil qilsak, Soliq kodeksining 3-moddasiga muvofiq, agar O'zbekiston Respublikasining xalqaro shartnomasida milliy soliq qonunchiligida nazarda tutilganidan boshqacha qoidalar belgilangan bo'lsa, xalqaro shartnoma qoidalari qo'llaniladi.

Shuningdek, Kodeksning 6-moddasiga muvofiq, O'zbekiston Respublikasi ishtirokchisi hisoblangan ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish to'g'risidagi xalqaro shartnomalar qoidalari ushbu shartnomani imzolagan davlatlarning soliq rezidentlariga nisbatan tatbiq etiladi.

Bugungi kunda O'zbekiston Respublikasi 55 ta davlat bilan ikki tomonlama soliqqa tortishning oldini olish to'g'risida xalqaro bitimlar tuzgan bo'lib, mazkur bitimlar O'zbekiston hududida doimiy muassasa tashkil etmagan holda daromad oluvchi norezidentlarga muayyan soliq imtiyozlarini taqdim etadi.

Shundan kelib chiqib, ayrim davlatlar bilan xalqaro shartnomaga ega bo'lmagan kompaniyalar soliq yukini kamaytirish maqsadida shartnoma mavjud davlatlarda vositachi yoki qobiq kompaniyalar tashkil etadilar. Keyin esa O'zbekistondagi xizmat ko'rsatish shartnomalari aynan ushbu vositachi kompaniyalar nomi bilan tuziladi.

Masalan, AQShda joylashgan IT-kompaniya o'z dasturiy mahsulotlari yoki litsenziyalarini bevosita emas, balki Vengriyada tashkil etilgan vositachi kompaniya orqali O'zbekistonga yetkazib beradi. Natijada O'zbekistondagi kompaniya shartnomani Vengriya rezidenti bilan tuzadi va ikki tomonlama soliq shartnomasi asosida to'lovlarni soliq ushlab qolmasdan amalga oshiradi.

Aslida esa xizmatni ko'rsatgan yoki dasturiy mahsulotga bo'lgan huquq egasi Vengriya kompaniyasi emas, balki AQSh kompaniyasi hisoblanadi. Agar shartnoma bevosita AQSh kompaniyasi bilan tuzilganida edi, O'zbekiston qonunchiligiga muvofiq to'lov manbaida foyda solig'i ushlab qolinishi lozim bo'lar edi.

Shu bois xalqaro korporatsiyalar soliq imtiyozlaridan sun'iy ravishda foydalanish uchun shartnoma mavjud davlatlarda iqtisodiy faoliyat yuritmaydigan vositachi kompaniyalardan foydalanadilar.

Muallifning fikricha, mazkur xavflarni bartaraf etish maqsadida soliq agentlariga nafaqat passiv daromadlar, balki yuqori xavfli aktiv daromadlar bo'yicha ham norezidentdan rezidentlik sertifikatidan tashqari, xizmatlarni haqiqatda aynan ushbu kompaniya ko'rsatganligini, tegishli resurslarga, xodimlarga, iqtisodiy faoliyatga va daromadga haqiqiy huquqqa egaligini tasdiqlovchi hujjatlarni talab qilish huquqini berish maqsadga muvofiq.

Chunki amalda ko'plab IT xizmatlari, ta'lim dasturlari, konsalting va boshqaruv xizmatlari bo'yicha to'lovlar aynan shunday vositachilik sxemalari orqali amalga oshirilmoqda. Bunday kompaniyalar ko'p hollarda xizmatlarni mustaqil ravishda ko'rsatmaydi, balki faqat shartnomada ishtirok etuvchi vositachi sifatida qatnashadi. Haqiqiy xizmat esa boshqa davlatda joylashgan kompaniya tomonidan bajariladi va mablag'lar keyinchalik aynan ushbu kompaniyaga o'tkaziladi.

Natijada ikki tomonlama soliq shartnomalarida nazarda tutilgan imtiyozlar sun'iy ravishda qo'llaniladi hamda davlat budjetiga tushishi lozim bo'lgan soliq tushumlari kamayadi.

Mazkur holat xalqaro soliq huquqining asosiy prinsiplari hamda OECD tomonidan ishlab chiqilgan BEPS konsepsiyasiga zid hisoblanadi.

Shu munosabat bilan haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasini nafaqat passiv, balki soliq xavfi yuqori bo'lgan aktiv daromadlarga ham tatbiq etish xalqaro soliq huquqini takomillashtirishning dolzarb yo'nalishlaridan biri hisoblanadi.

Amalda quyidagi xizmatlar eng yuqori xavf toifasiga kiradi:

- konsalting xizmatlari;
- menejment xizmatlari;
- marketing xizmatlari;
- IT xizmatlari;
- HR xizmatlari;
- strategik maslahat xizmatlari;
- brendni rivojlantirish xizmatlari;
- moliyaviy maslahat xizmatlari;
- guruh ichidagi xizmatlar (*Intra-group services*).

Masalan, xalqaro bank yoki yirik sanoat korxonasi xorijiy bosh kompaniya bilan **Management Services Agreement** tuzadi.

Shartnomaga muvofiq har yili bosh ofisga dividendlardan tashqari bir necha million AQSh dollari miqdorida menejment xizmatlari uchun haq to'lanadi.

Biroq amalda mazkur xizmatlarning aksariyati elektron xatlar, qisqa maslahatlar yoki umumiy tavsiyalardan iborat bo'lishi mumkin.

Ayrim hollarda esa xizmat umuman ko'rsatilmagan bo'ladi.

Shunga qaramay ushbu xarajatlar O'zbekistonda foyda solig'i bazasidan chegirib tashlanadi.

Bundan tashqari, soliq shartnomasi qo'llanilganligi sababli manbada soliq ham ushlab qolinmaydi.

Natijada davlat budjeti ikki tomonlama zarar ko'radi:

- birinchidan, chet elga chiqib ketayotgan mablag'lar bo'yicha soliq undirilmaydi;
- ikkinchidan, mazkur xarajatlar foyda solig'i bazasini ham kamaytiradi.

Shu sababli bugungi kunda xalqaro ekspertlar aynan aktiv daromadlar bo'yicha nazoratni kuchaytirishni tavsiya etmoqda.

Xalqaro tajriba va OECD BEPS tavsiyalari

So'nggi o'n yilliklarda xalqaro soliq munosabatlarida soliq bazasining yemirilishi va foydaning sun'iy ravishda past soliqli yurisdiksiyalarga ko'chirilishi (*Base Erosion and Profit Shifting — BEPS*) davlatlar uchun eng dolzarb muammolardan biriga aylandi. OECD hisob-kitoblariga ko'ra, ushbu holatlar natijasida davlatlar har yili korporativ daromad solig'i tushumlarining taxminan 100–240 mlrd AQSh dollari miqdoridagi qismini yo'qotmoqda.

Shu munosabat bilan 2015-yilda OECD va G20 davlatlari tomonidan BEPS bo'yicha 15 ta Harakat rejasi (Action Plans) qabul qilindi. Ulardan ayniqsa mazkur tadqiqot uchun Action 6 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*) hamda Action 13 (*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*) muhim ahamiyatga ega.

BEPS Action 6 xalqaro soliq shartnomalaridan sun'iy ravishda foydalanishga qarshi qaratilgan bo'lib, unda haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership), iqtisodiy mazmun (Economic Substance), Principal Purpose Test (PPT) hamda Limitation on Benefits (LOB) kabi mexanizmlarni qo'llash tavsiya etilgan.

Mazkur yondashuvning asosiy g'oyasi shundan iboratki, agar bitim yoki operatsiyaning asosiy maqsadlaridan biri soliq imtiyoziga erishish bo'lsa va bunday imtiyozning berilishi xalqaro shartnomaning maqsad hamda ruhiga zid hisoblansa, mazkur shartnoma bo'yicha nazarda tutilgan soliq imtiyozlari rad etilishi mumkin.

BEPS Action 13 esa transfer narxlari sohasida hujjatlashtirish talablarini kuchaytirishga qaratilgan. Unda guruh ichidagi xizmatlar (*intra-group services*) bo'yicha nafaqat hisobvaraq-fakturalar yoki shartnomalar, balki xizmatlarning haqiqatda bajarilganligini, ular buyurtmachi uchun iqtisodiy foyda keltirganligini va to'lovlarning bozor tamoyiliga (*arm's length principle*) muvofiqligini tasdiqlovchi hujjatlar ham mavjud bo'lishi lozimligi ta'kidlangan.

Ko'plab rivojlangan davlatlar, jumladan Buyuk Britaniya, Avstraliya, Kanada va Yevropa Ittifoqining ayrim mamlakatlari transchegaraviy xizmatlar bo'yicha xarajatlarni tan olishda aynan iqtisodiy mazmun, haqiqiy ijrochi va xizmatning amalda bajarilganligini tekshirish amaliyotini qo'llamoqda. Xususan, soliq organlari xizmat ko'rsatuvchi kompaniyaning xodimlari, moddiy-texnik bazasi, boshqaruv resurslari, ofisi hamda xizmat natijalarini tasdiqlovchi dalillarni baholaydi.

Mazkur xalqaro standartlar shuni ko'rsatadiki, iqtisodiy mazmunga ega bo'lmagan yoki faqat soliq yukini kamaytirish maqsadida rasmiylashtirilgan xizmatlar bo'yicha xarajatlarni tan olish soliq qonunchiligining maqsadlariga hamda BEPS konsepsiyasining asosiy tamoyillariga zid hisoblanadi. Shu bois transchegaraviy xizmatlarga nisbatan haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership), iqtisodiy mazmun (Economic Substance) va Principal Purpose Test (PPT) kabi mexanizmlarni qo'llash zamonaviy xalqaro soliq nazoratining muhim elementiga aylangan.

Haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasi xalqaro sud amaliyotida ham keng qo'llanilmoqda.

Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank N.A. (Buyuk Britaniya, 2006) ishida sud haqiqiy daromad oluvchi tushunchasiga keng huquqiy izoh berib, faqat mablag'ni qabul qilishning o'zi ushbu maqomni bermasligini ta'kidlagan. Agar mablag'ni qabul qiluvchi shaxs uni boshqa tashkilotga o'tkazish majburiyatiga ega bo'lsa, u haqiqiy daromad oluvchi hisoblanmaydi.

Prévost Car Inc. v. Canada (2009) ishida sud kompaniyaning mustaqil qaror qabul qilish huquqiga, mablag'lar ustidan erkin tasarruf qilish imkoniyatiga hamda iqtisodiy xavflarni o'z zimmasiga olish darajasiga alohida e'tibor qaratgan. Sudning fikricha, aynan ushbu omillar kompaniyaning daromadning haqiqiy egasi ekanligini aniqlashda muhim mezon hisoblanadi.

2019-yilda Yevropa Ittifoqi Adliya sudi tomonidan ko'rib chiqilgan Danish Beneficial Ownership Cases ishlarida esa sud kompaniyaning formal yuridik maqomi emas, balki uning haqiqiy iqtisodiy funksiyasi va iqtisodiy mazmuni hal qiluvchi ahamiyatga ega ekanligini ta'kidladi. Sud, shuningdek, iqtisodiy faoliyatni mustaqil amalga oshirmaydigan hamda daromadni boshqa shaxslarga o'tkazuvchi vositachi kompaniyalar xalqaro soliq shartnomalarida nazarda tutilgan imtiyozlardan foydalana olmasligini qayd etdi.

Mazkur sud qarorlari xalqaro soliq huquqida haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasi iqtisodiy mazmun (Economic Substance) tamoyili bilan uzviy bog'liq ekanligini ko'rsatadi. Shu sababli daromadning haqiqiy egasini aniqlashda kompaniyaning rasmiy ro'yxatdan o'tganligi emas, balki uning mustaqil iqtisodiy faoliyati, moliyaviy resurslari, xodimlari, boshqaruv vakolatlari hamda daromad ustidan amalda tasarruf qilish huquqi asosiy mezon sifatida baholanadi.

O'zbekiston qonunchiligidagi mavjud huquqiy bo'shliq

Amalda O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksida haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasi asosan dividendlar, foizlar va royalti kabi passiv daromadlarga nisbatan qo'llaniladi.

Biroq transchegaraviy xizmatlar bo'yicha bunday talablar mavjud emas.

Bu esa quyidagi huquqiy bo'shliqlarni keltirib chiqaradi:

- chet el kompaniyasida xizmat ko'rsatish uchun zarur resurslar mavjudligi tekshirilmaydi;
- xizmatning haqiqatda bajarilganligi baholanmaydi;
- iqtisodiy mazmun (*Economic Substance*) tahlil qilinmaydi;
- Benefit Test qo'llanilmaydi;
- mablag'larning keyingi harakati nazorat qilinmaydi.

Natijada rezidentlik sertifikati taqdim etilgan taqdirda xalqaro soliq shartnomalarida nazarda tutilgan imtiyozlar amalda avtomatik ravishda qo'llaniladi. Bu esa BEPS bilan bog'liq xavflarni sezilarli darajada oshiradi.

Muallifning ilmiy takliflari

Tadqiqot natijalari asosida quyidagi ilmiy takliflar ishlab chiqildi.

Birinchidan, haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasini faqat passiv daromadlarga emas, balki soliq xavfi yuqori bo'lgan aktiv daromadlarga ham tatbiq etish lozim.

Ikkinchidan, konsalting, menejment, IT, marketing, ta'lim va guruh ichidagi xizmatlar bo'yicha xalqaro shartnoma imtiyozlarini qo'llash uchun qo'shimcha hujjatlar taqdim etilishi majburiy etib belgilanishi lozim. Jumladan:

- xizmat dasturi;
- texnik topshiriq (Terms of Reference);
- tayyorlangan hisobotlar;
- tahliliy materiallar;
- prezentatsiyalar;
- ishchi yozishmalar;
- ishtirokchilar ro'yxati;
- qabul qilish dalolatnomalari;
- iqtisodiy samarani tasdiqlovchi hisob-kitoblar;
- kompaniya xodimlari to'g'risidagi ma'lumotlar;

- kompaniyaning mazkur xizmatlarni ko'rsatish uchun zarur resurslari, mutaxassislari va vakolatlari mavjudligini tasdiqlovchi hujjatlar;
- ofis mavjudligini tasdiqlovchi hujjatlar.

Uchinchidan, Soliq kodeksiga "Iqtisodiy mazmun testi" (Economic Substance Test) hamda "Manfaat testi" (Benefit Test) tushunchalarini kiritish maqsadga muvofiq hisoblanadi.

To'rtinchidan, transfer narxlari nazoratida risklarga asoslangan avtomatlashtirilgan tahlil tizimini joriy etish lozim.

Beshinchidan, xalqaro operatsiyalar bo'yicha maxsus soliq auditini tashkil qilish hamda xalqaro soliq munosabatlari bo'yicha yuqori malakali ekspertlar sonini oshirish zarur.

Ilmiy yangilik

Mazkur tadqiqotning ilmiy yangiligi quyidagilardan iborat:

- haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasini aktiv daromadlarga nisbatan qo'llash zarurati ilmiy jihatdan asoslandi;
- konsalting, menejment, IT va boshqa xizmatlar bo'yicha iqtisodiy mazmun hamda haqiqiy ijrochini aniqlash mezonlari taklif etildi;
- xalqaro soliq shartnomalarini qo'llashda hujjatli tasdiqlashning yangi modeli ishlab chiqildi;
- O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksiga tegishli o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish bo'yicha aniq ilmiy takliflar ishlab chiqildi.

Xulosa

Tadqiqot natijalari shuni ko'rsatadiki, zamonaviy xalqaro soliq munosabatlarida soliq bazasining yemirilishi asosan aktiv xizmatlar orqali amalga oshirilmoqda. Amaldagi huquqiy tartib esa asosan passiv daromadlarga nisbatan samarali ishlab, konsalting, menejment, IT, marketing va boshqa yuqori xavfli xizmatlar sohasida yetarli huquqiy mexanizmlarni ta'minlamaydi.

Shu munosabat bilan haqiqiy daromad oluvchi (Beneficial Ownership) konsepsiyasini mazkur xizmatlarga ham tatbiq etish, Iqtisodiy mazmun testi (Economic Substance Test) va Manfaat testi (Benefit Test)ni joriy qilish, xizmatlarning haqiqatda bajarilganligini tasdiqlovchi hujjatlar ro'yxatini qonun darajasida belgilash hamda transfer narxlari sohasida risklarga asoslangan nazoratni kuchaytirish O'zbekistonda xalqaro soliq ma'muriyatchiligini yanada takomillashtirishga xizmat qiladi.

Taklif etilayotgan mexanizmlarning amaliyotga joriy etilishi soliq bazasining yemirilishini qisqartirish, davlat budjeti daromadlarini oshirish, halol raqobat muhitini ta'minlash hamda O'zbekistonning xalqaro soliq tizimidagi ishonchliligini mustahkamlashga xizmat qiladi.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR

1. OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.
2. OECD. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation (Actions 8–10 Final Reports).* Paris: OECD Publishing, 2015.
3. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version.* Paris: OECD Publishing, 2017.
4. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary.* Paris: OECD Publishing, 2017.
5. OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (Action 6 – Final Report).* Paris: OECD Publishing, 2015.
6. OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.* Paris: OECD Publishing, 2022.
7. United Nations. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.* New York: United Nations, 2021.
8. O'zbekiston Respublikasining Soliq kodeksi. – Toshkent, 2019. (2026-yil holatidagi tahrir).
9. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020-yil 29-iyundagi PF–6013-son Farmoni "O'zbekiston Respublikasining soliq siyosatini takomillashtirish konsepsiyasi to'g'risida."