ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ЦИФРОВЫХ ПЛАТФОРМ И РАЗРАБОТЧИКОВ ИСКУССТВЕННОГО ИНТЕЛЛЕКТА В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН

Сейтназарова Шахсанем
https://doi.org/10.5281/zenodo.24347411

Аннотация: В статье анализируется, как сегодня облагаются налогами иностранные цифровые компании, которые зарабатывают на пользователях из Узбекистана. Главная проблема заключается в том, что привычный налог на потребление (НДС) отлично работает для обычных покупок в интернете, но совершенно не приспособлен для доходов от рекламы, продажи данных и сервисов на базе искусственного интеллекта. Из-за этого возникают риски двойного налогообложения, когда бизнес вынужден платить за одну и ту же услугу дважды.

Ключевые слова: цифровая экономика, иностранные платформы, искусственный интеллект, НДС, постоянное учреждение, роялти, двойное налогообложение.

Цифровые платформы получают доходы от пользователей в стране, не имея в ней ни офиса, ни работников, ни имущества. Наши классические налоговые правила просто не рассчитаны на такую реальность. Они строятся на понятии «постоянного учреждения»: нет физического офиса — нет и налога на прибыль. Но цифровизация бизнеса полностью сломала эту логику. Мы столкнулись с жестким противоречием: налоги по-прежнему привязаны к конкретной территории, а сам бизнес стал абсолютно безграничным.

Иностранная компания может регулярно получать платежи от людей и компаний в Узбекистане — например, продавая доступ к своему софту, настраивая рекламу или предоставляя услуги на базе искусственного интеллекта, — вообще не заходя в нашу юрисдикцию физически.

В этот момент и возникает главный вопрос, которым я задаюсь в статье: какая именно связь с нашим рынком сегодня дает государству моральное и юридическое право требовать налоги? И где именно нужно провести черту, чтобы не перегнуть палку и не задушить бизнес необоснованными требованиями?

Практическая актуальность исследования подтверждается ростом налоговых поступлений от иностранных поставщиков электронных услуг. В первом полугодии 2026 года 97 иностранных компаний, оказывающих электронные услуги в Узбекистане, уплатили 143,8 млрд сумов налогов — на 84% больше, чем за аналогичный период 2025 года. Данная динамика свидетельствует о возрастающем фискальном значении трансграничных цифровых услуг.[1]

Крупнейшие суммы перечислили Apple — 33,6 млрд сумов, Google — 33,3 млрд, Meta — 28,9 млрд и Valve Corp. — 15,8 млрд сумов. Для настоящего исследования особенно показательны поступления от Anthropic — 6,3 млрд сумов, OpenAI — 5,6 млрд сумов и Anysphere — 1,5 млрд сумов. В десятку крупнейших плательщиков также вошли Midasbuy, Booking.com и TikTok. [2]

Отдельную сложность, на мой взгляд, составляет квалификация платежей за использование искусственного интеллекта. Оформление подписки на готовый сервис, доступ к модели через API,

[1] https://uz.kursiv.media/2026-07-31/inostrannye-it-kompanii-zaplatili-uzbekistanu-143-mlrd-sumov-nalogov/?utm_source=chatgpt.com
[2] https://yuz.uz/index.php/ru/news/inostranne-kompanii-okazvayuie-elektronne-uslugi-v-uzbekistane-uplatili-1438-mlrd-sumov-nalogov?strict=1&utm_source=chatgpt.com

заказная разработка и передача прав на программу по-разному распределяют обязанности сторон, а значит, и налоговые последствия у них будут разными. Поэтому сам факт применения технологии ИИ не может служить решающим критерием. Как мне представляется, налоговый режим следует определять по экономической сути операции: что именно получает покупатель, в каком объёме передаются права и какую функцию выполняет каждая из сторон.

Цель исследования - определить юридически обоснованные критерии возникновения налоговых обязательств иностранных цифровых платформ и разработчиков искусственного интеллекта, оказывающих услуги пользователям Узбекистана, и предложить направления совершенствования соответствующих правовых механизмов.

Для достижения указанной цели мне нужно изучить законодательство Узбекистана, посмотреть на зарубежный опыт и судебную практику, а также понять, как определять местоположение покупателей и правильно квалифицировать цифровые платежи. Важно также оценить, как избежать ситуации, когда налог взимается дважды.

Гипотеза исследования состоит в том, что эффективное регулирование требует дифференцированного подхода. С одной стороны, стоит доработать механизм НДС, привязав его к месту потребления услуги. С другой — государству нужно самостоятельно определять, когда облагать налогом доходы иностранных компаний, но при этом строго соблюдать международные соглашения.

Моя позиция: государству важно собирать налоги, но правила должны быть понятными и проверяемыми. Нужно четко распределить, кто и за что отвечает, и гарантировать, что налог не будет взыскан необоснованно несколько раз.

В основе работы лежат Налоговый кодекс Узбекистана и официальные разъяснения местного налогового ведомства. Для сравнения я опираюсь на документы ОЭСР и ООН, научные статьи, а также на решения Суда Европейского союза.

Все нормы я рассматриваю по состоянию на 24 октября 2026 года. При этом те изменения, которые уже приняли, но они ещё не начали действовать, я специально отделяю от действующих правил.

Источники отбирались по непосредственной связи с предметом исследования и возможности проверить происхождение правового положения. Приоритет отдавался официальным нормативным материалам, публикациям авторов и сообщениям судебных органов. Международные рекомендации рассматриваются как ориентиры реформирования, а не как непосредственно действующие нормы Узбекистана. Зарубежные решения используются с учётом различий правовых систем.

Это нормативное аналитическое исследование. Я не проводила опросов, интервью и не считала реальные налоговые поступления. Поэтому мои выводы о том, как реформы повлияют на стоимость услуг и административные расходы, носят качественный, оценочный характер.

Чтобы мои предложения по налоговым порогам и новым обязанностям можно было внедрять, их нужно дополнительно просчитать с использованием национальной экономической статистики и провести полноценную оценку регулирующего воздействия.

Первый вывод исследования: нужно четко разделять три разных вопроса. Первый — где именно потребляется услуга. Второй — есть ли у государства вообще право облагать налогом доход иностранного поставщика. И третий — кто именно должен этот налог перечислять в бюджет.

Если смешивать эти понятия, получается ошибка: кажется, что если иностранная компания зарегистрировалась для уплаты НДС, то у нее автоматически появилось постоянное учреждение и она обязана платить налог на прибыль. На самом деле это не так.

В Налоговом кодексе Узбекистана эти вопросы регулируются разными нормами: постоянное учреждение — статья 36, место реализации услуг — статья 241, а специальный порядок для иностранных поставщиков электронных услуг — статьи 278–282. Их нужно применять вместе с правилами о доходах нерезидентов и международными договорами. Просто наличие цифровых покупателей в Узбекистане не дает автоматического права на налогообложение — нужно проверять конкретное законное основание[3].

Отсюда вытекает главное практическое правило. Для НДС важна только связь потребления с Узбекистаном. А чтобы обложить налогом предпринимательский доход, нужно отдельно найти национальное основание и убедиться, что международный договор с его страной это разрешает. При этом право налогообложения у источника может возникать и без постоянного учреждения, поэтому проверять нужно не только его наличие.

Второй вывод касается определения местонахождения покупателя цифровой услуги. Сейчас налоговая служба Узбекистана считает, что человек купил электронную услугу в стране, если выполняется хотя бы одно из четырех условий: он живет в Узбекистане, его банк или платежный оператор находятся там же, используется местный сетевой адрес (IP) или узбекский телефонный код. Для квалификации услуги важно, что она оказывается автоматически через интернет[4].

Плюс такого подхода в том, что продавцу не нужно физически находиться в стране, чтобы платить налоги. Минус — в реальных противоречиях. Человек может быть в отпуске за границей, платить иностранной картой или сидеть через VPN. Ни один из этих технических признаков не дает стопроцентной гарантии, где покупатель находится на самом деле. Поэтому простое правило нужно дополнить механизмом исправления ошибок.

Я предлагаю закрепить опровержимую презумпцию: по умолчанию считаем, что покупатель там, где совпадают несколько признаков. Если данные противоречат друг другу, это повод для дополнительной проверки. При этом нельзя усложнять жизнь пользователям: из-за каждой подписки не стоит запускать сложную процедуру идентификации. Поставщику достаточно собрать данные, нужные для налогов, и иметь право доказать, что он добросовестно использовал ту информацию, которая у него была.

Для целей прямого налогообложения принципиально разделять предпринимательскую прибыль, лицензионные платежи (роялти) и прочие доходы из источников в Узбекистане. Хотя статьи 36 и 351 НК регулируют вопросы постоянного учреждения и виды доходов нерезидента, статья 2 отдает приоритет правилам международного договора. Следовательно, недопустимы крайности: нельзя автоматически ни освобождать всех удаленных поставщиков от налога, ни удерживать его с каждой зарубежной подписки, игнорируя условия соглашения.

Третий вывод касается того, как квалифицировать доходы разработчиков искусственного интеллекта. Платежи за ИИ нужно разделять по их сути, так как эти операции нельзя автоматически считать одинаковыми. Я предлагаю разграничивать четыре типа операций с искусственным интеллектом. В первом случае заказчик получает доступ к возможностям ИИ-модели, но не приобретает права на её коммерческое использование. Во втором ему передаются права воспроизводить, изменять или распространять программное обеспечение. Третий тип охватывает создание индивидуальных ИИ-решений и доработку существующих моделей под задачи клиента. Четвёртый тип это посредничество, когда одна компания продаёт цифровые услуги, которые фактически оказывает другая. У каждого из этих типов своя экономическая и правовая природа, от

[3] https://lex.uz/ru/docs/4674893#4696517 Налоговый кодекс Республики Узбекистан.
[4] https://old.tax.uz/ru/pages/view?id=1

которой зависит налоговый режим. Поэтому слова «лицензия» или «подписка» в договоре сами по себе ничего не решают: значение имеет то, что стороны реально получают, и объём предоставленных прав.

Возьмём условный пример. Узбекская компания покупает доступ к API иностранного разработчика, чтобы автоматически обрабатывать обращения клиентов. Если она пользуется только результатами работы модели и прав на саму программу не получает, по сути это цифровая услуга. Если же договор позволяет ей коммерчески воспроизводить, изменять или распространять программу, платежи придётся рассматривать как возможные роялти.

Значит, налоговые обязательства нужно определять, учитывая условия договора, нормы национального права, фактически полученные права и положения соглашений об избежании двойного налогообложения. При этом доступ к облачному сервису не означает, что выплаты автоматически освобождены от налога у источника.

Отдельный случай: иностранная платформа открывает ИИ-сервис бесплатно, а зарабатывает на рекламе. Пользователь здесь ничего не платит, доход формируется из платежей рекламодателей. Следовательно, надо выяснить, кто покупает рекламную услугу, кто получает доход и в какой стране возникает объект налогообложения. Рассматривать каждый бесплатный запрос к модели как отдельную платную услугу необоснованно.

Такая же логика применима к обучению моделей на открытых данных. Само по себе использование общедоступных материалов не означает, что разработчик получает налогооблагаемый доход в каждой стране, откуда эти данные взяты. Налоговое обязательство требует конкретного объекта налогообложения, закреплённого в законе, и подтверждённой хозяйственной операции, а не просто предполагаемой выгоды от цифровых ресурсов.

В итоге, чтобы справедливо распределить налоговые обязательства между участниками, нужно изучать договоры, реальные функции сторон, источники их доходов и порядок расчётов. Тогда трансграничные операции с ИИ будут квалифицироваться точнее, а риск необоснованного двойного налогообложения снизится.

Согласно Международному руководству ОЭСР по НДС, трансграничные услуги должны облагаться налогом в государстве их конечного потребления. Реализацию этого принципа необходимо обеспечивать понятными и практически осуществимыми процедурами исчисления и уплаты налога.[5] Для Узбекистана такой подход представляет интерес как основа согласования национальных правил с зарубежными налоговыми системами. Вместе с тем рекомендации ОЭСР не заменяют положения Налогового кодекса: их внедрение требует закрепления правил определения местонахождения покупателя, подтверждения соответствующих сведений и исправления ошибочных начислений.

В отличие от рекомендаций по НДС, статья 12B Модельной налоговой конвенции ООН 2021 года посвящена налогообложению доходов от автоматизированных цифровых услуг. Она предусматривает возможность обложения таких доходов в государстве источника, устанавливает разграничение с роялти и вознаграждением за технические услуги, а также допускает альтернативный порядок расчёта облагаемой прибыли.[6] Однако положения модельной конвенции не применяются автоматически: для возникновения соответствующих обязательств они должны

[5] OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. Chapter 3. URL: https://doi.org/10.1787/9789264271401-en

[6] United Nations. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021*. Article 12B, paragraphs 1–3, 7; Commentary on Article 12B. https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf?utm_source

получить закрепление в действующем международном налоговом соглашении. По мнению автора, преимущество этого подхода заключается в согласовании налоговых прав государств, тогда как его практическое применение осложняется квалификацией договоров, объединяющих несколько видов услуг.

В деле Google Ireland, C-482/18, решение от 3 марта 2020 года, Суд ЕС допустил соответствующую регистрационную обязанность иностранного поставщика рекламных услуг, но признал спорный режим штрафов несовместимым с правом ЕС. Значение кейса состоит в разграничении правомерной фискальной цели и несоразмерного способа её достижения. Предлагаю использовать этот ориентир при проектировании уведомлений, сроков исправления и санкций для иностранных цифровых поставщиков, сохраняя национальные основания ответственности.[7]

Для Узбекистана это решение не имеет обязательной силы, однако оно полезно как сравнительный ориентир. Из него следует, что право обязать иностранную компанию платить налог должно подкрепляться понятным порядком исполнения, надлежащим уведомлением и соразмерной ответственностью. По моему мнению, об эффективности взыскания нельзя судить в отрыве от процессуальных гарантий налогоплательщика.

В деле Fenix International, C-695/20, решение от 28 февраля 2023 года, Суд ЕС подтвердил действительность нормы о презумпции участия платформы от собственного имени. Существенными являются полномочия разрешать списание, предоставление услуги либо устанавливать общие условия. Спор возник из-за позиции налогового органа об обложении всей суммы платежа пользователя вместо одной комиссии.[8] Для Узбекистана вывод заключается в необходимости функционального определения роли посредника. При этом европейскую конструкцию нельзя автоматически переносить на национальный статус налогового агента.

Предупреждение двойного налогообложения

Юридическое двойное налогообложение возникает, когда два государства облагают сопоставимый доход одного налогоплательщика за один период. Сам по себе факт, что платежи облагаются и НДС, и налогом на прибыль, этого не доказывает: у них разные объект и функция. Отдельно нужно рассматривать повторное взыскание НДС в посреднической цепочке и спор двух стран о месте потребления, поскольку для каждой проблемы нужно своё решение.

Я предлагаю двухуровневую реформу. На национальном уровне необходимо уточнить квалификацию операций и порядок администрирования НДС. На международном уровне права на доход следует распределять через договоры, потому что односторонне введённый критерий значительного экономического присутствия не отменяет ограничений действующего соглашения. Вводя новую привязку, одновременно нужно определить, какая прибыль к ней относится, как подтверждаются расходы и как устраняется обложение в государстве резидентства. Иначе число споров только вырастет.

Для исследования значительного экономического присутствия предлагается использовать последовательный тест. Сначала устанавливается документально подтверждённая выручка, относимая к местному рынку. Затем проверяется устойчивость взаимодействия за определённый период, включая повторяемость продаж и целевое предложение услуг. После этого исключается

[7] https://curia.europa.eu/site/upload/docs/application/pdf/2020-03/cp200021en.pdf
[8] Court of Justice of the European Union. Fenix International, C-695/20. Judgment of 28.02.2023. ECLI:EU:C:2023:127. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/CASE/?uri=CELEX:62020CJ0695 . Официальное сообщение Суда № 37/23: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2023-02/cp230037en.pdf

искусственное дробление операций между связанными лицами. Однако данный тест предлагается для будущей согласованной модели прямого налогообложения и аналитического мониторинга. Он не вводит дополнительный порог для действующей регистрации по НДС и не отменяет условий конкретного международного договора.

В части НДС следует применять правило согласованных территориальных доказательств. Поставщик подтверждает место потребления по данным о покупателе и платеже, при этом анализ содержания пользовательских запросов к ИИ нецелесообразен из-за нарушения конфиденциальности. Для малых сервисов требуется процедурное упрощение, но не автоматическое освобождение. В посреднических цепочках необходима единая идентификация облагаемой реализации, чтобы исключить повторное взыскание налога, при этом уплата агентом налога со своей комиссии не освобождает основную услугу от налогообложения.

По прямым налогам требуются официальные разъяснения по договорам SaaS и API, а также механизм предварительного определения квалификации сделки. В смешанных договорах цену можно делить на экономически самостоятельные компоненты, однако формальное дробление единой услуги ради смены налогового режима должно пресекаться. Процессуальные гарантии должны включать электронное уведомление о расхождениях и право на объяснения до санкций, а контроль следует строить на сверке агрегированной отчетности, отказавшись от сбора пользовательской переписки.

На международном уровне необходимы механизмы зачета налогов и взаимного согласования, однако автоматический зачет любых иностранных платежей невозможен из-за различий в их природе. Введение налога на валовую цифровую выручку несет высокие риски, если страна резидентства его не признает.

Внедрение реформы должно быть поэтапным: сначала публикация классификационных примеров и правил для посредников, затем пилотное разрешение территориальных споров, и только после оценки — законодательные изменения. Инструкции не должны создавать новые налоги или ограничивать договорные льготы. Оценивать успех следует не только по сборам, но и по доле добровольной регистрации, числу повторных начислений и административным издержкам бизнеса.

Проведённый анализ показывает, что налоговые обязательства иностранной цифровой компании в Узбекистане нельзя определить по одному признаку. Нужна совокупность юридических проверок: какова природа услуги, кто покупатель, есть ли территориальная связь с Узбекистаном, участвует ли посредник и к какому виду относится доход. Для НДС решающим остаётся место реализации, определяемое по специальным правилам. Для прямых налогов необходимо установить источник дохода, наличие постоянного учреждения и положения применимого соглашения. При этом сам по себе статус разработчика искусственного интеллекта не создаёт отдельного налогового обязательства.

Чтобы избежать необоснованного двойного налогообложения, национальное администрирование должно быть согласовано с международным распределением налоговых прав. В первую очередь нужно устранять противоречия между территориальными признаками, квалифицировать платежи по их содержанию, а не по названию в договоре, и исключить повторное взыскание налога в посреднических цепочках. Расширение налоговой юрисдикции должно сопровождаться договорными механизмами зачёта, освобождения и разрешения споров.

Предлагаемая модель направлена на то, чтобы обязательства были определёнными, бюджет был защищён, а цифровые технологии оставались доступными для пользователей. Её

количественную эффективность предстоит оценить в отдельном эмпирическом исследовании. Меры следует вводить последовательно и обсуждать открыто с участниками цифрового рынка.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Республики Узбекистан в новой редакции, утверждённой Законом от 30.12.2019 № ЗРУ-599. Статьи 2, 36, 241, 278–282, 351. Правовой срез на 29.10.2026. URL: https://lex.uz/docs/4674893
2. Закон Республики Узбекистан от 10.09.2026 № ЗРУ-1173 «О внесении дополнений и изменений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан, направленных на совершенствование сферы электронной коммерции». Вступление в силу 12.12.2026. URL: https://lex.uz/docs/8473237
3. Налоговый комитет Республики Узбекистан. Информация для иностранных интернет-компаний. Разделы «Место реализации», «Услуги в электронной форме». URL: https://old.tax.uz/ru/pages/view?id=1
4. Налоговый комитет Республики Узбекистан. Часто задаваемые вопросы иностранных интернет-компаний. URL: https://old.tax.uz/ru/site/faq
5. Национальное агентство перспективных проектов Республики Узбекистан. Информационное письмо о порядке регистрации и налогообложения иностранных компаний, оказывающих услуги в электронной форме. URL: https://napp.uz/ru/news/elektron-shaklda-xizmatlar-ko-rsatuvchi-xorijiy-kompaniyalarni-ro-yxatga-olish-va-soliqqa-tortish-tartibi-bo-yicha-axborot-xati
6. Aslam A., Shah A. Taxing the Digital Economy // De Mooij R., Klemm A., Perry V. (eds.). Corporate Income Taxes under Pressure. IMF, 2021. Chapter 10. DOI: https://doi.org/10.5089/9781513511771.071.ch010
7. OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, 2017. DOI: https://doi.org/10.1787/9789264271401-en
8. United Nations. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. Article 12B and Commentary. URL: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf
9. OECD. Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One. Text and explanatory materials; information on the status of the convention. URL: https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html
10. Court of Justice of the European Union. Fenix International, C-695/20. Judgment of 28.02.2023. ECLI:EU:C:2023:127. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/CASE/?uri=CELEX:62020CJ0695 . Официальное сообщение Суда № 37/23: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2023-02/cp230037en.pdf
11. Court of Justice of the European Union. Google Ireland, C-482/18. Judgment of 03.03.2020. ECLI:EU:C:2020:141. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0482
12. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 — 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. Дополнительный источник для обсуждения значительного экономического присутствия. DOI: https://doi.org/10.1787/9789264241046-en