

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ

AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

“Elektron ticarətin vergitutma xüsusiyyətləri” mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

Camalov Kamal Etibar oğlu

BAKİ – 2019

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

BMDM-in direktoru

dos.,dr.Əhmədov Fariz Saleh oğlu

“01” May 2019-ci il

“Elektron ticarətin vergitutma xüsusiyyətləri”
mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı: 060403 Maliyyə

İxtisaslaşma: Vergi və vergiqoyma

Qrup: 668

Magistrant
Camalov Kamal Etibar oğlu

_____ **imza**

Elmi rəhbər
i.e.d.,prof. Kəlbiyev Y.A.

_____ **imza**

Proqram rəhbəri
i.e.n.dos. Seyfullayev İ.Z.

_____ **imza**

Kafedra müdiri
i.e.d.,prof. Kəlbiyev Y.A.

_____ **imza**

BAKİ – 2019

Elm andı

Mən, Camalov Kamal Etibar oğlu and içirəm ki, “Elektron ticarətin vergitutma xüsusiyyətləri” mövzusunda magistr dissertasiyasını elmi əxlaq normalarına və və istinad qaydalarına tam riayət etməklə və istifadə etdiyim bütün mənbələri ədəbiyyat siyahısında əks etdirməklə yazmışam.

Taxation features of electronic commerce

Summary

Currently, taxation of e-commerce entities is based on the general principles of calculation and collection of taxes and payments, which leads to considerable reduction of the tax base. Therefore, today's tax practice in Azerbaijan is unable to properly regulate retail electronic business because it does not take into account the peculiarities of the type of entrepreneurship. The lack of adequate taxation problems for e-business entities and the need to find ways to improve the existing tax system have identified the relevance of the research topic as well as its goals and objectives.

The purpose of writing the dissertation is to develop complex measures to create an effective taxation mechanism for e-commerce subjects in modern Azerbaijan. The aim of the dissertation work is to reveal the role and place of e-commerce in Azerbaijan economy, to study its economic content, functions and principles, to analyze existing tax system of electronic commerce, to study the possibilities of applying foreign experience to taxation of e-commerce in Azerbaijan, investigation of taxation problems, creation of an effective taxation mechanism for retail electronic commerce subjects:

In the study of dissertation, induction and deduction, systematic and comparative analysis methods were used.

The research database is composed of the Public Union of Electronic Commerce Participants, the virtual trade center called www.terasell.com, the analytical and statistical information of the research organization, and also materials published in local and foreign scientific literature and periodicals. At the same time, insufficient information base has made it impossible to carry out the research.

As a result of the research, it set out specific indicators that describe the principles of improving taxation in e-commerce activity, elaborated and summarized international experience on taxation of e-commerce and made proposals to bring it into conformity with Azerbaijan's conditions. Additionally, the author of the dissertation has developed recommendations and recommendations to improve the mechanism of taxation of e-commerce, and the directions for improving e-commerce taxation practice have been substantiated.

The proposed tax mechanism for e-commerce activity can be an additional source to increase the revenue part of the budget of the Republic of Azerbaijan. The results of the dissertation research can be used to regulate the retail trade of electronic commerce, as well as in the preparation of regulatory acts in the field of taxation.

Key words: electronic commerce, electronic commerce, tax system, taxation mechanism.

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ	6
I FƏSİL. ELEKTRON TİCARƏT ÜZRƏ VERGİTUTMANIN NƏZƏRİ- METODOLOJİ ƏSASLARI	12
1.1. Elektron ticarət və vergi bazasının formalaşması mənbəyi kimi onun rolu....	12
1.2. Elektron ticarətin funksiyaları və prinsipləri.....	20
1.3. Xarici ölkələrdə elektron ticarət subyektlərinin vergitutma təcrübəsi.....	27
II FƏSİL. AZƏRBAYCANDA ELEKTRON TİCARƏT ÜZRƏ VERGİTUTMANIN MÜASİR VƏZİYYƏTİ, XÜSUSİYYƏTLƏRİ VƏ PROBLEMLƏRİ	37
2.1. Elektron ticarət üzrə vergitutmanın müasir xüsusiyyətlərinin təhlili və qiymətləndirilməsi.....	37
2.2. Vergi sisteminin islahatları şəraitində elektron ticarət subyektləri üzrə vergitutmanın əsas problemlərinin təhlili.....	48
III FƏSİL.ELEKTRON TİCARƏTİN VERGİTUTMA REJİMİNİN FORMALAŞDIRILMASI İSTİQAMƏTLƏRİ	55
3.1. Elektron ticarətin vergiyə cəlb edilməsi mexanizminin təkmilləşdirilməsi....	55
3.2. Elektron ticarət üzrə vergitutma təcrübəsinin yaxşılaşdırılması istiqamətləri..	64
NƏTİCƏ	74
İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI	81

GİRİŞ

Tədqiqat mövzusunun aktuallığı.Bütün dünya üçün son onilliklər köklü dəyişikliklər dövrü oldu. Dəyişikliklər ictimai həyatın bütün sahələrinə: iqtisadiyyat və siyasətə, elm və texnologiyaya, mədəniyyət və incəsənətə təsir etdi. Son zamanların əsas dəyişikliklərindən biri internetin geniş yayılması və bunun nəticəsi kimi elektron ticarət üzrə biznes fəaliyyətinin xüsusi növünün meydana çıxması və kütləvi şəkildə yayılmasıdır.

Hal-hazırda şirkətlərin əksəriyyəti, onların miqyasından, mülkiyyət formalarından, kiçik firmalardan iri şirkətlərə qədər ölçüsündən asılı olmayaraq, öz məhsullarını və xidmətlərini internet şəbəkəsinə təqdim etməyə diqqət yetirirlər ki, bu da bir tərəfdən istehlakçılara geniş çeşidli məhsullar təklif etməyə və digər tərəfdən ən az xərclərlə müştəri xidmətinin keyfiyyətini yaxşılaşdırmağa imkan verir.

Elektron ticarət, mallar və xidmətlər üçün əsaslı olaraq yeni "virtual" satış kanalı təşkil edir ki, bu da biznesin ənənəvi üsullarını dəyişdirməyə gətirib çıxarır. Hal-hazırda e-biznes subyekti tərəfindən xidmət və rəqəmsal mallar on-line rejimdə tətbiq oluna bilər, yəni ödəniş daxil olmaqla bütün satış prosesi internet şəbəkəsinin vasitəsilə reallaşdırılır.

Unutmaq olmaz ki, bu global informasiya şəbəkəsinin yaradılması dünya iqtisadiyyatının qloballaşmasının nəticəsidir və hazırda şəbəkənin istifadəçiləri həm vətəndaşlar, həm də sahibkarlıq subyektləri (müəssisələr, fərdi sahibkarlar, maliyyə və kredit təşkilatları və s.) sayılırlar da, o yalnız bu və ya başqa iqtisadi məqsədlərin reallaşdırılması üçün təşkil olunmuşdur. Bu gün dünya miqyasında onlayn kommersiya əməliyyatlarının sayı sürətlə artır və Azərbaycan Respublikası istisna deyil: son on ildə ölkəmizdə elektron biznesin inkişafında kəskin bir sıçrayış müşahidə edilir.

AR DSK-nın hesablamaları göstərir ki, 2017-ci ildə ölkəmizdə elektron ticarət dövriyyəsinin ümumi həcmi 46,23 milyon manat olub ki, bu da 2010-cu və 2016-cı ilə nisbətən müvafiq olaraq 51,3 və 1,8 dəfə çoxdur.

Ölkə Prezidenti tərəfindən 2018-ci ilin 26 sentyabrında təsdiqlənmiş “Azərbaycan Respublikasında rəqəmsal ödəmələrin genişləndirilməsi üzrə Dövlət Proqramı”nda hazırda Azərbaycanın elektron ticarət dövriyyəsi həcmnin dünya üzrə elektron ticarət dövriyyəsinin cəmi həcmində xüsusi çəkisinin 0,2 faiz təşkil etdiyi və 2020-ci ildə bunun 7 faizə çatdırılması potensialının mövcudluğu vurğulanır.

Alternativ reallaşma mexanizmləri və informasiya vasitəçiliyinin meydana çıxması Azərbaycan Respublikasındakı mövcud e-ticarət müəssisələri üçün iri potensial daşıyır. Dövlət sərhədlərinin internet şəbəkəsində yox olması resursların (xüsusən də kapitalın) dünya bazarını əlçatan edir ki, bu da maddi dəyərlər (mal və ya xidmətlər) yaratmaq imkanı verir, həmçinin yaradılmış dəyərləri tez bir zamanda reallaşdırmağa imkan verməklə, dünya satış bazarlarını istifadə etmək imkanı yaradır.

Elektron ticarət yeni bir mövzu deyil, lakin təəssüf ki, az öyrənilmişdir. Statistik və analitik materialın ümumi sayında tədqiqatçı faydalı ola biləcək az miqdarda məlumat toplaya bilər. Hal-hazırda araşdırdığımız mövzunun vacibliyi çox böyükdür, çünki daha çox müəssisələr veb-saytlar yaratmaqla dünya ticarət şəbəkələrində öz ticarət yerlərini qeydiyyatdan keçirirlər.

E-biznesin xüsusiyyəti onunla müəyyən olunur ki, iqtisadi inkişafın böhran dövrünə rəğmən, bu segment sürətlə artmaqdadır, çünki internet şəbəkəsində biznesə başlamaq və onu davamlı olaraq inkişaf etdirmək ənənəvi biznes növlərinə nisbətən daha az maliyyə vəsaiti tələb edir. Bu, e-ticarətin, bir tərəfdən, özəl sahibkarlığın inkişafı üçün və digər tərəfdən e-sahibkarlıq subyektləri üçün effektiv vergitutma mexanizmi qurmaq yolu ilə AR büdcəsinin gəlir hissəsini artırılması üçün iri potensialı ehtiva edir. Lakin, hazırda elektron ticarət fəaliyyəti subyektlərinin

vergitutma təcrübəsi onun körpəlik dövründə yerləşir və biznesin bu növünün yüksək artım sürətinə rəğmən, faktiki olaraq inkişaf etmir.

Vurğulamaq lazımdır ki, e-biznesin daha mürəkkəb nəzarət olunan seqmenti pərakəndə elektron ticarətdir (B2C biznes-istehlakçı bölməsi). Hal-hazırda e-ticarət biznesinin vergiyə cəlb edilməsi praktiki olaraq istisna olunur. Bu vəziyyətin maliyyə böhranı səbəbindən kəskin büdcə çətinliyi şəraitində baş verdiyi daim diqqət mərkəzində saxlanılmalıdır.

Bu məqsədlə elektron ticarətin xarakterik xüsusiyyətlərini nəzərdə tutaraq Azərbaycanın hazırkı vergi sisteminin modernləşdirilməsi təklif olunur, çünki hazırda elektron ticarət subyektlərinin vergitutması vergilərin və ödəmələrin hesablanması və yığılmasının ümumi prinsipləri əsasında reallaşdırılır ki, bu da vergi bazasının əhəmiyyətli dərəcədə azaldılmasına gətirib çıxarır.

Yuxarıda sadalananlar belə qənaətə gəlməyə sövq edir ki, hazırda milli vergi təcrübəsi pərakəndə elektron biznesi lazımi şəkildə tənzimləmək iqtidarında deyil, çünki bu sahibkarlıq növünün özünəməxsus xüsusiyyətlərini nəzərdə tutmur.

Problemin elmi işlənmə dərəcəsi. Elektron kommersiya fəaliyyəti subyektlərinin vergitutma problemləri müasir Azərbaycan və xarici alimlərin tədqiqatlarında öz ifadəsini tapmışdır. İqtisad elminin bir hissəsi kimi e-ticarətin inkişafının nəzəri məsələləri Azərbaycan alimlərindən A.F.Musayev, İ.Ə.Qarayev, Y.A.Kəlbəyev, M.Q.Əkbərov, E.Süleymanov, xarici ölkə alimlərindən D.Kozier, N.Kaufman, A.Operkent, J.Peha, A.V.Lipis, T.Q.Marşall, Y.N.Linker, V.A.Aleksandrov, C.K.İliçev, E.V.Molodyakova, T.P.Nikolaeva, J.V.Pisarenko, B.M.Popov, O.V.Damaskin, C.V.Klimenko, R.A.Marşavin, C.İ.Lyapinov və i.a. kimi alimlər tərəfindən baxılmışdır.

Buna baxmayaraq, heç bir müəllif elektron ticarət sahəsində vergi və rüsumların toplanmasının mövcud problemlərini kompleks araşdırmamışdır və nəticə etibarilə onların həlli üçün hər hansı effektiv yol təklif edilməmişdir. E-biznes qurumlarının vergitutma problemlərinin lazımi dərəcədə araşdırılmaması və mövcud vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin axtarışının vacibliyi

tədqiqat mövzusunun aktuallığını, habelə onun məqsəd və vəzifələrini müəyyənləşdirmişdir.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Tədqiqatın məqsədi müasir Azərbaycanda elektron ticarət subyektlərinin effektiv vergitutma mexanizminin yaradılması üzrə hərtərəfli tədbirlərin işlənərək hazırlanmasıdır.

Dissertasiya işinin məqsədinə nail olmaq məqsədilə aşağıdakı vəzifələr müəyyən olunmuşdur:

- vergi məqsədləri üçün e-ticarət anlayışını müəyyənləşdirmək, Azərbaycan iqtisadiyyatında onun yeri və rolunu aşkar etmək;
- elektron ticarətin iqtisadi məzmununu, funksiyalarını və prinsiplərini araşdırmaq;
- elektron ticarətin mövcud vergi sistemini təhlil etmək;
- elektron ticarətin vergiyə cəlb edilməsi üzrə xarici təcrübənin Azərbaycan şəraitinə tətbiqi imkanlarını araşdırmaq;
- elektron ticarətin cari vergitutma problemlərini araşdırmaq;
- elektron ticarət subyektlərinin vergiyə cəlb olunması və onların ölkə ərazisində tətbiqi imkanları barədə hazırda mövcud olan yanaşmaları nəzərdən keçirmək;
- e-ticarət subyektlərinin (vergi yurisdiksiyası) daimi nümayəndəliyinin müəyyənləşdirilməsi məsələsini həll etmək;
- pərakəndə elektron ticarət subyektlərinin vergitutma üçün effektiv mexanizmini yaratmaq.

Tədqiqatın obyektı Azərbaycan Respublikasındakı elektron ticarət subyektlərinin vergi sistemidir.

Tədqiqatın predmeti dövlət və elektron ticarət subyektləri arasında yaranan vergi münasibətləridir.

Tədqiqatın nəzəri-metodoloji əsasları. Dissertasiya tədqiqatı dialektik məntiqin prinsiplərinə əsaslanaraq, onların inkişafında iqtisadi hadisələrin, qarşılıqlı əlaqə və qarşılıqlı asılılığın öyrənilməsi imkanlarını aşkar edir. Tədqiqat predmetinə sistemli yanaşma ümumi elmi metodların və elmi abstrakt üsulların, induksiya və deduksiya üsullarının, sistem və müqayisəli təhlillərin, qruplaşdırma və müqayisə metodlarının köməyi ilə aparılır.

Tədqiqatın nəzəri əsasında ümumi iqtisadi nəzəriyyə, elektron ticarət subyektlərinin vergitutma təcrübəsinin nəzəriyyəsi və təkmilləşdirilməsi sahəsində aparıcı milli və əcnəbi iqtisadçıların elmi əsərləri durur.

Tədqiqatın məlumat bazası. Tədqiqatın informasiya bazasını elektron ticarət iştirakçılarının İctimai Birliyinin, www.terasell.com adlı virtual ticarət mərkəzinin, tədqiqat təşkilatının analitik və statistik məlumatları, habelə yerli və xarici elmi ədəbiyyatlarda və dövri nəşrlərdə dərc olunmuş materiallar təşkil edir.

Dissertasiya tədqiqatının elmi yeniliyi bütövlükdə elektron ticarət fəaliyyəti subyektləri üzrə effektiv vergitutma mexanizmini işləyib hazırlamaqdır.

- "elektron kommersiya", "elektron ticarət" anlayışlarının müəllif tərəfi verilmişdir;

- elektron ticarət fəaliyyətində vergitutmanın təkmilləşdirilməsi prinsiplərini açıqlayan spesifik əlamətlər müəyyənləşdirmişdir;

- elektron ticarətin vergiyə cəlbi üzrə beynəlxalq təcrübə araşdırılaraq ümumiləşdirilmiş və onun Azərbaycan şəraitinə uyğunlaşdırılmasına dair təkliflər verilmişdir;

- elektron ticarət sahəsindəki əməliyyatlar üzrə vergi bazasının hesablanması əsası sayılan göstəricilərin seçilməsini müəyyənləşdirən prinsiplər tərtib etmişdir;

- elektron ticarətin vergiyə cəlbi mexanizminin təkmilləşdirilməsi ilə əlaqəli təklif və tövsiyələr hazırlanmışdır;

- elektron ticarət üzrə vergitutma təcrübəsinin yaxşılaşdırılması istiqamətləri əsaslandırılmışdır.

Dissertasiya tədqiqatının nəzəri-təcrübi əhəmiyyəti. Dissertasiya tədqiqatının nəzəri əhəmiyyəti e-ticarət qurumlarına vergitutmasının metodoloji əsaslarının ümumiləşdirilərək tamamlanması və formalaşdırılmasından ibarətdir, yəni: "e-ticarət" anlayışlarının vergitutma məqsədilə, bu cür fəaliyyət növünə xas olan bir sıra funksiyaları işləyib hazırlamaq yolu ilə iqtisadi mahiyyətinin dəqiqləşdirilməsi; bu cür fəaliyyətin xüsusiyyətlərini nəzərə alaraq e-ticarət müəssisələrinin vergitutma prinsiplərinin işlənilib hazırlanması.

Dissertasiya tədqiqatının praktiki əhəmiyyəti pərakəndə elektron ticarət üzrə xüsusi vergi rejimi çərçivəsində pərakəndə elektron biznes subyektləri üçün nəzərdə tutulan gəlirə dair vahid verginin hesablanması üçün müəllif metodologiyasının işlənilib hazırlanmasından ibarətdir. Təklif olunan vergi mexanizmi Azərbaycan Respublikası büdcəsinin gəlir hissəsini artırmaq üçün əlavə bir mənbə ola bilər.

Dissertasiya tədqiqatının nəticələri elektron ticarətin pərakəndə segmentinin tənzimlənməsi sahəsində, həmçinin vergitutma sahəsində normativ aktların hazırlanması zamanı istifadə oluna bilər.

Dissertasiyanın həcmi və strukturu. Dissertasiya girişdən, üç fəsildən, nəticələr, istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

I FƏSİL. ELEKTRON TİCARƏT ÜZRƏ VERGİTUTMANIN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1. Elektron ticarət və vergi bazasının formalaşması mənbəyi kimi onun rolu

Qloballaşma şəraitində dünya ticarətinin əhəmiyyəti daha da artmaqdadır. Xüsusən də Qərbi Avropa dövlətlərində, ABŞ və Yaponiyada xeyli tətbiqini tapmış elektron ticarət son dövrlərdə bizim respublikada da yayılmaqdadır. Elektron ticarət yeni ticarət istiqaməti olmasına rəğmən, müəyyən əsaslar və prinsiplər nöqtəyi-nəzərindən ənənəvi ticari üsullara oxşardır və əksər hallarda eyni üsullardan istifadə edir. Bu və ya başqa mənada e-ticarət nə yeni ticari metod deyil və nə də ənənəvi ticarətin alternativisi olan ticari üsul deyil, əslində informasiya-kommunikasiya texnologiyaların inkişafı ilə eyni müstəvidə meydana çıxan və ticari prosesləri asanlaşdıran innovativ fəaliyyətdir. İnternet bütün sahələrdə yeniliklər yaradıb. Bununla əlaqəli şəkildə, informasiya cəmiyyətinin müasir səviyyəsini səciyyələndirən kompüter şəbəkəsini kompüterdən birinin digər bir və yaxud bir neçə kompüterə bağlanması ilə meydana çıxan sistem kimi təqdim edə bilərik. Bu münvalla interneti dünyanın hər tərəfi ilə əlaqəsi olan kompüter şəbəkəsi adlandırmaq olar.

E-ticarətin müxtəlif tərifləri mövcuddur. Bəzi yanaşmalarda göstərilir ki, e-ticarət istənilən mal və xidmətlərin kompüter texnologiyasından, elektron rabitə kanallarından və müvafiq texnologiyalardan - smart kartlardan, elektron fond transferi sayılan EFT-dən, POS terminallardan, faksdan, və s. istifadə etməklə alqı-satqısıdır. Başqa bir yanaşmaya əsasən isə elektron ticarət ödəmə proseslərinin internetin köməyi ilə reallaşdırılan alqı-satqılar kimi təqdim edilir. Elektron ticarətin inkişafı prosesində internetin inkişafı ilə bir paralellik olduğu diqqəti cəlb etməkdədir. Xüsusən də internet səhifələrinin təməl proqramlaşdırma dili sayılan HTML-dən, eləcə də Sun Microsystemsin yaratmış olduğu proqramlaşdırma dili

olan JAVA-dan istifadə olunmaqla saytlarda mövcud olan elektron ticarət əməliyyatlarının daha rahat dizaynla idarəçiliyi həyata keçirilməkdədir.

Elektron ticarət daha çox 2 üsulla yerinə yetirilir. Bunlardan başlıcaları bir müəssisədən digər müəssisəyə (B2B) və firmadan istehlakçılara (B2C) olan elektron ticarət yolları sayılır. Bununla birlikdə, elektron ticarət sövdələşmələrinə daha geniş aspektdən yanaşdıqda, buraya dövlət qurumlarını, xaricdəki vətəndaşları, fərdləri, şirkətləri və başqa müəssisələri də daxil etmək gərəkdir. Çünki, elektron ticarət əməliyyatları müəssisələr ilə müəssisələr arasında, müəssisələr ilə mal və xidmət istehlakçıları arasında, müəssisələr ilə dövlət orqanları arasında, müəssisələr ilə xarici vətəndaşlar arasındakı mövcud əlaqələri ehtiva etməkdədir.

Elektron ticarət əməliyyatları üzrə istifadə vasitələrindən danışdıqda isə, ticari fəaliyyətlərdə istifadə olunan və ticarətin asanlaşdırılmasını təmin edən bütün vasitələri elektron ticarət vasitələri saymaq olar. Buna nümunə olaraq, interneti, kompüteri, telefonu, faksı, elektron ödəniş və pul köçürülməsi sistemlərini, elektron məlumat mübadiləsini, multimedia texnologiyalarını və s. göstərə bilərik. Elektron ticarətin vasitələrini aşağıda göstərilən qaydada müəyyənləşdirmək olar: internet, elektron ödəmə və pul sistemləri, telefon, telekommunikasiya, televiziya, rəqəmsal televiziya, elektron məlumat mübadiləsi, GSM, faks, bilgisayar və s. yuxarıda sadalananlarla məhdudlaşmamaqla on əsas vasitəni elektron ticarət anlayışının dolğun izahı kimi qəbul etmək olar (E.Süleymanov.F.Əliyev, 2011, s. 99).

Lakin bununla belə, elektron ticarətin daha çox internet ətrafında cəmləşməsi müşahidə edilir. Burada internetin böyümə sürətinin daha böyük rolu danışılmazdır.

İnkişaf prosesində müasir iqtisadiyyat daim sahibkarlıq fəaliyyətinin həyata keçirilməsinin yeni yollarını aşkar edir, lakin milli vergi sistemi, adətən, həyata keçən dəyişimləri nəzərə almaq məqsədilə öz mövqelərini adekvat olaraq və vaxtında dəyişə bilmir. Mülki və vergi qanunvericiliyinin universal normaları iqtisadiyyatda meydana çıxan hər hansı sövdələşmə formalarına və istənilən münasibət növlərinə tətbiq oluna bilər, amma praktikada bu baş vermir. Elektron

kommersiya fəaliyyətinin spesifik xüsusiyyətləri bu tip biznesin vergi tənzimlənməsinin universal metodlarını yaradan zaman nəzərə alınmadı.

İstər Azərbaycan, istərsə də qlobal iqtisadiyyatın ən çevik inkişaf tapmış sahələrindən biri elektron ticarət sayılır. İnkişaf etmiş ölkələrdə e-ticarət xırda və orta biznes, iri şirkətlər və dövlət qurumlarının fəaliyyətinin yaxşılaşdırılmasının əsas yollarından biridir. Qlobal və korporativ şəbəkələr əsasında vahid proqram məhsullarından istifadə edərək biznesin aparılması müəssisələrin yaratdığı malların maya dəyərini xeyli dərəcədə azalda və bununla da onun rəqabət qabiliyyətini artırma bilər. Xammal, material, habelə komplektləşdirmə məmulatlarının satınalma mərhələsində azalma 10-15% -ə çatacaqdır (И.В.Дойников, 2003, s. 33).

E-ticarət mal və xidmətlərin satışında əhəmiyyətli imkanlar qazanmağa şərait yaradır, çünki iri investisiyalar olmadan istehsal olunan malların yeni istehlak bazarlarına çıxarılmasına imkan yaradır. Odur ki, e-ticarət, onu daha dinamik inkişaf tapmış biznes sektorları cərgəsinə qoyan sahibkarlıq fəaliyyətinin adi növlərinə nisbətən bir çox üstünlükləri ehtiva edir.

Bundan əlavə, e-ticarət ənənəvi biznes fəaliyyətlərinə nisbətən bəzi üstünlükləri ehtiva edir ki, bunlardan da əsasları aşağıdakılardır:

- mallara qiymətlərin aşağı salınmasını şərtləndirən və məhsulun daha rəqabətqabiliyyətli olmasını təmin edən reklama və xidmətə kifayət qədər aşağı xərclər;
- sifarişin qeydiyyatına və icrasına nisbətən az vaxt xərcləri;
- malların saxlanması və daşınması xərclərinin azaldılmasına imkan verən mal ehtiyatlarının idarəçiliyi üzrə geniş imkanlar;
- satıcı üçün malların və xidmətlərin satışı bazarının genişləndirilməsi üzrə potensial qeyri-məhdud imkanlar və alıcı üçün seçim imkanları;
- cari biznes üçün kommersiya fəaliyyəti üzrə əlavə istiqamətlərin yaradılması.

Hazırkı şəraitdə "elektron kommersiya", "elektron ticarət" terminlərinin dəqiq və birmənalı şəkildə anlaşılməsi yoxdur. Müəlliflərin əksəriyyəti bu terminləri özlərinə məxsus şəkildə izah edirlər ki, bu da tədqiq edilmiş iqtisadi münasibətləri düzgün başa düşməyə mane olur. "Elektron Ticarət haqqında" qanun layihəsinin müəlliflərinə görə:

"elektron ticarət - informasiya sistemlərindən istifadə edilməklə malların alqı-satqısı, xidmətlərin göstərilməsi və işlərin görülməsi (o cümlədən, İnternet şəbəkəsi vasitəsi ilə elektron kitabların, musiqinin, audio-video materialların, qrafik təsvirlərin, virtual oyunların, program təminatlarının yüklənməsi, reklamların yerləşdirilməsi, digər analogi iş və xidmətlər) üzrə həyata keçirilən fəaliyyət"dir. (<http://www.e-qanun.az/framework/10406>, 2005).

Birləşmiş Millətlər Təşkilatı Hüquq və Beynəlxalq Ticarət Komissiyasının "Elektron Ticarət haqqında" tipik Qanununun tərifinə əsasən, elektron ticarət elektron formada reallaşdırılan istənilən sahibkarlıq münasibətləri, o cümlədən malların və xidmətlərin satışı və alınması, faktoring, lizinq, sənaye obyektlərinin tikintisi, investisiya, maliyyələşdirmə, konsaltinq və bank xidmətləri, sığorta və s. növüdür (Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, s. 55).

Ancaq buradan göründüyü kimi, BMT-nin tipik Qanununda "ticarət" anlayışı ticarətin ənənəvi anlayışından daha genişdir. Azərbaycan qanunvericiliyində "ticarət" termini müəyyənləşdirilməməsinə baxmayaraq, adətən ticarət dedikdə, malların satılması və satın alınması, malların tədarükü və mübadiləsi, saxlanması, müştəri xidməti və əhaliyə xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqəli fəaliyyət başa düşülür. Buna görə aşağıdakı tərif daha doğru, tam və dəqiq olacaqdır: elektron ticarət qlobal kompüter şəbəkələrindən istifadə edərək elektron formada reallaşdırılan malların alqı-satqısı, pullu xidmətlərin göstərilməsi üzrə sahibkarlıq fəaliyyətidir.

Onu da vurğulayaq ki, Azərbaycanın hüquqi təcrübəsində iki bir-birindən tam fərqli "elektron ticarət", "elektron kommersiya" anlayışlarının istifadəsində qarışıqlıq baş verir. Həqiqətən, bu anlayışlar ümumi əlamətlərlə səciyyələnir, amma

elektron kommersiyaya elektron ticarətlə yanaşı elektron formada reallaşdırılan sahibkarlıq fəaliyyətinin digər növləri də daxildir.

Aşağıdakı anlayışlardan istifadə etməyi təklif edirik: e-kommersiya - qlobal telekommunikasiya sistemləri və şəbəkələri vasitəsilə AR-nın Mülki Məcəlləsində təsbit edilən aşağıdakı sövdələşmələrin bağlanması ilə əlaqəli biznes fəaliyyətidir: alqı-satqı, təchizat, pullu xidmət, daşınma, borc və kredit, pul tələbinin imtiyazı ilə maliyyələşdirmə, bank əmanəti, bank hesabı, hesablaşma, saxlama, sığorta, tapşırıq, komissiya, agentlik xidməti, əmlakın etibarlı idarəetməsi, kommersiya imtiyazı, sadə yoldaşlıq, ictimai mükafatın vəd edilməsi, ictimai müsabiqə və sahibkarlıq sahəsində digər hüquq və vəzifələrin elektron vəsaitlərin istifadəsi və reallaşdırılması.

Bununla bərabər, sözün geniş mənasında, e-ticarət kompüter şəbəkələrindən elektron formada istifadə edilməklə reallaşdırılan biznes fəaliyyətinin xüsusi növüdür.

Bu tərif, internet şəbəkəsində və bəzi ixtisaslaşmış şəbəkələrdə bu gün mövcud olan istənilən biznes fəaliyyətini əhatə etməyə şərait yaradır. Vurğulamaq lazımdır ki, xarici müəlliflərin əksəriyyəti elektron ticarətin sahibkarlıq fəaliyyəti kimi başa düşülməsini qeyd edir, bu da korporativ və ya qlobal kompüter şəbəkələrindən istifadə etməklə sövdələşmələrin bağlanmasını nəzərdə tutur (M.Greve, 2001, s. 34).

Burada mühüm məqam budur ki, ödəniş üsulu (nağd və ya elektron ödəniş sistemləri vasitəsilə) və ya məhsul növü (fiziki və ya rəqəmsal mallar) e-ticarətin yeganə şəkildə müəyyənləşdirilməyən əlamət deyildir. Bəzi mal və xidmət növləri adi (fiziki) mallar əsasında sövdələşmələrin bağlanmasında üstünlük təşkil edən elektron ticarətin önəmli xüsusiyyətlərindən biri olmamalıdır. Beləliklə, elektron əməliyyatın xüsusiyyətləri obyekt komponentləri ilə əlaqələndirilməməlidir, lakin sövdələşmələrin bağlanmasının forma və ya mexanizmi əsas əlamətdir. Odur ki, yuxarıda göstərilən tərif bütün növ mal və xidmətləri, habelə hesablaşma metodlarını əhatə etməyə şərait yaradır.

Təklif olunan təriflərin praktiki tətbiqi ABŞ Ticarət Nazirliyinin Xəzinədarlıq Bürosunun yanaşmasında əks olunur. ABŞ Ticarət Nazirliyinin Xəzinədarlıq Bürosunun rəsmi tərifinə görə, "e-ticarət" mülkiyyət hüququnun və ya məhsul və ya xidmətdən istifadə hüququnun ötürülməsini nəzərdə tutan kompüter şəbəkəsinin köməyi ilə aparılan hər hansı əməliyyatı nəzərdə tutur. Əməliyyatlar konkret elektron əməliyyatlar formasında (məsələn, satış aktı) aparılır və kompüter şəbəkələrinin yardımı ilə alıcılarla satıcılar arasında köçürmə və ya mal və ya xidmətlərdən istifadə hüququ haqqında razılıq əldə edildikdə başa çatmış hesab olunur. Elektron formada müqavilə, ödəmə deyil, e-ticarət əməliyyatının əsas tərkib hissəsidir. Qeyri-qiymət əməliyyatları (məsələn, İnternetdə kompüter təminat proqramlarının azad yayılması kimi) bu tərifə uyğun olaraq elektron ticarətə aid deyil " (UNCTAD secretariat, 2001, s. 65).

Elektron formada ticarət əməliyyatları nümunələri İnternet vasitəsilə kitabların və lazer disklərinin satışı, ehtiyat hissələrinin elektron bazarı, istehsalçı zavod tərəfindən eyni şirkətin digər bir zavoduna daxili şəbəkə vasitəsilə satışa çıxarılması və istehsalçı şirkət tərəfindən öz məhsulların elektron məlumat mübadiləsi sistemi vasitəsilə pərakəndə satışa çıxarılmasıdır (J.M.Peha, 2000, s. 67).

Hazırkı şəraitdə elektron kommersiya sahəsində aparılan əməliyyatların əsas hissəsi e-ticarətə düşür ki, bunu da təbii proses sayırlar və iqtisadi baxımdan inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsini tam təkrarlayır. Elektron kommersiyanın başlıca üstünlükləri əsasən ticarət seqmentinin üstünlükləri ilə bağlıdır. Birincisi, bu, xammal və hazır məhsulların satın alınması xərclərinə əhəmiyyətli dərəcədə qənaətdir, ikincisi, ciddi investisiyalar olmadan satış bazarlarının genişləndirilməsidir (А.Опарин, 2002, s. 45).

Azərbaycanın e-ticarət seqmentinin qiymətləndirilməsi yalnız təxminən təxmin edilə bilər və bəzi müəlliflər çox vaxt öz proqnozlarında çox fərqlənirlər.

Bakı Elektron Ticarət Forumu üzrə Təşkilat Komitəsinin bu gün üçün ən nüfuzlu analitik məlumat mənbəyindən istifadəni tövsiyə edirik.

E-ticarət seqmentinin sürətli inkişafı ardıcıl olaraq yeddi ildən artıqdır ki, davam edir və pərakəndə və korporativ satışların artmasına dair məlumatlar daha çox diqqət mərkəzindədir.

Virtual aləmdə elektron ticarət əməliyyatlarının reallaşdırılması bu cür əməliyyatları vergiyə cəlb etmək problemlərini mürəkkəbləşdirir. Elektron ticarət əməliyyatlarını icra edən iştirakçıların (alıcılarla satıcıların) müxtəlif dövlətlərin rezidentləri kimi mövcud olması, məlumat sistemləri sayılan serverlərin isə başqa dövlətlərdə mövcudluğu məhsul, iş və xidmətlərin verildiyi məkanın, vergi ödəyicilərinin və vergi məbləğlərinin təyin olunmasını çətin hala gətirir.

Ölkə Prezidenti tərəfindən 2018-ci ilin 26 sentyabrında müvafiq Sərəncamla təsdiq olunmuş “2018-2020-ci illərdə AR-da rəqəmsal ödəmələrin genişləndirilməsi üzrə Dövlət Proqramı”nda “Elektron ticarətin inkişaf etdirilməsi” prioritetində qeyd olunduğu kimi, son dövrlər ərzində yeni sosial-iqtisadi hadisələrindən birinə çevrilən elektron ticarətin sürətlə böyüməsi müşahidə edilməkdədir. Elektron ticarətin mühüm əhəmiyyət hər şeydən əvvəl özünü iqtisadi subyektlər arasındakı nağdsız dövriyyənin artmasında və əhali arasında nağdsız ödəniş vərdişlərinin formalaşmasında göstərir.

Hazırkı şəraitdə respublikada elektron ticarətin inkişafı yönümündə önəmli tədbirlər reallaşmaqdadır. Respublika Prezidentinin 2016-cı ilin 21 sentyabrında təsdiq edilmiş müvafiq Sərəncamla formalaşan "www.azexport.az" internet portalının köməyi ilə sahibkarlar tərəfindən mal və xidmətlərin elektron ticarət kanalları vasitəsilə xarici və daxili bazarlara çıxarılması asanlaşdırılmışdır. Dünyanın məşhur satış şəbəkələrindən sayılan Amazon və Alibaba şəbəkələri, eləcə də beynəlxalq səviyyədə aparıcı nəqliyyat logistika şirkətlərindən olan DHL və TNT kimi mərkəzlər ilə inteqrasiya edilən veb-portal Azərbaycanda elektron ticarətin inkişafına rəvac vermişdir. Portal üzərindən kart ödəmələrinin qəbul edilməsi tam təhlükəsiz rejimdə aparılır.

Respublika Prezidentinin 2017-ci ilin 22 fevralında verilmiş "Rəqəmsal Ticarət Qovşağı kimi AR mövqeyini gücləndirmək və xarici ticarət əməliyyatlarını

genişləndirməklə bağlı əlavə tədbirlər barədə” Fərmanına əsasən "www.azexport.az" internet portalında transsərhəd elektron xidmətlərin görülməsinə imkan yaradan "Azərbaycan Rəqəmsal Ticarət Qovşağı" şöbəsi formalaşdırılmış, bu portalların köməyi ilə təqdim edilən məhsul və xidmətlərin dəyərinin həqiqi vaxt rejimində ödəniş imkanı təmin edilmiş, habelə elektron pul kisəsini yaratmaq istiqamətində zəruri tədbirlərə start verilmişdir.

Bütün bu tədbirlər çərçivəsində ölkənin qeyri-neft ixracı artmaqla bərabər, sahibkarlara məhsulların elektron üsullarla da satmaq bacarıqlarını formalaşdırmağa və beləliklə də rəqəmsal ekosistemi təkmilləşdirməyə başlamışdır.

Son dövrlər ərzində elektron ticarət əməliyyatlarının illik həcmi 300 mln. manat təşkil etmişdir. Lakin internetdən istifadə edənlərin payı ilə ölkələrarası müqayisələr sübut edir ki, sözügedən sahədə potensial imkanlar hələ də çox böyük olaraq qalır.

Azərbaycanın pərakəndə satış dövriyyəsinin ümumi həcmində elektron ticarətin xüsusi çəkisi 0,2%-ə bərabərdir. İnternetin müasir yayılma səviyyəsində ölkənin pərakəndə satışların həcmində elektron ticarətin xüsusi çəkisi dünya trendinə əsasən təxminən 7%-ə bərabər ola bilər. Ölkədə bu sahənin bir qədər zəif inkişafının səbəbləri arasında internet üzərindən əldə edilən malların geri qaytarılma prosedurunun istisnalıq təşkil etməsi və logistika infrastrukturunu üzrə inkişafın zəif olması amilləri xüsusilə seçilir.

Elektron ticarəti inkişaf etdirmək məqsədilə müasir tələblər səviyyəsində poçt daşımaları infrastrukturunun yaradılmasına ehtiyac vardır. Elektron ticarətin daha çox inkişaf etdiyi dövlətlərdə həmin xidmətdən geniş istifadə edilir. İstənilən istehlakçı arzuladığı poçt şöbəsini öz ünvanı olaraq seçə bilir, bildirişlərin kağız forma ilə bərabər SMS və yaxud elektron-poçt vasitəsilə alışı baş verir. Ölkədə daşımanın keyfiyyətinə neqativ təsir edən amillərin sırasında ünvan sisteminin dəyişdirilməsi prosesinin reallaşdırılması, poçt qutularını yararsız hala gətirmək və ya ləğvi, 7/24 rejimində fəaliyyət göstərən poçt şöbələrinin, eləcə də "Smart poçt

qutuları”nın mövcud olmaması və hazırkı şəraitdə poçt göndərişləri barədə bildirişlərin alıcılara əsasən kağız formasında çatdırılması.

Ölkə ərazisində rəqəmsal ödəmələri inkişaf etdirmək üzrə elektron ticarətin inkişafı ilə əlaqəli Dövlət Proqramında müəyyən edilən aşağıdakı tədbirlərin reallaşdırılması önəmli hesab edilir:

1. Elektron ticarət infrastrukturunu genişləndirmək. “Azərpoçt” MMC-nin potensialının artırmaq məqsədilə internet provayderlər və mobil operatorlar üçün regionlarda minimal internet sürətinə tələbləri müəyyənləşdirmək, müasir tələblər səviyyəsində logistika infrastrukturunu yaratmaq, elektron ticarət şəbəkələrindən əldə edilmiş malları istehlakçılara dəqiq və vaxtında çatdırmaq üçün Poçt şöbələri ilə bərabər, 7/24 rejimində fəaliyyət göstərən “smart-banderol” qutularından da istifadənin təşviqi nəzərdə tutulur.

2. Elektron ticarət platformalarına minimal təhlükəsizlik tələblərini müəyyənləşdirmək. Burada elektron ticarət platformaları üzrə təhlükəsizlik tələblərini müəyyənləşdirmək, istehlakçıların fərdi, xüsusilə də ödəmə məlumatlarını qorumaq və alqı-satqı əməliyyatları üzrə təhlükəsizliyi təmin etmək yönümündə tədbirlərin görülməsi planlaşdırılır.

3. Qeyri-rezident vergi ödəyiciləri baxımından vergitutma mexanizmini təkmilləşdirmək. Elektron ticarəti inkişaf etdirmək, istər rezident, istərsə də qeyri-rezident xarakterli ticari platformalarda əhalinin rezident banklara aid nağdsız ödəniş alətlərindən istifadəni yüksəltmək üçün qeyri-rezident vergi ödəyicilərinə təyin edilən vergitutma mexanizmini təkmilləşdirmək nəzərdə tutulur.

1.2. Elektron ticarətin funksiyaları və prinsipləri

E-ticarətə beynəlxalq ticarətin qloballaşması nöqteyi-nəzərindən nail olunmuş ən son nöqtələrdən biri kimi də baxmaq olar. Bununla yanaşı e-ticarətə, ÜTT, OECD və UNCTAD kimi bəzi beynəlxalq qurumlar tərəfindən uzun illərdən bəri təmin

edilməyə çalışılan daha sürətli və asan, ucuz və uyğun beynəlxalq ticari platformanın başlanğıc nöqtəsi hesab edilir. Müvafiq ölkə çərçivəsində beynəlxalq prinsiplərə, norma və standartlara uyğun gəlməyən yerli tətbiqlərin əksəriyyəti e-ticarətdən gözlənilən faydanın əldə edilməməsi ilə nəticələnir (Walter Kluwer, 2016). Həmin prinsiplərin beynəlxalq səviyyədə aşağıdakı təsnifatı mövcuddur:

1. Azad ticarət: Dünya bazarının açıqlığı elektron ticarətin inkişafının ən önəmli şərtlərindən biridir. E-ticarət kontekstində bazarın açıq olması azad bazar şəraitində, şəffaf, etibarlı, hər kəs üçün sürətli və ucuz əlçatar infrastrukturun yaradılması deməkdir. Odur ki, ölkələr tərəfindən struktur islahatlarına üstünlük vermələri və xüsusən də telekommunikasiya sektorunun və internet xidmətlərinin sərbəsləşdirilmələri vacibdir. (H.R.Varian, 1995)

2. Bazar mexanizminin hüquqi bazasını formalaşdırmaq:

a) Vergitutma: Elektron ticarət yönümündə ən çox müzakirə edilən mövzulardan biri məhz vergidir. Vergi sahəsindəki mövcud anlaşmazlıqlara istər birbaşa, istərsə də dolayı vergilərdə rast gəlinir. Birbaşa vergilərdə vergi mükəlləfiyyətinin sabit iqamət ünvanı və vergi tutulmalı olan gəlirin ölkə əsaslı mənbəyi münaqişə xarakterlidir.

b) Elektron maliyyə əməliyyatları: Bu əməliyyatlar bəlkə də e- ticarətin mövcud strukturunun ən yaxşı fəaliyyət göstərən komponentidir. Bunun əsas səbəbi kimi elektron fond transferini (EFT) və uzun vaxtdan bəri tətbiq olunan oxşar bank əməliyyatlarını göstərmək olar. Bundan əlavə, həmin əməliyyatlar, bəzi problemlərə rəğmən, üçüncü tərəflərin müdaxiləsi olmadan elektron mühitdə reallaşdırılır.

c) Biznes siyasəti və bazarlarda iştirakçılıq: E-ticarət üçün daha vacib olan amillərə sərbəst ticarət siyasətini, eləcə də azad yerli rabitə infrastrukturunu (telekommunikasiya xidmətlərini) aid etmək lazımdır. İnkişaf etməkdə olan dövlətlərdə işlərin daha çoxunun görülməsi vacib olan mövzu kəmiyyət (istifadəçi sayı) və keyfiyyət (servis proayderlər, sürət və i.a.) baxımından bazarlara çıxışın mümkünlüyüdür.

d) Ticarət sahəsində qanunvericilik: Ənənəvi ticarətə əsasən hazırlanmış ticarət qanunlarını və normativ-hüquqi aktlarını e-ticarətin qurduğu yeni şərtlərə uyğunlaşdırmaq tələb olunur. E-ticarətin daha da genişləndirilməsini istəyən hər ölkə ticarət qanunvericiliyində müqavilələri, imzaları, elektron sənədlərin hüquqi qüvvəsini və s. bu kimi məsələləri nəzərdə tutmalı, lazım gələrsə, onlarda müvafiq dəyişikliklər etməlidir.

e) Əqli mülkiyyət hüquqları: Buraya ədəbi əsərləri, musiqini, fotoqrafiyanı ənənəvi incəsənət əsərlərini, eləcə də kompüter proqramları aid etmək lazımdır. Ümumdünya İntellektual Mülkiyyət Təşkilatı elektron mühitdə əsər sahiblərinin hüquqlarını qorumaq məqsədilə 2 yeni müqavilə hazırlamışdır.

İnkişaf etməkdə olan ölkələrdə daha vacib ümumi problemlərdən biri ölkə iqtisadiyyatı səviyyəsində lazımi ölçüdə səmərəliliyin qarşılanmamasıdır. Yəni, mənbələrin optimal istifadəsində əngəllər mövcuddur. Bu əngəllər, adətən islahat siyasətinin dəstəyi ilə həll edilə bilən struktur problemləridir. İqtisadi səmərəliliyin artırılmasının vacib şərtlərinə məhdud təbii və maliyyə resurslarından ən yaxşı formada istifadə ediləcəyi sahələrə yönləndirilməsi (resursların optimal bölgüsü), bunun üçün bazarların açıq saxlanılmasının, bərabər imkanların, şəffaflığın qarşılanması, ticari, əqli və istehsal hüquqlarını qorumaq və bunlar üçün zəruri sayılan hüquqi, texniki və inzibati strukturlar yaratmaq daxildir (E.Süleymanov.F.Əliyev, 2011, s. 100).

İnkişaf etməkdə olan ölkələr kontekstindən yanaşsaq e-ticarət sağlam rəqabətə qarşı maneələri azaltmaq və ortadan qaldırmaq üçün uyğun vasitə olmaqla yanaşı, struktur elastiklik baxımından, hər bir ölkə iqtisadiyyatına əhəmiyyətli sayılan kiçik və orta sahibkarlara dəstək nöqtəyi nəzərindən də böyük imkanlar yaratmaqdadır.

E-ticarət, hər şeydən öncə konkret məhsul və xidmətləri şirkətlər üçün təmin etməkdə “bazara yaxın olmaq” amilini onların üstünlükləri sırasında çıxarmaqdadır. Elektron əlaqənin köməyi ilə minimuma endirilən əməliyyat və nəqliyyat xərcləri istər lokal, istərsə də beynəlxalq bazarlar səviyyəsində mal və xidmətlərin ticari strukturunu dəyişdirməkdədir. E-ticarət elektron mühitdə təmin

olunma xüsusiyyətinə malik olmayan fiziki mallar üçün də bəzi asanlıqlar yaradır. Bu cür malların istehsalında istifadə edilən investisiya, xammal və yarımfabrikatların daha uyğun xərclərlə tədarük olunması, təchizatçıların inventar məlumatları barədə sürətli məlumat alması, kompüterlə idarə edilən tədarük sistemləri, istehsal edilən malların bölüşdürülməsində (lokal nəqliyyat, beynəlxalq əməliyyatlar üzrə gömrük sistemləri) və marketinqində daha optimal bölgü kanallarının və marketinq imkanlarının müəyyənləşdirilməsi kimi ayrı-ayrı asanlıqlar, fiziki malların əl dəyişdirilməsində e-ticarətin meydana çıxartdığı imkanlardan bəziləridir. E-ticarət mövzusunda hazırlıqların tez başlanması inkişaf etməkdə olan dövlətlərin qazanclarının bir o qədər artırılmasını təmin edəcəkdir (E.Süleymanov.F.Əliyev, 2011, s. 101).

Əks təqdirdə, dünya ticarətinin meyllənməsi inkişaf etmiş ölkələrin öz aralarında daha da güclənəcəkdir. Deməli, zəruri açıq şəbəkəyə çıxış infrastrukturuna malik olmayan, inzibati və hüquqi tənzimləmələrini yaxın vaxtlar ərzində həyata keçirməyən, əmək məhsuldarlığının kəmiyyət və keyfiyyətini bu cür açıq şəbəkədəki əməliyyatları hazır səviyyəyə gətirməyən cəmiyyətlər e-ticarətin inkişaf səviyyəsinə görə geridə qalacaqlar. Bununla da, lazımi texniki və inzibati infrastrukturunu yarada bilməyən digər dövlətlərin iqtisadi-sosial itgiləri müvafiq ilkin xərcləri üstələmiş olacaqdır.

Elektron ticarətin inkişafı və yayılması yönündə qısa zaman kəsiyində edilməli olan tənzimləmələrin istiqamətləri aşağıda göstərilmişdir:

1. Texniki infrastrukturunu yaxşılaşdırmaq, sahə adlarının təsis sistemini formalaşdırmaq: texniki infrastruktura görə meydana çıxan problemlərin mövcudluğu açıq şəbəkələrə çıxışı, dolayısı isə e-ticarəti getdikcə məhdudlaşdırmaqda davam edir. Sürətli, etibarlı, ucuz və hamının istifadə edəcəyi açıq şəbəkə infrastrukturuna malik olmadan, e-ticarətin faydalarından yararlanmaq mümkün olmayacaq. Bu kontekstdə, istifadəçilərin girəcəyi şəbəkə saytlarının adlarını təsis etmək, bunların daha sonra istifadələrinin asanlaşdırılması məqsədilə təsnifləşdirmək və bu işlərdə haqsız rəqabətin qarşısını almaq üçün sahə adlarının

təsis sisteminə uyğun şəffaf və beynəlxalq normaların təmin olunması mühüm əhəmiyyətə malikdir.

2. İstehlakçının və şəxsi məlumatların qorunması tədbirlərini görmək: e- ticarət sisteminə istifadəçilərin etibar etməsini qarşılamaq və davam etdirmək tələb olunur. Ənənəvi ticarətdə olduğu kimi e-ticarətlə aparılan ticari fəaliyyətlərdə də məxfiliyi, məlumat tamlığını və şəxsiyyətin doğruluğunu təmin etmək və istifadəçiləri bunlara əmin etmək son dərəcə vacibdir. Bununla yanaşı ənənəvi ticarətdə olduğutək istehlakçı hüquqlarını qorumaq üçün əlavə olaraq hüquqi və inzibati tənzimləmələrin reallaşdırılması məqsəduyğundur.

3. Elektron imzanın hüquqi qüvvəyə malik olması: Elektron imzanın tətbiqi e-ticarətdə son dərəcə mühüm olan istifadəçi təhlükəsizliyini və sistemin təhlükəsizliyini təmin edir, həmçinin ənənəvi ticarətin əsas elementlərindən olan imzanın funksiyasını yerinə yetirməklə çox vacib sistem kimi çıxış edir. Elektron mühitdə biznes müqaviləsinin bağlanması yalnız elektron imzanın hüquqi qüvvəsini təmin etməklə mümkündür.

4. Vergitutma, ödəmə və çatdırılma üsullarını yaratmaq: Xüsusən də beynəlxalq e- ticarətdə vergi ödəmək və yerli vergi orqanlarının arasında bölgü üçün ümumi həll yollarını tapmaq, ödəmə vasitələri yaratmaq, gömrük prosedurasını sadələşdirmək və e-ticarətə uyğunlaşdırmaq lazımdır.

5. Əqli mülkiyyət hüquqlarını qoruyan tədbirlər görmək: E-ticarətdə, yəni açıq şəbəkələrdə, xüsusən də kompüter proqramları, mədəniyyət və incənət kimi sənət əsərlərinin oğurluğu, qanunsuz təqlid olunması və s. bu kimi hallarda əqli mülkiyyət hüquqlarını qorumaq vacibdir.

Yuxarıda sadalanan bu tənzimləmələr çox vacibdir və onlardan istənilən birinin lazımı qaydada həyata keçirilməməsi elektron ticarətin gələcək inkişafına çox böyük mənfi təsir göstərəcəkdir:

Maneələrin daha az olduğu iqtisadi fəaliyyət sahəsinin yaradılması e-ticarətin təməl iqtisadi təsiri olaraq çıxış edir. Belə təsirin yaranması, əsasən sürətli inkişafa

malik olan informasiya-kommunikasiya texnologiyalarının nəticəsi kimi qiymətləndirilməlidir. Sürətlə inkişaf edən həmin infrastukturdan istifadə etdiyinə görə e-ticarətin iqtisadi həyata təsiri də çox böyükdür. Hesab edirik ki, e-ticarət, bütün istehsalçıları, təchizatçıları, istifadəçiləri və istehlakçıları potensial şəkildə bir araya topladığına görə, sənaye inqilabından sonrakı dövrdə xəyal olunan məhsul və xidmətlərin buraxılışı ilə ticari həyatı gerçəkliyə çevirən əlamətlərə sahibdir. Qeyd edilənlərlə bərabər, e-ticarət hələlik yeni istiqamət olduğuna görə iqtisadi və sosial təsirlərin indidən hiss olunması hər bir şəraitdə fərziyyələrlə əsaslandırılır və spekulativ olmaqda davam edir (Don Tapscott, 1998, s. 28).

E-ticarətin ölkə iqtisadiyyatına təsiri daha az manelərin olduğu iqtisadi fəaliyyət sahəsini yaratmaqla müəyyənləşdirilir. Bu təsirin nəticəsi özünü əsasən davamlı inkişaf edən informasiya-kommunikasiya texnologiyalarında göstərir. Bu təsirlərin istiqamətlərini 2 cəhətdən fərqləndirmək olar:

1. Firmalar kontekstində faydaları: İnternetin sayəsində firmalar öz müştərilərinə dünyanın istənilən məkanında 7 gün 24 saatlıq xidmət göstərə bilirlər. İnternetdə virtual mağazanı açmağın maya dəyəri real mağazanı açmağın maya dəyərindən xeyli aşağıdır. Burada müştərilərin tələblərinin daha tez təmin olunmasının başlıca səbəbi daha sürətli məhsul istehsalından, test edilməsindən və müştəri tələblərinin müəyyən edilməsindən irəli gəlir. Firmaların qlobal istehlakçı şəbəkəsi ilə yüksək satış həyata keçirə bilməsi səmərəli məhsul tanıtması və məhdudiyyətsiz əlaqə imkanları sayəsində mümkündür.

2. İstehlakçılar kontekstində faydaları: İstehlakçı alqı-satqını zaman-məkan fərqi olmadan istənilən yerdən internetə qoşularaq, həyata keçirə bilir. İnternetdə alqı-satqının aparılması asan və əyləncəli xarakterə malikdir. İstehlakçı internetdəki bir sıra məhsullar arasından özünə ən uyğununu müqayisə yolu ilə seçir və sürətli qaydada satın alma əməliyyatını reallaşdırır. Bütövlükdə e-ticarətin sosial-iqtisadi həyata təsirləri aşağıdakı kimidir:

-e-ticarət əməliyyatları açıq şəbəkədə iqtisadi rabitəni artırır. Nəticədə, xüsusən də xırda və orta sahibkarlar, ayrı-ayrı müştərilər ticari fəaliyyətləri digər marketing metodlarından daha asan və ucuz xərclərlə reallaşdırı bilirlər;

-e-ticarətin internetdən istifadə edilməklə daha çox aparılması;

-mal və xidmətlərin istehsalı, bölgüsü və marketingi ilə bərabər e-ticarətin hər bir növ məlumatların mübadiləsinə yeni imkanlar açması;

-e-ticarətlə mal və xidmətlər bazarının strukturunda dəyişikliklər olacaqdır;

-resurslardan daha səmərəli istifadəni qarşılamaq məqsədilə e-ticarətin vasitəsilə satıcı və alıcılara şəffaf və ədalətli rəqabət sahəsində bir araya gəlməsi üçün imkan verilməsi.

-e-ticarət məşğulluğa təsiri göstərməklə onun səviyyəsini yüksəldir.

-e-ticarətin kompüterdən istifadə bacarığına malik işçi qüvvəsinin formalaşmasına təsiri.

Elektron ticarətin inkişafı baxımından Azərbaycan hökuməti qarşısında iki əsas vəzifə durur.

1. dövlətin müstəsna funksiyalarını icra edərkən elektron ticarətin yaratdığı imkanlardan istifadə edilməsi. Bu aspektdə icra hakimiyyəti orqanları tərəfindən inzibati və xidməti funksiyalar yerinə yetirilərkən elektron hökumətin yaratdığı imkanlardan istifadə olunmalı və inkişaf etdirməlidirlər. Ölkə əhalisinin qeydiyyatı və şəxsi məlumatlarla bağlı xidmətlər, vergitutma və ödəniş, dövlətin mal və xidmətləri alınarkən e-ticarətdən istifadə və s. buna nümunə kimi göstərilə bilər.

2. elektron ticarət üzrə zəruri fiziki və hüquqi infrastrukturun hazırlanması. Elektron ticarət üzrə fiziki infrastrukturun yaradılması konkret olaraq texniki təchizatla bağlı olduğu üçün geniş miqyaslı texnoloji yeniliklərdən təsirlənir. Hazırkı şəraitdə mövcud texnoloji inkişaf səviyyəsi imkan yaradır ki, elektron ticarətin fiziki infrastrukturunu formalaşsın. Elektron ticarət üçün lazımi infrastruktur yaradılması isə fiziki infrastrukturun qurulmasından da çətin sayılır. Bunun əsas səbəblərindən biri olaraq ənənəvi ticarətdə istifadə olunan üsul və vasitələrin bir

hissəsinin elektron ticarətə uyğun olmaması, bununla da mövcud qanunvericilikdə dəyişikliklərin edilməsi məcburiyyətidir.

Elektron ticarətin inkişafı istiqamətində reallaşdırılan dövlət siyasəti öz ifadəsini texniki, inzibati, habelə hüquqi tənzimləmələrdə icra edilən funksiyalarda tapır.

Burada aşağıdakı amillərin vacibliyi meydana çıxır:

- e-ticarət istiqamətində reallaşdırılan işlər dövlət orqanlarında koordinasiya olunmalı və bu aspektdə özəl sektorla güclü əməkdaşlıq yaradılmalıdır;
- dövlətin apardığı social-iqtisadi siyasət, texniki və texnoloji standartlar, habelə tətbiq vasitələri müasir informasiya cəmiyyətinin əsas kimponenti olan e-ticarətin beynəlxalq normalara uyğun formada müəyyənləşdirilməsini tələb edir;
- dövlət sektorunda çalışanların e-ticarətdən istifadəni öyrənməlidir;
- bürolarda və ticarətdə kağızla görülmən işlərdən electron ticarət əməliyyatlarına keçid vahid proqram çərçivəsində reallaşdırılmalıdır;
- tənzimləmə vasitələri ilə istifadəçilərin təhlükəsizliyi mütləq şəkildə təmin olunmalı, tərəflərin və vasitəçilərin məsuliyyətində aydınlıq olmalıdır.

Beləliklə, elektron ticarət sahəsində aparılan dövlət siyasətinin komponentlərinə müvafiq fiziki infrastrukturun işlənilməsi, hazırlanmasını və davamlı olaraq inkişaf etdirilməsini, dövlət və özəl sektorlarında tələblərin müəyyənləşdirilməsi və uğunlaşdırılmasını və hüquqi bazanın yaradılmasını aid etmək olar.

1.3. Xarici ölkələrdə elektron ticarət subyektlərinin vergitutma təcrübəsi

Xarici ölkələrin elektron ticarət qurumlarının vergitutma təcrübəsi Azərbaycan e-biznes seqmentində vergitutma mexanizminin formalaşdırılması üzrə bir sıra tədbirlərin inkişafı üçün son dərəcə vacibdir. Çox sayda ölkələr e-ticarət inkişafı

baxımından Azərbaycandan üstündür. Bu, ilk növbədə, Amerika Birləşmiş Ştatları, Yaponiya, eləcə də Avropa ölkələrinin əksəriyyətidir. Bu ölkələrin hökuməti uzun müddət e-ticarət sahəsində vergitutma problemləri ilə və ən başlıcası, elektron ticarətinin ən əhəmiyyətli segmenti ilə bağlı problemlərlə üzləşmişdir.

Son 2018-ci il ərzində dünyada elektron ticarətin həcmi 2 trilyon 356 milyard dollar olub. Bu, 2012-ci illə müqayisədə 2,23 dəfə çoxdur (Cədvəl 1.1).

Cədvəl 1.1. 2012-2018-ci illərdə dünyada elektron ticarətin həcmi (B2C – mlrd. \$)

İllər	Satışın həcmi
2012	1058
2013	1233
2014	1471
2015	1700
2016	1922
2017	2143
2018	2356
2018:2012	2,23 dəfə

Mənbə: <https://www.statista.com/statistics/261245/b2c-e-commerce-sales-worldwide/>

Həmin ticarət dövriyyəsiindən yarıdan çoxu məhz ABŞ, Çin və Böyük Britaniyanın payına düşür.

Dünya üzrə “Rəqəmsal iqtisadiyyat”da alıcıların sayı isə 2008-2012- ci illərdə 1,45 dəfə artaraq 2 milyarda yaxınlaşıb (Cədvəl 1.2).

Cədvəl 1.2. Dünya üzrə “Rəqəmsal iqtisadiyyat”da alıcıların sayı (mlrd. nəfərlə)

İllər	Alıcıların sayı
2014	1,32
2015	1,46
2016	1,52
2017	1,66
2018	1,79
2019 proqnoz	1.92
2018:2014	1.36 dəfə
2019:2014	1,45 dəfə

Mənbə: <https://www.statista.com/statistics/251666/number-of-digital-buyers-worldwide/>

Cədvəldən göründüyü kimi, 2019-cu ilin proqnozuna əsasən bu göstərici 2 mlrd. nəfərə çox yaxın olacaqdır.

Onu da vurğulayaq ki, pərakəndə “İnternet-ticarət”, daha doğrusu, biznes-istehlakçı sahəsində satıcı, habelə istehlak və ev istifadəsi məqsədilə satıcının İnternet – mağazasında mal və xidmətləri əldə etmiş son istehlakçı iştirakçıya çevrilir. Bununla da, pərakəndə onlayn ticarəti ənənəvi bilavasitə pərakəndə ticarətinin oxşarı sayılır və satışların idarəçiliyinin yeni sistemini ifadə edir (Cədvəl 1.3).

Cədvəl 1.3. Dünyanın elektron pərakəndə ticarətin dinamikası, mlrd. \$

Ölkə və regionlar	2000	2005	2010	2015	2016	2016-ci il 2000-ci ilə nisbətən %-lə dəfə	Dünya ticarətinin həcmində xüsusi çəkisi, %
ABŞ və Kanada	40,6	67,7	107,7	155,2	204,2	8,8	50,1
Asiya–Sakit okean regionu ölkələri	3,9	8,5	20,5	51,5	117,1	40,7	22,0
Qərbi Avropa	8,6	19,4	40,4	75,0	122,7	20,0	24,0
Latın Amerikasısı	0,4	0,6	1,1	2,5	5,9	50,0	2,0
Afrika və yaxın Şərq	0,3	0,3	0,8	1,9	3,8	49,1	1,4
Şərqi Avropa	0,2	0,1	0,3	0,6	1,2	31,0	0,5

Mənbə: “müəllifin hesablamaları”

Amerika Birləşmiş Ştatlarında elektron ticarət qurumlarının vergitutma prinsipləri.

Şübhəsiz ki, e-ticarətin inkişafında lider Amerika Birləşmiş Ştatlarıdır. Amerikalı alimlərin araşdırmalarına əsasən, e-ticarətdə peşəkar iştirak edən korporasiyaların 35% -ə qədər ABŞ-ın payına düşür. Lakin, bu fakt kifayət qədər sadə əsaslandırmaya malikdir - yüksək səviyyəli hosting xidmətləri olan şəbəkələrin yüksək buraxılış qabiliyyəti. Bundan əlavə, Amerika serverlərində yerləşdirilən saytların 70% -i məlumatların əlçatanlığının ən yüksək sürətinə malikdir (O.A.Моисеева, 2002, s. 56).

Ağ Evin hesabatında, elektron ticarətin dövlət tənzimlənməsinin beş əsas prinsipi təsvir edilmişdir. Həmin prinsiplər bu günə qədər federal orqanların onun inkişafına münasibətini müəyyənləşdirir. Birincisi, özəl sektorun aparıcı rolu prinsipi bəyan edildi. Bu prinsip, "dövlət internetin inkişafının ilkin mərhələlərində müəyyən rol oynamasına baxmayaraq, onun inkişafı yalnız özəl sektor tərəfindən müəyyənləşdirilir "(UNCTAD secretariat, 2001, s. 21)

Bu müddəadan məhz ikinci prinsip meydana çıxdı ki, bu prinsipə əsasən "dövlət elektron ticarətdə həddindən artıq məhdudiyyətlərdən qaçmalı idi", çünki dövlətin minimal iştirakı və ya müdaxiləsi ilə qanuni müqavilələrə daxil olmaq, mal və xidmətləri satmaq və almaq imkanına malik olmalıdır " (UNCTAD secretariat, 2001, s. 22).

Üçüncü prinsipə görə, "əgər dövlətin müdaxiləsi zəruridirsə, onun məqsədi gözlənilən, minimal, ticarət üçün daxili cəhətdən ziddiyyətli olmayan və sadələşdirilmiş hüquqi mühitin dəstəyinə söykənməlidir". Bu prinsip daha sonralar elektron ticarətin inkişafını stimullaşdırmaq və istehlakçıları qorumaq üçün bir sıra sahələrdə, dövlət hüquqi aktları üçün lazım ola bilən şəkildə konkretləşdirildi. Bu hallarda dövlət orqanları yuxarıdan aşağıya doğru şaquli tənzimləmə prinsipinə deyil, mərkəzsizləşdirilmiş və müqaviləli qanunvericilik modelinə əsasən formalaşdırıla bilən və sadələşdirilmiş hüquqi mühit yaratmalıdırlar" (UNCTAD secretariat, 2001, s. 22).

Dördüncü prinsip aşağıdakı ifadəni ehtiva edir: "Dövlət İnternetin unikal keyfiyyətlərini (və ticarət əməliyyatlarının həyata keçirməsi üçün onun istifadəsi mümkünlüyü) dərk etməlidir. Yeni elektron dövrün tələblərinə cavab vermək məqsədilə elektron ticarətin inkişafına əngəl olan mövcud qanun və qaydalar təkmilləşdirilməli və yenidən baxılmalı və ya ləğv edilməlidir" (UNCTAD secretariat, 2001, s. 22).

Ağ Evin hesabatının sonunda qeyd edilir ki, beşinci prinsip siyahıda sonuncu olmasına baxmayaraq, o, ən başlıca prinsip sayılır, çünki "İnternet vasitəsilə elektron ticarət global miqyasda həyata keçirilməlidir" (UNCTAD secretariat, 2001, s. 22).

Eyni zamanda vurğulanmalıdır ki, "İnternet dünya bazarına çevrilir. İnternetdə ticarət üçün hüquqi çərçivələr yerli, milli və beynəlxalq orqanların səlahiyyətlərinə aid olan vahid prinsiplərə əsaslanmalıdır ki, nəticədə yaşadığı yerdən asılı olmadan hər bir alıcı və yaxud satıcı üçün gözlənilən nəticələrə səbəb olmalıdır" (UNCTAD secretariat, 2001, s. 22).

ABŞ-ın e-ticarət qurumlarının vergitutma mexanizminin formalaşmasında əsas prinsipi bu biznes sahəsinə əlavə vergilər qoymaq deyil, artıq mövcud vergiləri istifadə etmək və ya bir az dəyişdirməkdir. Hal-hazırda, bu ölkədə e-ticarət qurumlarının vergitutmaya moratoriyası var (UNCTAD secretariat, 2001, s. 72).

Buna uyğun olaraq, Qanun İnternetə çıxışı, həmçinin şəbəkə vasitəsilə edilən xidmətləri (şəbəkə vasitəsilə satılan "fiziki" malları deyil) satış vergisindən azad edir. Burada qanunun qəbuluna qədər belə vergiləri tətbiq edə bilmiş ştatlar istisna edilmişdir. Hökumətin bəyan etdiyinə əsasən, moratorium mahiyyət etibarilə e-ticarət və İnternet-bank sisteminin çoxsaylı və ya ayrı-seçkilik vergitutmasına qadağa qoymaqdır. Eyni zamanda, moratoriumun opponetləri qeyd edirlər ki, e-ticarət vergitutmasının olmaması Birləşmiş Ştatlar üçün əhəmiyyətli büdcə itkiləri ilə nəticələnmə bilər (A.Operkent, 2001, s. 3).

Bu nöqtəyi-nəzərin əsaslandırılması, e-biznesin inkişafına əlverişli mühit yaratmaq cəhdidir, çünki Amerika hökumətinin nümayəndələrinin əksəriyyəti vergilərdə hələ də zəif elektron ticarət sektoru üçün təhlükə görür. Bununla yanaşı,

bir sıra amerikalı tədqiqatçılar yalnız vergilərdən yayınmaq məqsədilə biznesin aparılmasının elektron üsulundan istifadə edən təşkilatlar sayında daimi artımın olduğunu göstərir. Vurğulamaq lazımdır ki, 2004-cü ilin sonlarında qanuni olaraq müəyyən edilmiş vergilər yalnız ABŞ-ın Daxili Gəlirlər Xidməti tərəfindən xeyli yüksək dərəcədə nəzarətə məruz qalan on milyonlarla dollar dövryyəsi olan elektron ticarət subyektləri tərəfindən ödənilmişdir.

Bu mövqe onu göstərir ki, ABŞ-dakı e-ticarət subyektləri adi təşkilatlar və sahibkarlar kimi eyni vergiləri ödəyirlər. Bu halda əsas vergilər, korporativ gəlir vergisi və satış vergisidir (С.К.Ильичев, 2004, s. 22).

Lakin dolayı vergilərlə vergitutmasının amerikan xüsusiyyətlərini də nəzərə almaq vacibdir. Avropada və Rusiyada adətən federal səviyyədə tutulan ƏDV-nin əvəzinə ABŞ-ın ayrı-ayrı ştatlarının vergi qanunvericiliyinə əsasən hesablanaraq alınan satış vergisi tətbiq edilir. Belə ki, bəzi ştatlarda (məsələn, Kaliforniya) yalnız maddi aktivlərin satışı vergiyə cəlb olunur, bəzi ştatlarda (məsələn, Nyu Meksiko ştatı) isə rəqəmsal məhsullar daxil olmaqla, qeyri-maddi aktivlər də vergiyə cəlb edilir (J.M.Peha, 2000, s. 54).

Ayrıca qeyd etmək lazımdır ki, Amerika vergitutma təcrübəsi elektron mal və xidmətlərin alqı-satqısı ilə əlaqəli əməliyyatlara xüsusi münasibət göstərir. Bunlar, ilk növbədə, musiqi faylları, şəkillər, oyunlar, proqram təminatı və elektron formada təqdim olunan istənilən məlumatdır.

Ən maraqlısı proqram təminatı üzrə satış prosesidir, çünki bu, bu günün yeganə elektron məhsuludur ki, onun satışı xüsusi qaydalarla tənzimlənir.

Proqram təminatı sayılmayan elektron məhsullar üçün də bu prinsipdən istifadə edilməsi təklif olunur.

Birləşmiş Ştatlarda elektron malların və xidmətlərin satışında vergitutma obyektinin gizlənmə problemi açıq qalır və belə əməliyyatları idarə etmək üçün ən effektiv üsul vergi ödəyicisinin hesablaşma hesablarında olan vəsaitlərin hərəkətini yoxlamaqdır.

AB ölkələrində elektron ticarət qurumlarının vergitutma xüsusiyyətləri.

Avropa ölkələrinin təcrübəsi e-ticarət müəssisələrinin vergitutma təcrübəsinin ikinci ən mühüm araşdırmasıdır. Aİ ölkələri də yüksək səviyyədə elektron ticarətin inkişafı ilə səciyyələnir və bu sahədə əhəmiyyətli nailiyyətlərə malikdirlər.

Avropa İttifaqı üzv dövlətləri e-iqtisadi fəaliyyəti sahəsində vergitutma boşluğunun mümkün qədər tez aradan qaldırılmasında maraqlıdırlar, büdcə və vergi maraqlarının prioritetlərindən irəli gələn, elektron iqtisadi əlaqələrin ciddi dövlət tənzimlənməsi konsepsiyasına əsaslanan daxili və xarici vergi siyasətlərini qururlar. Təbii ki, e-ticarət müəssisələrinə heç bir güzəşt verilmir (the Unit K3 team, 2003, s. 48).

Avropa ölkələrinin əksəriyyətinin fikrinə görə, elektron ticarətin vergitutma sistemindən gəlirlər olduqca böyük ola bilər, gələcəkdə isə dövlət büdcəsinin artırılmasının ən vacib maddələrindən biri olacaqdır.

Elektron kommersiya fəaliyyətinin vergitutmasının ən müxtəlif anlayışları ifadə edilir. İnternet şəbəkəsində qaydalar qurmaq üçün edilən ən ilkin cəhd e-ticarət müəssisəsi tərəfindən ötürülmüş hər bir meqabayt məlumatdan sabit vergi ödənməsinin tutulması imkanı hesab olunurdu. Vaxt keçdikcə bu cəhd onun uyğunsuzluğunu göstərdi və AB rəhbərliyi e-biznes sahəsində məqbul olan vergitutma mexanizminin yaradılması üçün əsaslı digər bir yanaşma yaratmağa qərar verdi (the Unit K3 team, 2003, s. 51).

Hər şeydən öncə, ayrıca Avropa ölkələrinin (Fransa, İsveçrə, Almaniya) hakimiyyət orqanlarının qeyri-qanuni sahibkarlıq fəaliyyətini reallaşdıran e-ticarət qurumlarının müəyyənləşdirilməsi mexanizmini yaratması cəhdi maraqlıdır. Bütün veb saytlarda aparıcı qanuni biznes fəaliyyətində istehlakçıya e-ticarət təşkilatının vergi orqanları ilə qeydiyyatata alınma faktını təsdiqləməyə imkan verən xüsusi bir t identifikasiya nişanı mövcuddur (The Wall Street Journal, 2003, s. 74).

Odur ki, belə sahibkarlardan mal alarkən dövlət istehlakçılara onların hüquqlarının qorunmasına təminatı təqdim edir.

Təbii ki, şəbəkə istifadəçiləri bu identifikasiya nömrəsi olan sahibkarlarla işləməyi üstün tuturlar. Yuxarıda deyilənlərə vacib bir əlavə ondan ibarətdir ki, bu nömrəni almazdan əvvəl, sahibkar təkcə vergi uçotuna durmalı deyil, həm də hazırda elektron ödəniş sistemlərinin vasitəsilə pul vəsaitlərinin hərəkəti barədə müfəssəl məlumat vermək üçün bir müqavilə imzalamalıdır, bu da hazırda ona xarici nəzarətin tətbiqində mürəkkəbliklə xarakterizə olunur.

Avropa (Almaniya, İspaniya, İtaliya) praktikasının digər nailiyyətləri internetdə qeyri-qanuni biznes fəaliyyətlərinin aparılmasına görə daha sərt cərimələr sistemini yaratmaqdır. Qlobal şəbəkədə biznesin icrasına nəzarət etmək xeyli çətin olduğundan, sahibkarlar vergiləri ödəməkdən yayınmaq üçün daha çox stimül alırlar. Hakimiyyət orqanlarının fikrincə, daha yüksək cərimələr (şirkətin bütün əmlakının müsadirə olunmasına qədər) İnternetdə qeyri-qanuni fəaliyyətdə olan təşkilatların sayını azalda bilər.

Avropanın hakimiyyət orqanları tərəfindən elektron ticarət subyektlərinin vergitutmasına xüsusi bir yanaşma hazırlanmışdır ki, bunun da əsasında İƏİT-in işləmələrinə müvafiq aşağıdakı prinsiplər durur:

- e-ticarət vergisinin tutulması üçün yeni vergilərə ehtiyac yoxdur (adi ƏDV kifayətdir).
- elektron məhsul məhsul kimi yox, xidmət olaraq vergiyə cəlb edilir.
- istehlak vergisi istehlak yerində götürülməlidir.

Bu yanaşma əsasında 2003-cü ilin iyulunda qüvvəyə minmiş Avropada e-ticarət qurumlarının vergitutma sahəsində çox vacib dəyişikliklər tətbiq edilmişdir. Bu ölkələr razılaşmışlar ki, AB-də qeyri-biznes istehlakçılarının satış mənşəli ölkədə ƏDV tutulur. Məsələn, Lüksemburqdan İsveçə istehlakçısına malların satışı 25%-lə (İsveçdə ƏDV dərəcəsi) deyil, 15%-lə (Lüksemburqda ƏDV dərəcəsi) vergiyə cəlb olunacaq (A.A.Тедеев, 2003, s. 46).

Avropa bazarlarını qorumaq üçün Aİ ölkələri Aİ-də qeydiyyatdan keçmiş elektron təsərrüfat fəaliyyəti subyektlərinin fəaliyyət şərtlərini bərabərləşdirməyə

qərar verdi. Bunun üçün 7 may 2002-ci ildə Avropa Birliyinin Direktivi qəbul olunmuşdur.

Qeyd edək ki, OECD tərəfindən təklif olunan e-ticarət vergitutmasına yanaşmalar, eləcə də AB və ABŞ-da hazırlanan yanaşmalar tək mümkün deyildir. Bu sahədə "bitsel" vergiyə, yəni ötürülən hər bir məlumata görə ödənilən vergiyə qədər çox cəsarətli fikirlər təklif edilmişdir. Ancaq bu fikirlər geniş yayılmamışdır.

Hökumət məmurlarının, sahibkarlar və hüquqşünasların iştirakı ilə nüfuzlu bir komissiya tərəfindən Hindistanda alternativ yanaşmanın başqa bir nümunəsi hazırlanmışdır. E-biznes vergitutma prinsipləri üzrə məruzə hazırlanmışdır.

Hesabatda əks etdirilən fikirlər, OECD-nin verdiyi təkliflərdən olduqca kəskin şəkildə fərqlənir. Birincisi, birbaşa vergiləri hesablayarkən, daimi nümayəndəlik anlayışından tamamilə imtina etmək təklif olunur. Bu yanaşmanın başlıca əsaslandırılması ondan ibarətdir ki, konsepsiya köhnəlmişdir və müasir həqiqətləri əks etdirmir. Həqiqətən, keçmişdə müəyyən bir ölkədə geniş miqyaslı ticarətin aparılması üçün xarici satıcının qaçılmaz olaraq bu və yaxud digər fiziki iştirakı olmalıdır: ofis, anbar, dükan və s. Satıcı satışdan uzaqlaşdıqda, bu praktikada onların epizodik xarakterini göstərir.

Beləliklə, birbaşa vergilərin yığımının ölkədə nümayəndəliyin mövcudluğuna birləşdirilməsi məntiqi mənşə ölkəsinin böyük dövrüyyələr vergisinin tutulması üçün kifayət qədər səlahiyyətə malik olmasına imkan verilməsi demək idi, lakin orta satış həyata keçirən qeyri-rezidentləri həddindən artıq inzibati məsuliyyətdən azad etmək idi (B.A.Александров, 2006, s. 23).

Amma indi informasiya dövründə hər şey dəyişdi. Ölkədə insanların heç bir fiziki iştirakı olmadan sərhədsiz satışlar edə bilmək imkanları mövcuddur. Bu Hindistan kimi idxalçı ölkələrdə bu bazanın azaldılması hesabına ABŞ kimi xidmətlər və texnologiyalar ixrac edən ölkələrdə vergi bazasının artmasını qarşılayır.

Nəticədə, ənənəvi prinsiplərin e-ticarətə tətbiqi satıcıların yerləşdiyi ölkələr və gəlir mənbələri arasında mövcud olan vergi gəlirlərinin mövcud tarazlığını poza bilər. OECD və ya BMT səviyyəsində daimi nümayəndəlik anlayışından imtina etmək və əsaslı fərqli yanaşma hazırlamaq təklif olunur.

İkincisi, proqram təminatı, rəqəmsal məhsullar, onlayn xidmətlər və s. satışı üzrə onlayn əməliyyatları təhlil etməklə müvafiq ödəmələrə malların və ya xidmətlərin ödənişi kimi deyil, lisenziya haqları və ya royaltilər kimi müvafiq ödənişləri nəzərdən keçirmək təklif olunur. Bu cür təfsir, gəlir mənbəyi ölkəsinə bu ölkədə satıcının daimi nümayəndəliyinin mövcudluğundan asılı olmayaraq, mövcud beynəlxalq qaydalar çərçivəsində olsa da, bu gəlirdən ödəniş mənbəyindən vergi tutmaq imkanı verir.

II FƏSİL. AZƏRBAYCANDA ELEKTRON TİCARƏT ÜZRƏ VERGİTUTMANIN MÜASİR VƏZİYYƏTİ, XÜSUSİYYƏTLƏRİ VƏ PROBLEMLƏRİ

2.1. Elektron ticarət üzrə vergitutmanın müasir xüsusiyyətlərinin təhlili və qiymətləndirilməsi

Azərbaycanda müasir şəraitdə elektron ticarətin təşkili və reallaşdırılmasının hüquqi əsaslarını, onun subyektlərinin hüquq və vəzifələrini, eləcə də elektron ticarət sahəsində mövcud qanunvericiliyin pozulmasına səbəbindən məsuliyyətin bölgüsü Azərbaycan Respublikasının “Elektron ticarət haqqında” Qanununun müvafiq maddələri ilə tənzimlənir. Qanunda verilən tərifə görə, elektron ticarət deyərkən, informasiya sistemlərindən istifadə olunmaqla malların alqı-satqısı, xidmətlərin edilməsi və işlərin icrası ilə əlaqəli reallaşdırılan fəaliyyət başa düşülməlidir. Elektron ticarət haqqında bir çox məqamlar Mülki Məcəllənin ayrı-ayrı fəsil-lərində, o cümlədən 331-ci maddənin 5-ci bəndində “Əqdlər haqqında ümumi müddəalar”da, 386-cı maddənin 4-cü bəndində “Öhdəliklər haqqında ümumi müddəalar”da və 430-cu maddənin 4-cü bəndində “Öhdəliklərin icrası”nda öz ifadəsini tapmışdır. Elektron ticarətlə bağlı məsuliyyətin bölgüsü isə İnzibati Xətalər Məcəlləsinin 240-cı maddəsinin 1-ci bəndində əks olunmuşdur. Bu yöndə qanunvericiliyin pozulmasına görə satıcı və ya təchizatçının alıcı və ya sifarişçiyə, habelə səlahiyyətli dövlət orqanlarına bilərəkdən yanlış məlumat verməsi fiziki şəxslərin 20-25 manat civarında, vəzifəli şəxslərin 55-70 manat civarında, hüquqi şəxslərin 200-250 manat civarında cərimələnməsi ilə nəticələnir.

Dünya təcrübəsində, xüsusən də Avropa İttifaqı ölkələrində kənardan informasiya xidmətləri alındığı zaman elektron məhsulların xidmət olaraq vergiyə cəlb edilməsi və verginin istehlak yerinə görə tutulması mövqeyi üstünlüyə malikdir. Qeyd edilən mövqe OECD tərəfindən də təsdiq olunur. Belə yanaşmada əsas problemlər sırasında elektron ticarətin B2C növü diqqəti xüsusilə cəlb edir. Daha

doğrusu, kənardan informasiya xidmətləri alındığı zaman alıcını ƏDV üzrə vergi ödəyicisi saymaq olmaz, odur ki, onu vergi agentı prinsipi əsasında vergi ödənişinə görə hesabat verməyə məcbur etmək mürəkkəblik yaradır. Vergi Məcəlləsinin müvafiq maddələrində elektron ticarətin ƏDV-yə cəlb olunması məsələləri öz ifadəsini tapmışdır.

Ölkədə “Elektron ticarət haqqında” qanunun qəbulu 2005-ci ilə təsadüf etsə də, bu sahədə ilkin addımlar yalnız 3 ildən sonra, daha doğrusu 2008-ci ildən etibarən atılmağa başlandı. Burada əsas səbəb kimi internet üzərində ödəniş sisteminin olmaması göstərilir. 2008-ci ilin 2 dekabrında Azərbaycanda ilk dəfə olaraq “SilverKey Azərbaycan” adlı şirkət “Visa” və “MasterCard”-ın xüsusi lisenziyasını əldə etmiş “GoldenPay” adında onlayn ödəniş sistemi qurmuş, şirkət və dövlət qurumlarına təqdim edildikdən sonra respublikada elektron ticarətin formalaşma dövrü başladı.

Artıq bu gün “GoldenPay” sistemi Azərbaycanın 17 şirkətində tətbiq edilir. Həmin şirkətlər internet üzərindən ödənişlər qəbul edir və aşağıdakı xidmətlər internet üzərindən təqdim olunur:

1. “Bakı elektrikşəbəkə”nin göstərilən sistemi çərçivəsində 10 minlərlə insanlar internet vasitəsilə elektrik enerjisi haqqının ödənişini həyata keçirir.

2. Dövlət İmtahan Mərkəzi də oxşar sistemdən istifadə etməklə abituriyentlərə xidmət göstərir. DİM-dəki ödəniş kartları artıq elektron ödəniş kartları ilə əvəz olunub. Bu da elektron ticarətin bir növüdür, predmeti isə xidmətdir.

3. “Azərfon” şirkətindən də konturların internet vasitəsilə alınması baş verir. “sinta.az” saytının yaradıcıları isə “GoldenPay” sistemindən yararlanmaqla, əslində respublikada ilk dəfə olaraq Skandinaviya hərracını təşkil etmişlər, yəni bu gün ölkədə internetin köməyi ilə ayrı-ayrı saytlara daxil olaraq arzu edilən malın seçilməsi artıq reallıqdır.

4. Onlayn formasında da ödəniş xidmətləri göstərən şirkətlərin də mövcudluğu həqiqətdir. Elektron mağazalardan olan “NEXUS”, “NLT Telekom”, “Bestkompt”, “NLINK” kimi şirkətlərdə ödənişin kartla da aparılması mümkündür.

Azərbaycanda e-ticarətin həcmi barədə məlumatlar ölkənin DSK tərəfindən 2012-ci ildən başlayaraq təqdim olunur. Respublikada elektron ticarət dövriyyəsinin məbləği 2017-ci il ərzində 46,23 milyon manata bərabər olmuşdur ki, bu da 2016-cı ilə nisbətən 1,8 dəfə və ya 20,62 milyon manat çoxdur. Azərbaycan 2017-ci ildə BMT-nin Ticarət və İnkişaf Konfransı üzrə B2C elektron ticarət indeksinə görə 144 ölkə arasında 68 -ci yerdə qərarlaşmışdır.

Cədvəl 2.1. Azərbaycanda İKT üzrə əsas infrastruktur göstəricilərinin dinamikası

Göstəricilərin adı	2005	2010	2014	2015	2016	2017
Əhali üzrə hər 100 nəfərə düşən internet istifadəçilərinin sayı, nəfərlə	8	60	72	74	75	77
1 nəfərə düşən beynəlxalq internet kanalların həcmi, kbit/s-lə	0,02	25	47	53	65	74
Ay ərzində internetdən 20 saat istifadəyə görə orta tarif, manatla	5	2,9	1,7	1,6	1,3	1,1
İnternetdən istifadə tarifi üzrə 1 nəfərə düşən orta aylıq ümumi gəlirə nisbəti, faiz	4,5	0,9	0,6	0,4	0,2	0,2
Ayda 100 dəqiqəlik mobil rabitə ilə danışığa görə orta tarif, manat	18	11,3	7,9	7,4	6,9	6,1

Mənbə: Azərbaycan Dövlət Statistika Komitəsi (www.stat.gov.az)

2.1 sayılı cədvəlin məlumatlarından göründüyü kimi, Azərbaycan üzrə 2005-2017-ci illərdə İKT- nin infrastruktur göstəricilərinin yaxşılaşması istiqamətində xeyli irəliləyişlər müşahidə edilir. Belə ki, ölkədə əhali üzrə hər 100 nəfər etibarilə internet istifadəçilərinin sayı göstəricisi 2005-ci ildə 8-dən 2010-cu ildə 60 nəfərə,

2015-ci ildə 74 və 2017-ci ildə isə 77 nəfərə nəfərə çatmışdır. Lakin etiraf edək ki, bu göstəricilər Azərbaycanda iqtisadiyyatın gələcək inkişafı baxımından məqbul sayılmır. İnkişaf etmiş ölkələrdə bu göstəricilər həddən artıq yüksəkdir.

Əgər müəssisələrin internetə çıxış imkanlarını xarakterizə edən göstəricilərə nəzər yetirsək görürük ki, Azərbaycanda mövcud olan firmalarda kompüterlərin sayında, ondan istifadə etmiş müəssisələrin sayında kifayət qədər irəliləyiş olmuşdur.

Cədvəl 2.2. Azərbaycanda 2005-2007-ci illərdə iqtisadi subyektlərin internetə çıxış imkanlarını xarakterizə edən göstəricilərin dinamikası

Göstəricilər	2005	2010	2014	2015	2016	2017
Kompüterin sayı, ədəd min	50.3	146,7	185,6	235.9	258.7	289.6
Kompüterdən istifadə edən firmaların sayı, vahidlə	4160	7820	10378	10925	12326	12589
Kompüterdən istifadə edən müəssisələrin mövcud müəssisələrdə xüsusi payı,faizlə	32,1	51,3	54,5	55,8	56.8	58,5

Mənbə: Azərbaycan Dövlət Statistika Komitəsi (www.stat.gov.az)

Cədvəldən görünür ki, 2005-2017-ci illərdə kompüterdən istifadə etmiş firmaların miqdarı 3 dəfədən çox artaraq 2017-ci ildə 12,6 minə çatmışdır. İnkişaf etmiş ölkələrlə müqayisədə rəqəm 7-8 dəfə azdır.

Eyni zamanda aşağıdakı 3.3 sayılı cədvəldə Azərbaycanda fəaliyyətini davam etdirmiş müəssisələrin internetdən istifadə vəziyyəti verilib. Məlumatların təhlili göstərir ki, 2005-2017-ci illərdə fəaliyyətini davam etdirmiş firmaların internetdən istifadəsi xeyli həcmdə artıb. İnternetdən istifadə edən firmaların xüsusi çəkisi 2005-ci illə müqayisədə 41,9 faiz bəndi artmaqla 2017-ci ildə 45,8 faizə çatmışdır.

Cədvəl 2.3. Müəssisələrin internetə çıxış imkanlarını xarakterizə edən göstəricilərin dinamikası

Göstəricilər	2005	2013	2014	2015	2016	2017
İnternetə qoşulmuş kompüterlərin sayı, vahidlə	9566	67015	92804	116113	137535	154137
İnternetə çıxışı olan subyektlərin sayı, vahidlə	765	4609	6439	7751	8375	9291
İnternetdən istifadə edən subyektlərin fəaliyyət göstərən subyektlərdə payı, faizlə	3.7	28,0	35.7	41,0	42.3	45.9
İnternetə qoşulan kompüterlərin cəmi kompüterlərin ümumi sayında payı, faizlə	19.2	45.9	53.7	57.8	60.8	60.9
İnternetə çıxışı olan firmaların kompüterdən istifadə etmiş firmaların sayında payı, faizlə	18.4	58.9	62.8	71.7	72.7	78.7

Mənbə: Azərbaycan Dövlət Statistika Komitəsi (www.stat.gov.az)

Son vaxtlar ölkədə www.terasell.com adlı virtual ticarət mərkəzi yaradılmış, Azərbaycanda müxtəlif internet-dükanlarını birləşdirən vahid internet məkanı formalaşmışdır. Burada əsas məqsəd respublikada elektron-ticarətin inkişafının davamlı olaraq təmin edilməsinə nail olmaqdır. Həmin konsepsiyaya görə, bütün ticarət şirkətləri üzrə Terasell.com platformasında pulsuz olaraq virtual marketin açılması yönündə imkanlar yaradılır. Məsələn, şəhərin gözəl bir guşəsində market fəaliyyət göstərir. Bunun müqabilində iri məbləğdə icarə haqqı verilir, işçilər saxlanmasına, işıq, qaz və suya görə pul ödənilir. Lakin bütün bu xərcləri ödəmədən az bir vəsait ödəniş etməklə də mağaza sahibi olmaq mümkündür. Bu o deməkdir ki, elektron ticarət sahəsində transaksiya xərcləri ənənəvi ticarətlə müqayisədə nisbətən aşağıdır. Transaksiya xərcləri dedikdə, mübadilə zamanı mülkiyyət hüququnun bir subyektdən digərinə verilməsi ilə əlaqəli xərclər başa düşülür. Transaksiya xərcləri termininə iqtisadi ədəbiyyatda birinci dəfə olaraq Nobel mükafatı laureatı R.Kouzun əsərlərində rast gəlinmiş və müasir institusional nəzəriyyənin əsasını təşkil etmişdir (R.Coase, 2008, ss. 1-44).

Transaksiya xərcləri 5 əsas qrupda birləşdirilir:

- 1) İnformasiyanın əldə olunması ilə əlaqəli xərclər;
- 2) Müqavilə və danışıqlar aparılması ilə əlaqəli xərclər;
- 3) Qiymətləndirmə və gözləmə təsiri ilə əlaqəli xərclər;
- 4) Mülkiyyət hüququnu qorumaqla əlaqəli xərclər;
- 5) Opportunizm fəaliyyəti ilə əlaqəli xərclər.

Həmin xərclərin bilavasitə kəmiyyət xüsusiyyətlərinin olmamasına rəğmən onlar ümumi xərclərə təsir edir. Kouzun məşhur teoremində qeyd edilir ki, mülkiyyət hüququnun müəyyənləşdiyi təqdirdə transaksiya xərclərinin sıfıra bərabər olması halında resursların yerləşdirilməsi üzrə effektivliyin kəmiyyəti mülkiyyət hüququnun dəyişməsindən asılı olmur. Ancaq real iqtisadiyyat sahəsində transaksiya xərcləri həmişə mövcud olub sıfıra bərabər deyildir. Ancaq istənilən halda informasiyanın əldə olunması, müqavilə və danışıqlar aparılması, mülkiyyət hüququnu qorumaqla bağlı xərclərin azalması təcrübədə müxtəlif nəticələrə səbəb olur. Elektron ticarət sahəsində transaksiya xərclərinin aşağı olması qısa bir müddət ərzində əqdlərin bağlanmasına imkan verir. Hazırda elektron ticarətdə zaman anlayışı artıq öz əvvəlki mənasını itirməyə başlayır.

AR-nın Vergi Məcəlləsində və "Elektron ticarət haqqında" AR Qanununun 1 və 5-ci maddələrində respublikada elektron ticarətin vergiyə cəlb edilməsi ilə əlaqəli müvafiq əlavə və dəyişikliklər edilmişdir.

Elektron ticarət fəaliyyətini icra edən vergi ödəyiciləri üzrə şəffaf nəzarətin qarşılınmasına, elektron ticarətin rezident və qeyri-rezident iştirakçılarının arasında ayrı-seçkiliyin aradan qaldırılmasını qarşılamaq məqsədilə "Elektron ticarət haqqında" Qanunda edilmiş dəyişikliklərə görə elektron ticarətin əhatə dairəsinin genişlənməsini, elektron ticarətin əsas subyektlərindən olan kart təşkilatı, praktikada geniş tətbiq olunan pul kisəsi anlayışını, eləcə də elektron ticarətin iştirakçılarından biri olan satıcı ilə bağlı tələbləri müəyyənləşdirən normaları özündə ifadə edir.

Qeyd olunan Qanunda aparılmış dəyişikliklərə əsasən "elektron ticarət" anlayışının yeni forması təsbit edilmiş, POS-terminal, kart təşkilatı, habelə elektron

pul kisəsi kimi yeni anlayışlar əlavə edilmişdir. Belə ki, artıq bu gün elektron ticarət anlayışı altında informasiya sistemlərindən istifadə olunmaqla malların alqı-satqısı, xidmətlər göstərilməsi və işlərin yerinə yetirilməsi, o cümlədən internetin vasitəsilə elektron kitablar, musiqilər, audio-video materialları, qrafik təsvirlər, virtual oyunlar, eləcə də proqram təminatları yükləməklə, reklamlar yerləşdirməklə və digər oxşar iş və xidmətlərlə reallaşdırılan fəaliyyət başa düşülür.

Qeyd olunan qanuna əlavə olunmuş yeni 5.3.7-ci maddəsinə görə satıcı (təchizatçı) tərəfindən alıcılar (sifarişçilər) və səlahiyyətli dövlət orqanları barədə bir çox məlumatlarla bərabər, ödəmələrin POS-terminalın, internet şəbəkəsinin və elektron pul kisəsinin vasitəsi ilə aparılması haqqında məlumatlarla tanış olması üçün imkan yaradılmalıdır.

Qanuna əlavə olunmuş 5.6 və 5.7 sayılı maddələrilə satıcılara yeni tələblər müəyyənəndirilmişdir. Belə ki, dəyişikliyə görə satıcının (təchizatçının) elektron ticarət kontekstində malların (iş və xidmətlərin) təqdimatı internet şəbəkəsinin köməyi ilə ödəniş imkanı verən ödəmə proqramının təminatçısı ilə bağlanan müqavilənin əsasında reallaşdırılır.

Bununla yanaşı satıcı özü haqqında qanunda nəzərdə tutulmuş məlumatları alıcılar (sifarişçilər) və səlahiyyətli hökumət orqanları ilə tanış olunmasına imkan vermədikdə, onun ölkədəki fəaliyyəti Rabitə və Yüksək Texnologiyalar Nazirinin müvafiq qərarı ilə məhdudlaşdırılır.

Elektron ticarət formasında iş və xidmətlərin təqdim olunmasına, eləcə də elektron qaydasında təşkil edilən lotereyaların, eləcə də digər yarış və müsabiqələrin keçirilməsi üçün ƏDV-nin alıcısının yerləşdiyi məkanda vergiyə cəlb olunması ilə əlaqəli Vergi Məcəlləsinin 16.1.11-1; 168.1.5; 169-cu müddələrində əlavə və dəyişikliklər olunmuşdur.

Vergi Məcəlləsində 16.1.11-1-ci maddəyə edilmiş dəyişikliyə görə, nağdsız ödəmələrin aparılması məqsədilə AR-nın “İstehlakçıların hüquqlarının müdafiəsi haqqında” Qanununun müvafiq müddəasına uyğun şəkildə POS-terminalların qurulmasını və mövcud qanunvericiliyə uyğun formada satıcı kimi fəaliyyət

göstərdikdə, istehlakçıların elektron ödəmə etmək imkanını qarşılamaq vergi ödəyicisinin vəzifələrinə aid olunmuşdur.

Vergi Məcəlləsində 168.1.5-ci maddəyə olunmuş əlavəyə görə elektron ticarətin satıcılarının (təchizatçıların) işlər və xidmətlər təqdim etdiyi, eləcə də elektron qaydada təşkil edilən lotereyalar, habelə digər yarış və müsabiqələr keçirdiyi halda, iş və ya xidmətlər üzrə alıcının yerləşdiyi və ya qeydiyyatda alındığı, təsis olunduğu, iş və ya xidmətlər alıcının aid olduğu daimi nümayəndəliklə bilavasitə bağlı olduğu hallarda həmin daimi nümayəndəliyin olduğu məkan ƏDV məqsədləri üçün işlərin icra olunduğu və ya xidmətlərin göstərildiyi məkan hesab olunur.

Vergi Məcəlləsində 169.1-ci maddəyə olunmuş əlavəyə əsasən ƏDV-nin məqsədlərinə görə qeydiyyatda olmayan qeyri-rezident ölkə ərazisində Məcəllənin 169.2 və ya 169.5 sayılı maddələrində adı çəkilmiş vergi agentinə xidmət göstərsə və ya işlər görürsə, ƏDV məqsədləri üçün işlərin icrası və ya xidmətlərin göstərilməsi sözügedən maddəyə uyğun şəkildə vergiyə cəlb olunur.

Vergi Məcəlləsində 169.3-cü maddəyə olunmuş əlavələrə görə ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatı olmayan qeyri-rezidentə elektron ticarət qaydasına uyğun iş və xidmətlərin təqdimatı üzrə vergi orqanlarında uçotda durmayan şəxslər tərəfindən ödənişlərin aparılması zamanı qeyd olunan maddə ilə müəyyənləşdirilmiş qaydada qeyri-rezident üçün ödəniləsi məbləğə ƏDV-nin hesablanması və ödənilməsi reallaşdırılır.

Elektron ticarət formasında iş və xidmətlərin alıcısı, eləcə də ölkə hüdudlarından kənarda elektron qaydasında təşkil edilən lotereyaların, habelə digər yarış və müsabiqələrin iştirakçısının vergi orqanlarında uçotda olmaması məlum olduqda ödənişi icra edən yerli bank və ya əcnəbi bankın Azərbaycan Respublikasındakı filiallarının hesabladığı ƏDV alıcının vəsaitinin hesabına büdcəyə ödənilir.

Yuxarıda sadalanan dəyişikliklərlə elektron ticarəti icra edən vergi ödəyiciləri üzərində şəffaf nəzarətin qarşılınması, rezident və qeyri-rezident xarakterli elektron ticarətin iştirakçılarının arasında ayrı-seçkiliyin aradan qaldırılacaqdır.

Son illər ərzində AR ərazisində elektron ticarətin vergiyə cəlbi istiqamətində müəyyən irəliləyişlər əldə edilmişdir. Hazırda ölkə qanunvericiliyində elektron ticarət sahəsində vergitutmanın tənzimlənməsinə yönəlmiş bir çox maddələr mövcuddur. Lakin bununla belə bəzi obyektiv səbəblərə görə həmin qanunun tənzimlənməsi sahəsində bir çox problemlər yaşanmaqdadır. Azərbaycan OECD-nin üzvü olmaması səbəbindən bu təşkilatın verdiyi tövsiyələrdən faydalanmaq heç də ölkəmiz üçün məcburi sayılmır. Ölkə iqtisadiyyatı enerji xammalı və məhsulların ixracına yönəldiyindən, elektron ticarətin vergiyə cəli büdcə gəlirlərinin potensial mənbəyi olaraq elə bir maraq doğurmur.

“Elektron ticarət haqqında” AR Qanununun 4-cü maddəsinə görə elektron ticarətin hüquqi tənzimlənməsi iştirakçıların hüquqi bərabərliyi, iradə sərbəstliyi, əmlak müstəqilliyi, mülkiyyət toxunulmazlığı, müqavilə azadlığı, sahibkarlıq fəaliyyətini maneəsiz həyata keçirmək, mallar, xidmətlər və maliyyə vəsaitləri üzrə sərbəst hərəkət, azad və ədalətli rəqabət, məhkəmədə hüquqların müdafiəsi üçün təminat vermək kimi prinsiplərə əsaslanır.

Buna rəğmən, son illərdə elektron ticarət proqramının ümumi müddəalarının tənzimlənməsi məqsədilə bir sıra cəhdlər edilsə də, vergitutma məsələləri beynəlxalq konfrans səviyyəsindən irəli getməmişdir. Bundan əlavə, ölkənin vergi qanunvericiliyində elektron ticarət və ya internet ticarətin baza təyinatına demək olar ki, rast gəlinmir. Bu isə öz növbəsində biznesin həmin növünə differensial yanaşmanı inkar edir.

Eyni zamanda, qanun internetin köməyi ilə satılan elektron məhsulların mallar və xidmətlər kimi vergiyə cəlbi prinsipini müəyyənləşdirmir. Təcrübədə onların reallaşdırılması bir qayda olaraq xidmət hesab edilir. Bu, Avropa İttifaqına daxil olan dövlətlərin təcrübəsinə uyğun gəlir, başqa sözlə desək, bütün internetlə aparılan

ticarət xidmət olaraq ƏDV-yə cəlb edilir. Vergi Məcəlləsində rəqəmsal malların mövcudluğu hələ də nəzərə alınmır.

Azərbaycanın dövlət statistikasında bu sahə üzrə hesabat aparılmır. Əhali və şirkətlər üzrə İnternetə çıxış səviyyəsini ifadə edən göstəricilər ölkəmizdə elektron ticarətin inkişafını dəqiq qiymətləndirmək üçün kifayət deyildir. Çox güman ki, belə mühasibat uçotunun aparılmaması internetin ölkə iqtisadiyyatına hələ də zəif təsirinə görədir, lakin bu göstəricilər olmadan son qiymətləndirmənin verilməsi təhrif edilmiş olur.

Rəsmi məlumatların olmadığı şəraitdə, ölkəmizdə də İnternet və elektron ticarətin inkişafına dair ictimai hesabatların tez-tez ictimaiyyətə təqdim edilməsi müstəqil şirkətlərin verdikləri hesabatlar əsasında aparılır. Məsələ burasındadır ki, bu cür şirkətlər bu növdə statistikanı saxlamaq üçün lazımi qədər resurslara malik deyillər. Onların hesabatları müntəzəm şəkildə deyil, əksər hallarda ayrı-ayrı göstəricilərin hesablanması məsədilə tətbiq edilən metodlardan ibarətdir.

Göstərilən amillər obyektin vergiyə cəlb edilməsi imkanlarına nəzərəcərpacaq dərəcədə təsir göstərir. Odur ki, elektron ticarət iştirakçılarının vergiyə cəlb olunması modelləri işlənib hazırlanarkən, habelə vergi nəzarəti sisteminin təkmiləşdirilməsi mexanizmləri yaradılarkən həmin amillərin nəzərdə tutulmasına ehtiyac vardır.

Əgər nəzərə alsaq ki, Azərbaycandakı iqtisadi proseslər digər dövlətlərdə olduğu kimi eyni bir istiqamətdə hərəkət edir, onda gələcəkdə elektron ticarətin inkişafının sürətlənməsinin, eləcə də vergitutma ilə bağlı problemlərin ağırlaşmasının şahidi ola bilərik. Odur ki, bu başdan zəruri tədbirlər görməklə nəticələri hesablamaq və mümkün büdcə itkilərini azaltmaq mümkündür.

Hər şeydən əvvəl, statistik məqsədlərə yönəlik elektron ticarətin konsepsiyasının müəyyənləşdirilməsi və iqtisadi inkişafda onun əhəmiyyətini səciyyələndirən statistik məlumatların yığılmasının qarşılanması lazımdır. Bununla yanaşı, statistik məlumatlara əsaslanmaqla vergi qanunvericiliyinə, xüsusən də elektron malları əlavə dəyər vergisinə cəlb etməklə əlaqədar müvafiq Avropa

standartlarına uyğun dəyişikliklərin edilməsinə ehtiyac vardır. Həmçinin müxtəlif vergilər iqtisadiyyatda baş verən mövcud dəyişikliklərə adaptasiya olunmalıdır.

Müxtəlif vacib məqamlardan biri də beynəlxalq poçt göndərişlərinin həcminə nəzarət etməkdir, çünki bu malların təchizat kanalları ölkədə konkret qrup mal və xidmətlərin pərakəndə ticarətinin inkişafına və büdcə gəlirlərinin formalaşmasına ciddi maneə yarada bilər. Vergilərin olub və ya olmaması halında idxal oluna biləcək mal və xidmətlərin həcmi maksimum artırılması və ya azaldılması, eləcə də bu həddini aşdıqda vergi dərəcələrinin dəyişdirilməsi ilə bağlı qərarlar poçt rabitəsinin cari həcmi və iqtisadiyyatın mövcud vəziyyətini nəzərə alaraq qəbul olunmalıdır.

Azərbaycan Respublikasının dünya iqtisadiyyatı ilə integrasiyasının çox sürətlə getdiyi və ölkənin alıcılıq qabiliyyətinin artması müşahidə olunur. Bu cür şəraitdə elektron ticarət həcmi məcmu ticarət həcmində xüsusi çəkisinin artması labüddür. Bu isə öz növbəsində ayrı-ayrı ödəmə sistemlərinin tətbiqinə və vergi orqanlarının müvafiq uyğunlaşmasına gətirib çıxarır.

Azərbaycanda baş verən iqtisadi proseslərin başqa ölkələrdə olduğutək eyni istiqamətli hərəkəti nəzərdə tutsaq, yaxın perspektivdə elektron ticarətin inkişaf sürətinin artmasının, eləcə də vergitutma ilə bağlı problemlərin ağırlaşmasının şahidi ola bilərik. Odur ki, tez bir zaman ərzində nəticələri hesablamaq və mümkün büdcə itkilərini azaltmaq istiqamətində tədbirlərin görülməsi vacibdir.

Hər şeydən öncə, elektron ticarət anlayışını statistik məqsədlər yönündə təyin etmək və iqtisadiyyatın inkişafını və əhəmiyyətini səciyyələndirən statistik məlumatları toplamaq zəruridir. Bununla yanaşı, statistikaya əsasən vergi qanunvericiliyinə, xüsusilə də elektron malların vergiyə cəlbi ilə əlaqəli müvafiq Avropa standartlarına uyğun dəyişikliklər olunması vacibdir.

Bununla yanaşı, ayrı-ayrı vergilərin iqtisadiyyatdakı mövcud və sürətli olaraq canlı dəyişikliklərə uyğunlaşdırılmalıdır. Xüsusilə vacib bir məqam beynəlxalq səviyyəli poçt göndərişləri həcmi nəzarət olunmasından ibarətdir, ona görə ki, bu çatdırılma kanallarının köməyi ilə malların təchizatı ölkədə pərakəndə ticarətin inkişafına və büdcə gəlirlərinə ciddi maneə ola bilər.

AR-nın Vergi Məcəlləsinin elektron əməliyyatlar ilə əlaqədar olan müddəalara müvafiq əlavə və dəyişikliklərin olunması məqsədəuyğun sayılır.

Elektron ticarətin inkişafı məqsədilə bu sahənin ƏDV-dən azad olunması da məqsədəuyğun sayılmalıdır. Bu, elektron ticarətin inkişafına dəstək olmaqla bərabər, elektron ticarətin leqallaşması üçün də faydalı ola bilər. Göstərdiyimiz bu təcrübənin hazırda ABŞ-da tətbiqi mövcuddur.

Vergitutma, ödəmə və çatdırma üsullarının yaradılması, xüsusən də beynəlxalq elektron ticarətdə vergi ödənişi və yerli vergi orqanları arasındakı bölgü üçün ümumi həll yollarını tapmaq, ödəmə vasitələri yaratmaq, gömrük prosedurasını sadələşdirmək və elektron ticarətə uyğunlaşdırmaq lazımdır.

2.2. Vergi sisteminin islahatları şəraitində elektron ticarət subyektləri üzrə vergitutmanın əsas problemlərinin təhlili

E-ticarət təşkilatlarının vergitutma üçün yüksək səmərəli mexanizminin formalaşdırılması prosesi, əsasən e-biznes seqmentində vergitutma problemlərinin aradan qaldırılması üçün imkanların müəyyən edilməsinə əsaslanır. Bu bölmədə həm problemlərin özləri, həm də bu problemlərin yaranmasına səbəb olan amillər nəzərdən keçiriləcəkdir.

Sistemləşdirmək üçün e-ticarət müəssisələrinin vergitutma problemlərini aşağıdakı istiqamətlər üzrə təsnifləşdirmək təklif olunur:

- Azərbaycan qanunvericiliyinin qeyri-təkmilliyi problemi;
- bu sahədə vergi nəzarətinin problemləri;
- vergi yurisdiksiyasının müəyyənləşdirilməsi problemləri;
- vergi ödəyicilərinin müəyyənləşdirilməsi problemləri;
- mümkün vergitutma sisteminin müəyyənləşdirilməsi (seçilməsi) problemləri;

- vergitutmanın zəruri elementlərini müəyyənləşdirmə problemləri (vergitutma obyektı, vergi bazası, vergitutma dərəcəsi, vergi dövrü, verginin hesablanması proseduru, vergi ödəmə proseduru və müddətləri);

- elektron ticarətin müxtəlif seqmentlərində vergi yükünün bərabərləşdirilməsi problemi (istehlakçı, korporativ, hökumət);

- Azərbaycan və əcnəbi ölkələrin ikiqat vergitutma və ya vergi rejimlərinin uyğunsuzluğu problemi.

Sadalanın vergitutma problemləri e-ticarət müəssisələrinin vergitutma mexanizmini yaratmaqda əsasdır. Şübhəsiz ki, vergitutmanın yaxşılaşdırılması üzrə əlavə tövsiyələr hazırlamaq üçün bu problemlərin xarakterini hərtərəfli araşdırmaq vacibdir.

İlk öncə vurğulanmalıdır ki, AR-nın "Elektron Ticarət haqqında" qanununda "elektron kommersiya", "elektron sənəd", "elektron bildiriş" kimi mühüm anlayışlar mövcud deyildir. Nəticədə, elektron malların və xidmətlərin istehlakçılarının hüquqlarının qorunması ilə əlaqəli dəqiq bir tənzimləmə də yoxdur.

Bundan əlavə, AR-nın Vergi Məcəlləsi vergi ödənişlərinin hesablanması və ödənilməsi məsələlərini tənzimləyən əsas sənəd kimi, hal-hazırda elektron ticarətin xüsusiyyətlərini nəzərə almır və bunun üçün ümumi vergi qaydalarını tətbiq edir. Nəticədə e-ticarət qurumları yüksək vergi ödəmə üsullarından istifadə etmək üçün qanunvericilikdə bu boşluqdan istifadə edirlər. Onu da vurğulayaq ki, baxılan problemlərin əsasında vergi qanunvericiliyinin qeyri-təkmilliyi problemdir, çünki onu həll etmək üçün əvvəllər müəyyən edilmiş problemlərin bütün kompleksini əvvəlcədən həll etmək lazımdır.

Vergi nəzarətinin problemi, şübhəsiz ki, elektron ticarət qurumlarının vergitutmasının ən vacib problemlərindən biridir. Hətta vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsinə cəhdlər olduqda belə, internetdə biznes fəaliyyətinin tənzimlənməsi üçün aydın şəkildə işlənmiş metodologiyanın olmadığı şəraitdə hər cür fikirlər öz mənasını itirir. Bu problemin həlli vergi nəzarətinin ayrı-ayrı

elementlərini öyrənməklə bağlıdır ki, bu da işdə aşağıdakı istiqamətlər üzrə təsnif edilir:

- 1) qeydiyyat və vergi uçotu;
- 2) vergi uçotundan yayınan vergi ödəyicilərinin aşkarlanması və onlara qarşı mübarizə edilməsi;
- 3) vergi bazasının formalaşmasının düzgünlüyünə nəzarət:
 - vergi ödəyicisinin bank hesablarına nəzarət (istehlakçıların ödənişləri üzrə daxilolmalar);
 - virtual pul dövriyyəsini təmin edən elektron ödəniş sistemlərinin fəaliyyətinə nəzarət;
 - rəqəmsal mal və xidmətlərin satışının monitorinqi (hər hansı ödənişli məlumat, proqram təminatı, musiqi və s.);
 - sahə və kameral vergi yoxlamalarının aparılması;
- 4) vergi nəzarəti tədbirləri ilə əlaqəli digər ölkələrin vergi orqanları ilə əməkdaşlıq.

Beləliklə, e-ticarət qurumlarının vergitutma mexanizmini hazırlayarkən, ilk növbədə vergi nəzarəti vasitələrinin nümunə dəstinin təkmilləşdirilməsi üzrə metodologiyanın hazırlanmasına şərait yaratmaq məqsədilə əvvəlcə vergi nəzarətinin bəzi elementlərini nəzərdən keçirmək lazımdır.

Vergi uçotu üçün e-ticarət qurumlarının verilməsi ilə bağlı çətinliklər şirkətlərin və sahibkarların eyni inamları ilə bağlıdır ki, İnternetdə biznes fəaliyyətinin izlənməsi və deməli vergi qanunvericiliyini pozmağa görə məsuliyyətə cəlb olunması mümkün deyildir. Həqiqətən, vergi orqanları hazırda qanunsuz fəaliyyəti həyata keçirən biznes saytlarını izləmək imkanına malik deyillər.

Bu iş adətən Daxili İşlər Nazirliyi orqanlarının işçiləri tərəfindən həyata keçirilir, lakin resursların məhdudluğu səbəbindən onların işi yalnız cinayət fəaliyyəti (narkotik maddələrin, silah və ya pornoqrafiya, ekstremist xarakterli məlumatların ticarəti) ilə məşğul olan elektron satıcıları əhatə edir. Bu vəziyyətdə

onlar vergi uçotunun qurulması barədə şəhadətnaməsi olmayan adi internet mağazaları qanun pozucuları kimi qiymətləndirmirlər. Belə sahibkarları müəyyənləşdirmək üçün vergi orqanları bu çatışmazlığı aradan qaldıracaq əsaslı yeni bir metoddan istifadə etməlidirlər.

E-ticarət müəssisələri tərəfindən vergitutma bazasının formalaşdırılmasının düzgünlüyünə nəzarət problemi hazırda ən aktual məsələdir. E-ticarət seqmentində vergitutma obyektinin (gəlirinin) gizlədilməsinin və şirkətin xərclərinin əsassız olaraq artırılması hesabına vergi bazasını aşağı salmağın bir çox yolları mövcuddur. Mövcud vergi nəzarət sisteminin ən əhəmiyyətli çatışmazlığı vergi ödəyiciləri tərəfindən alınan ödənişlərin effektiv monitorinqinin mümkünsüzlüyü ilə bağlıdır (О.В.Дамаскин, 2003, s. 51).

Əlbəttə ki, əksər hallarda, e-ticarət subyekti banklardan birində hesablaşma hesabına malikdir və bu halda vergi orqanları həmişə bu hesabdan çıxarış tələb edə bilirlər. Ancaq e-ticarətin xarakterik cəhəti budur ki, vergi ödəyicisi əhəmiyyətli miqdarda ödənişi cari hesabını atlayaraq, ala bilməsidir. Birincisi, e-ticarət müəssisələrinin əksəriyyəti alıcılar ilə hesablaşmalarda elektron puldan (WebMoney, Yandex Money) istifadə edirlər, odur ki, bu daxilolmalar vergi ödəyicisinin bank hesabında əks olunmayacaq və beləliklə də vergi orqanlarının nəzarətində olmur. Bundan başqa, plastik kartlarla ödənişlər edərkən əldə olunan gəlir də heç də həmişə şirkətin hesablaşma hesabına daxil olmur.

İkinci səbəb isə alıcının yerləşdiyi yerdə malların hesablanması zamanı nağd ödənişlərin yüksək faizidir. Belə ödəniş formaları üstünlük təşkil edir və kuryer çatdırılması hallarında həmişə tətbiq olunur. Eyni zamanda, alıcıdan alınan ödənişin üçüncü şəxslərin hesablarına köçürülməsi mümkündür.

Vergi nəzarətinin ayrıca məsələsi olaraq hazırda rəqəmsal malların satışına nəzarətin mümkünsüzlüyü məsələsi çıxış edir. Ödənişli faylları yükləmək və ya məlumatı almaq üzərində nəzarət problemi demək olar ki, həll edilmir, baxmayaraq ki, bu vəziyyətdə bu məhsullar üçün ödəmə faktına daha asan nəzarət etmək mümkündür. Bütünlükdə, inkişaf etmiş ölkələrdə rəqəmsal malların satılmasına

nəzarət olduqca effektivdir və bu, Azərbaycanda bu cür əməliyyatlardan vergi daxilolmalarının mümkün artımı ilə bağlı nəticələr çıxarmağa imkan verir.

Ənənəvi vergi nəzarətin növlərinin problemlərini də unutmamalıyıq. E-ticarət müəssisələrinə gəldikdə, yalnız qeydə alınmış sahibkarlara təsir edəcək səyyar vergi yoxlamaları effektiv olacaqdır, buna görə də vergi nəzarətinin bu elementinin təkmilləşdirilməsi yalnız vergi auditinin metodologiyasının dəyişdirilməsinə məhdudlaşdırılmalıdır (Д.Козыс, 2004, s. 90).

Şübhəsiz ki, xarici elektron ticarət müəssisələri Azərbaycanda fəaliyyət göstərir, eləcə də bəzi Azərbaycan İnternet şirkətlərinin xaricdə nümayəndəliyi var. Əvvəllər Avropada vergitutma mexanizmindən danışarkən, vergi yurisdiksiyalarının beynəlxalq əməkdaşlıq qaydaları müzakirə olunurdu. Belə əməkdaşlığın təcrübəsi hazırda çox azdır və yalnız Avropa ölkələrinin maraqlarını nəzərə alır, buna görə də ölkənin vergi qanunvericiliyinin dəyişdirilməsi lazımdır, bu, ölkənin elektron ticarət müəssisələrinin ikiqat vergitutmasının aradan qaldırılmasının mümkünlüyünü nəzərə almalıdır. Məsələn, elektron malların və xidmətlərin Avropalı istehlakçılara satıldığından, ƏDV dərəcəsi 0%-lə tətbiq edilə bilməz.

Tədqiqatın bu mərhələsində vergi nəzarətinin əsas problemləri nəzərdən keçirilmiş, bunların həlli isə e-ticarət müəssisələri üzrə vergitutma mexanizminin formalaşmasında mərhələlərdən biri olacaqdır.

İndi e-ticarət segmentində növbəti vergitutma problemləri blokuna keçmək lazımdır.

İlk növbədə, vergi yurisdiksiyasının müəyyənləşdirilməsi məsələsinə ayrıca baxılması tələb olunur, lakin bu, elektron ticarətdə iştirak edən şirkətlərdən vergi ödəmələrini almaq hüququna malik olan ölkəni müəyyənləşdirməyin universal metodik yanaşmaların olmaması ilə əlaqədar olduqca mürəkkəb bir problem yaradır. Şübhəsiz ki, bəzi ölkələrdə belə yanaşmalar hazırlanmışdır, lakin Azərbaycanda onlar istifadə edilə bilməz, çünki əsasən inkişaf etmiş informasiya infrastrukturuna malik dövlətlərin büdcəsinin artırılmasına yönəldilmişdir.

Vergi ödəyicilərinin müəyyənləşdirilməsi problemi vergi ödəmək öhdəliyinin meydana çıxmasını nəzərdə tutan e-ticarət subyektinin əsas xüsusiyyətlərinin aşkarlanmasına gəlir. Bu halda, e-ticarət sahəsində biznesin aparılması digər biznes növlərindən heç nə ilə fərqlənmir. Bununla yanaşı, e-ticarətin tərifinə əsasən, e-ticarət subyektinə də tərif vermək mümkündür: e-ticarət subyekti kompüter şəbəkələrindən istifadə edərək elektron formasında bizneslə məşğul olan hüquqi və yaxud fiziki şəxsdir. Yəni, e-ticarət subyekti malların alqı-satqı əməliyyatlarını, ödənişli xidmətləri, bankçılıq, oyun biznesi və sahibkarlıq fəaliyyətinin digər növlərini həyata keçirir.

Xarici ədəbiyyatı öyrənərkən, dəfələrlə belə bir fikirlə rastlaşmaq olar ki, e-biznesin vergitutması üçün yeni vergilərin tətbiq olunmasına ehtiyac qalmır, mövcud olanları sadəcə olaraq təkmilləşdirmək kifayətdir (A.Operkent, 2001, s. 65). Buna baxmayaraq, bəzi müəllifləri bəzən əks mövqe tuturlar və hesab edirlər ki, bu vəziyyətdə xüsusi vergi rejimindən istifadə etmək daha səmərəli olacaqdır (A.A.Тедеев, 2004, s. 134).

Belə fikir ayrılığı tamamilə əsaslıdır, çünki bir ölkənin kifayət qədər effektiv vergi sisteminin digər dövlətdə işləməyəcəyi hallarını bir çox nümunələrlə müşahidə etmək olar. Müxtəlif dövlətlərdə bənzər vergilər nümunəsi olsa belə, tamamilə fərqli kolleksiyaların qiymətlərini müşahidə edə bilərik. Beləliklə, bu tədqiqat çərçivəsində hansı vergitutma sisteminin e-biznesin xüsusiyyətlərinə daha çox uyğunlaşdıracağını müəyyən etmək lazımdır.

Tədqiqatın bu mərhələsində həmçinin anlamaq olar ki, e-ticarət müəssisələrinə tətbiq edilən ayrı bir vergitutma sisteminin işlənilib hazırlanmasının kifayət qədər əsasları yoxdur, çünki Azərbaycanın mövcud vergi sistemi yaxşı qurulmuşdur və əlavə vergi rejimlərinin tətbiqini tələb etmir.

Şübhəsiz ki, optimal vergi rejiminin seçilməsi problemi vergitutmanın zəruri elementlərini (vergitutma obyektı, vergi bazası, vergitutma dərəcəsi, vergi dövrü, verginin hesablanması proseduru, vergi ödəmə proseduru və müddətləri) müəyyənləşdirməklə bağlı növbəti problemlərin öyrənilməsində həlledici haldır.

Bundan əlavə, e-ticarət müəssisələrinə tətbiq olunan vergitutmanın zəruri elementlərini müəyyən etmə xüsusiyyətləri yalnız vergitutma sisteminin seçilməsi əsasında müəyyənləşdirilir.

Əslində söhbət təklif edilən vergitutma sistemi çərçivəsində hər bir vergi üzrə vergitutma elementlərini müəyyənləşdirməkdən gedir. Vurğulanmalıdır ki, vergi gəlirlərinin məbləği, vergi mexanizminin vergitutma sistemi və elementlərinin daha dəqiq müəyyənləşdirilməsinə doğru uğurla çevrilməsindən asılıdır.

Hal-hazırda elektron ticarət müəssisələrinin vergitutması müxtəlif sektorlardakı faktiki (qeyri-təxmini) vergi yükünün balansızlıqları ilə xarakterizə olunur. Məsələn, e-dövlət satınalma seqmentində vergidən yayınma demək olar ki, mövcud deyil, korporativ seqmentdə isə vergi bazasının gizlədilməsi 20% -dən çox deyil, istehlak bazarı isə 50-80% civarında gəlirlərin azaldılması ilə səciyyələnir.

Aydındır ki, bu zaman qeyd sadalanan seqmentlərin inkişafı, azad rəqabət prinsiplərinə mane olan müxtəlif templərdə davam edəcək və odur ki, vergi mexanizmini formalaşdırmaq prosesi faktiki vergi yükünün bərabərliyini təmin edəcək bu elementlərin tətbiqini nəzərdə tutmalıdır.

E-ticarət vergitutmasının əsas problemlərinin öyrənilməsini başa çatdırmaq üçün mövcud qanunvericiliyin boşluğunu nəzərə almalıyıq, çünki elektron ticarət subyektləri hal-hazırda ikiqat vergiyə cəlb olunur. Ən böyük ölçüdə bu istiqamət rəqəmsal mal və xidmətlərin satışı ilə əlaqəlidir.

Beləliklə, elektron ticarət təşkilatları üçün vergi mexanizminin formalaşdırılması gələcəkdə təhlil edilmiş problemləri həll edən yeni vergitutma modellərinin işlənilib hazırlanması ilə əlaqədardır. İnnovativ vergitutma metodlarının işlənilib hazırlanması və əsaslandırılmasına bu işin üçüncü hissəsi həsr olunacaqdır.

III FƏSİL.ELEKTRON TİCARƏTİN VERGİTUTMA REJİMİNİN FORMALAŞDIRILMASI İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Elektron ticarətin vergiyə cəlb edilməsi mexanizminin təkmilləşdirilməsi

E-ticarət qurumlarının vergitutmasının əsas problemlərindən biri vergi orqanlarının vergilər və ödənişlər haqqında qanunvericiliyə riayət edilməsini, vergilərin hesablanması və ödənilməsinin düzgünlüyünü yoxlamaqdan ibarətdir. Həqiqətən, elektron vergi sahəsində vergi nəzarəti problemi müasir vergi praktikasında ən vacib məsələlərdən biridir.

Əslində, vergi orqanlarının İnternetdə biznes fəaliyyətini icra edən təşkilatlara tətbiq edilən yeni, yüksək effektiv vergi nəzarəti sistemi yaratmaq üçün lazımı vasitələr yoxdur. Əlbəttə ki, bu halda söhbət ənənəvi biznes növləri ilə bağlı istifadə edilən vergi nəzarəti sistemində artıq yaradılmış və özünü yaxşı göstərmiş modifikasiyalardan gedir.

Dissertasiya tədqiqatının ikinci hissəsində elektron kommersiya fəaliyyətinin subyektlərinin vergitutma problemləri ardıcıl şəkildə nəzərdən keçirildi, bunlar arasında qlobal kompüter şəbəkəsi mühitində vergi nəzarəti problemlərinə də baxıldı. Nəticədə e-ticarət sahəsində vergi nəzarətinin mərkəzi problemləri dörd əsas qrupla təmsil olunmuşdur:

- qlobal kompüter şəbəkələrinin köməyi ilə biznes fəaliyyətini reallaşdıran təşkilatların qeydiyyat və vergi uçotu mexanizminin qeyri-təkmilliyi;
- vergi ödəyicilərinin vergi uçotundan kənara çıxmadığını müəyyənləşdirmək üçün effektiv metodologiyanın olmaması;
- elektron ticarətdə məşğul olan müəssisələr tərəfindən vergi bazasının formalaşdırılmasının düzgünlüyünə tam nəzarəti olmaması;

- digər dövlətlərin vergi təşkilatları ilə e-ticarət yönümündə vergi nəzarəti tədbirləri ilə əlaqəli əməkdaşlığın aşağı səviyyədə olması.

Vurğulanmalıdır ki, vergi nəzarətinin hər bir qrupu, bir qayda olaraq, yalnız ona aid olan xüsusiyyətlərlə səciyyələnir və elektron ticarət yönümündə vergi nəzarətinin təkmilləşdirilməsi prosesi vergi yığımının artırılması üçün xüsusi tövsiyələrin ardıcılığı kimi nəzərdən keçirilməlidir. Bu ardıcılıq açıq şəkildə strukturlaşdırılmış və vergi nəzarətinin mövcud üsullarına yönəlmiş tənqiddə dözməlidir, yəni təklif olunan vergi nəzarəti mexanizminin daha səmərəli olacağının səbəblərinə dair suala cavab verməlidir.

Elektron ticarət sahəsində vergi nəzarətinin əsas problemlərindən biri vergi ödəməkdən yayınma problemidir, yəni şirkətlərin vergi ödəyiciləri olmadığı şəraitin süni şəkildə qurulmasıdır. Vergi ödəməkdən yayınmanın ən çox yayılmış üsullarından biri şirkətlərin dövlət qeydiyyatına alınması haqqında şəhadətnamələrin və nəticədə vergi uçotu sertifikatlarının əldə edilməsindən qəsdən imtina edilməsidir. Bu halda, şirkətlər faktiki olaraq qeydiyyatdan keçmiş vergi ödəyiciləri sayılırlar və qanunla müəyyən edilən bütün vergiləri ödəmirlər. Vergi orqanlarında qeydiyyatdan qaçmağın qeyri-qanuni olmasına baxmayaraq, internet şirkətlərinin çoxu bu cinayətə asanlıqla gedirlər, çünki onun aşkar edilməsi ehtimalı sıfıra yaxındır.

Həqiqətən, İnternetin Azərbaycan segmentində tanınmış konsaltinq şirkətinin fərdi müştərilərə məlumat xidmətləri (marketinq, hüquqi, audit) göstərdiyi vəziyyətin sadəcə simulyasiyası kifayətdir. Bu halda, təqdim edilən xidmətlərin ödənişi, bir günlük firmanın bank hesabına və vergi orqanları tərəfindən yoxlanılmayan başqa bir hesaba gedə bilər. Qarşılıqlı hesablaşmaların elektron puldan istifadə etməklə reallaşdırılması və ümumiyyətlə vergi orqanları tərəfindən nəzarət edilməməsi halları da mövcuddur. Hal-hazırda, belə bir şirkətin vergi auditinin aparılması əslində mümkün deyil, çünki vergi orqanlarına əvvəlcədən bu cür biznes fəaliyyətinin aparılması barədə heç nə məlum deyildir.

Xüsusilə şirkətin faktiki yeri, hesablaşma hesabları, sahibləri, podratçıları və ya vergi orqanlarına maraqlı olan digər məlumatlar barədə məlumat yoxdur, yalnız "www.bestkonsalting.ru" kimi bir internet ünvanı var, lakin bu müəyyən bir vergi ödəyicisini müəyyənləşdirməyə imkan vermir. Bundan əlavə, Vergilər nazirliyinin nümayəndələrinə istinadən vergi ödəyicisinin əsas elektron bazasında - vergi ödəyicilərinin vahid dövlət reyestrində olmaması uzunmüddətli vergi ödəməkdən yayınma potensialıdır.

Müəyyən olunmuş problemin həlli elektron formada biznes fəaliyyətini icra edən şirkətlərin vergi uçotunun aparılması üçün ixtisaslaşdırılmış metodikanın inkişafı ilə bağlıdır. Bu metodika sahibkarlıq saytlarının fəaliyyət xüsusiyyətlərini, həmçinin qlobal kompüter şəbəkələrinin işçi standartlarını nəzərə almalıdır, beləliklə, belə bir metodikanın işlənilib hazırlanması üçün hər şeydən öncə sahibkarlıq saytlarının qeydiyyatının mövcud prosedurunu öyrənmək lazımdır.

Bununla yanaşı, e-biznes sahəsində vergi nəzarəti sisteminin təkmilləşdirilməsinin ən mühüm tədbirlərindən biri vergi qeydiyyatından keçmədən biznes fəaliyyətində olan e-ticarət qurumlarının müəyyənləşdirilməsi metodlarının işlənilib hazırlanmasıdır. Belə bir metodologiyanın yaradılmasının bir hissəsi kimi, internet şirkətlərinin istehlakçıların potensialından istifadə edilməsi təklif olunur, çünki vergi orqanlarını müəyyən bir saytda qeyri-qanuni fəaliyyət göstərmək barədə dərhal məlumat verə bilən istehlakçıdır. Təyin edilmiş tapşırıq çərçivəsində, istehlakçı, e-biznes şirkətləri üçün gəlir mənbəyi hesab edilməlidir, məhz onun sayəsində qeyri-qanuni biznes fəaliyyətinin reallaşdırılması bütün mənasını itirir.

Nəzarət metodikasının işlənilib hazırlanmasında ilk addım vergi uçotuna alınmadan elektron biznes aparən şirkətləri aşkarlamaq üçün lazım olan xüsusi bir qrafik işarəsinin yaradılmasıdır. Belə ki, belə bir sertifikatlaşdırma qrafikinə sahibkarlıq saytının əsas səhifəsində mövcudluğu istehlakçıya e-ticarət subyektinin etibarlı şirkətlər siyahısına daxil olduğunu və bu səbəbdən ən yüksək etibarlılıq səviyyəsinə layiq olduğunu xəbər verir. Təbii ki, internet şirkəti yalnız vergi

orqanlarında uçota alındıqda və müntəzəm vergi ödənişləri etdikdə etibarlı hesab edilə bilər.

Etibarlılıq nişanına malik olmayan sahibkarlıq saytıdan istifadə etməklə məhsul almaq və ya xidmətlər əldə etmək onu göstərir ki, istehlakçı qanunsuz fəaliyyətlə razılaşır və satıcı öz öhdəliklərini yerinə yetirmədikdə onun hüquqları dövlət tərəfindən qorunmur. Nəticədə, bu cür əməliyyatlar istehlakçı üçün son dərəcə təhlükəlidir və uzun müddətli yüksək risk dərəcəsinin olması səbəbindən istehlakçıların əksəriyyəti "etibarlılıq" nişanı olmayan şirkətlərlə işləməkdən imtina edəcəklər.

Etibarlı internet şirkətlərinin reyestrinin yaradılması, eləcə də sahibkarlıq saytında xüsusi etibarlılıq nişanının yerləşdirilməsi hüququnun verilməsi, tərkibinə elektron ticarətlə əlaqəli kommersiya və hökumət strukturlarının nümayəndələrinin daxil edildiyi səlahiyyətli bir təşkilata həvalə edilməlidir.

Buna baxmayaraq bəzi elektron ticarət subyektləri səlahiyyətli bir təşkilatın müvafiq icazəsini almadan saytdakı etibarlılıq nişanının yerləşdirməyə çalışa bilər, buna görə də nişanın istifadəsinin qanuniliyini izləmək üçün aparıcı elektron şirkətlərinin dövrü monitorinqindən istifadə edilməlidir.

Gələcəkdə belə bir etibarlılıq nişanını veb saytına yerləşdirmək mümkün olarsa, internet-mağazalar, əsasən, dövlətdən əlavə zəmanətlərin alınması ilə əlaqədar real və potensial alıcıların sayını beş dəfədən çox artıracaqdır. Təbii ki, belə vəziyyətdə satış həcmlərinin artımından əlavə gəlirlər vergi uçotundan keçmədən elektron biznesin aparılması nəticəsində vergi qənaətinin məbləğindən artıq olacaqdır. Qeyd edilməlidir ki, bu vergi nəzarətinin bu metodikasının inkişafı perspektivində vergi uçotu aparılmadan fəaliyyət göstərən İnternet-şirkətlərin sayının əhəmiyyətli dərəcədə azaldılmasını gözləmək olar.

Bununla yanaşı, qeyri-qanuni elektron ticarəti həyata keçirən şirkətlərin müəyyənləşdirilməsi üzrə metodikanın istifadəsindən yüksək müsbət nəticələrə nail olmaq üçün İnternet istifadəçilərinə təqdim olunan keyfiyyətə yeni imkanların anlaşılması məqsədilə geniş informasiya dəstəyi təmin etmək lazımdır. Əlavə dövlət

təminatlarının təqdim edilməsi həm elektron şirkətlərin istehlakçıları, həm də qanuni biznes fəaliyyətini həyata keçirən e-ticarət qurumları tərəfindən müsbət şəkildə qəbul olunacaq. Çünki, hər şeydən əvvəl ədalətli vergi ödəyiciləri açıq şəkildə e-biznes üçün əlverişli şərtlərin yaradılmasında maraqlıdırlar.

Elektron ticarət sahəsində vergi nəzarətinin təkmilləşdirilməsində növbəti addım vergi bazası göstəricilərinin təhrif edilməsi ehtimalını azaltmaq üçün tədbirlərin hazırlanmasıdır. Həqiqətən, elektron ticarəti həyata keçirən və vergi orqanlarında qeydə alınmış bir şirkət vergi ödəmələrinin əsas növləri üzrə vergi bazası göstəricilərini təhrif etməklə ödənilən vergilərin məbləğini on dəfələrlə azaltmaq imkanına malik olur. Adətən ödənişlərin azaldılması mənfəət və əlavə dəyər vergiləri və sadələşdirilmiş vergitutma sistemində vahid vergi, yəni təşkilatın ümumi gəliri əsasında hesablanmış vergilər üzrə həyata keçirilir (Ассоциация документальной электросвязи, 2004, s. 73) .

Vergilərin azaldılması mümkünlüyü İnternet şirkətlərinin faktiki gəlirlərinə nəzarət edilməməsi ilə bağlıdır və əsasən e-biznesin əsas xüsusiyyətlərindəndir.

Bu vəzifənin həlli çərçivəsində vergi bazasının qeyri-qanuni hesablaşması üçün imkanlar yaradan amillər müəyyən edilməlidir, çünki vergi nəzarəti yalnız bu amillərin vergi nəticələrinə təsiri səviyyəsini yüksəldən mexanizmlərin yaradılması və reallaşdırılması yolu ilə yaxşılaşdırıla bilər. Beləliklə, vergitutma bazasının aşağı salınma imkanlarından istifadəyə yardım edən əsas amillər aşağıdakılardır:

- "rəqəmsal mallar" faktoru, yəni satılan məhsullarda əşyavi formanın olmaması, faktiki satış həcmələrini müəyyənləşdirməkdə çətinlik yaradır;
- "hesablaşmaların paralelliyi" faktoru malların ödənilməsi imkanı və mövcud bank hesabını atlayaraq əsas gəlir əldə etməklə bağlıdır;
- "qeyri-maddi nümayəndəlik" faktoru sahibkarlıq saytına malik bir şirkətin səyyar vergi yoxlaması aparılmasının mürəkkəbliyinə təsir göstərir.

"Rəqəmsal mallar" faktörünün vergitutma nəticələrinə mənfi təsirinin aradan qaldırılması virtual malların faktiki satış həcmələrini dəqiq müəyyənləşdirmək üçün

metodika yaratmağın zəruriliyini göstərir. Saytdan ötürülən məlumatların miqdarı dolayısi ilə yüklənmiş rəqəmsal məhsulların sayını göstərə bilər. Bununla yanaşı, fərqli rəqəmsal məhsulların fərqli bir qiymət və fərqli bir həcmdə olduğunu başa düşmək asandır və buna görə müəyyən bir məhsulun tam miqdarda yükləndiyini müəyyən etmək mümkün deyil.

Rəqəmsal malların satış həcmnin şirkət tərəfindən alınan gəlir məbləği əsasında təyin oluna bilən bir yanaşması var ki, bu da banka müraciət etmək yolu ilə nəzarət edilə bilər. Bununla yanaşı, rəqəmsal məhsul üçün ən azı beş üsulla ödəniş edə biləcəyini nəzərə alaraq, dördünün vergi orqanları tərəfindən idarə oluna bilməyəcəyi qənaətinə gəldikdə, bu yanaşmanın təsirsiz olduğu qənaətinə gəlmək olar.

Bu vəziyyətdə satılan rəqəmsal malların faktiki miqdarının dəqiq qiymətləndirilməsi mümkün deyildir, vəzifəni icra etmək üçün satış həcmələrini dolayı yolla qiymətləndirmək üçün üsulları axtarıb tapmaq lazımdır.

Eyni zamanda rəqəmsal məhsulların satışından gələn gəlirin dolayı qiymətləndirilməsinin göstəricilərinə əsas tələblər vergi məmurları tərəfindən onların nəzarətinin sadəliyidir və bu cür göstəriciləri biznes saytlarının sahibləri tərəfindən təhrif etmək mümkünsüzdür. Buna görə satış həcmlərinin bilavasitə qiymətləndirilməsi üçün göstəricilərin siyahısı onların müəyyən meyarlara uyğunluğunun əsaslandırılması ilə müşayiət olunmalıdır.

Beləliklə, rəqəmsal məhsulların satışından gəlirlərin dolayı qiymətləndirilməsi üçün vasitə kimi istifadə oluna bilən göstəriciləri müəyyən edək:

- satılan rəqəmsal malların və xidmətlərin çeşidi;
- gedən trafik həcmi (biznes saytıdan İnternet istifadəçilərinə ötürülən məlumatların miqdarı);
- satılan rəqəmsal malların hər bir çeşid qrupu üzrə bir rəqəmsal məhsulun məlumatlarının orta həcmi;

- sitat indeksi, yəni bir e-ticarət müəssisəsinin sahibkarlıq saytına istinad verən saytların sayı;

- populyarlıq, yəni vergi hesabatı dövründə sahibkarlıq saytına gələnlərin sayı;

- biznes saytına yerləşdirilmiş reklam qrafik obyektlərinin (plakatlar) sahəsi (ölçüsü) və sayı.

İndi isə təklif olunan göstəricilərin əvvəlcədən təyin edilmiş meyarlara uyğunluğunu yoxlayaq. Birinci meyar vergi orqanları tərəfindən bu göstəricilərin ucuz və operativ şəkildə idarə olunması imkanındır və öz əksini vergitutma səmərəliliyi prinsipində tapır. Həqiqətən, vergi məmurları alıcılara təqdim olunan rəqəmsal malların və xidmətlərin çeşidini tez və etibarlı bir şəkildə müəyyən edə bilər, həmçinin saytda yerləşdirilən reklam obyektlərinin (plakatlar) sayını və ölçüsünü müəyyən edə bilər. Bunu etmək üçün sadəcə bir sahibkarlıq saytını açaraq lazımlı obyektlərin sayını vizual olaraq qiymətləndirmək lazımdır. Reklam afişalarının ölçüsü maraqlandırılan qrafik obyektində "xassələr" pəncərəsinə zəng edərək müəyyən edilə bilər. Vurğulanmalıdır ki, bu göstəricilərin ikinci meyarla uyğunluğu - vergi ödəyicisi tərəfindən məlumatların şüurlu olaraq gizlədilməsi (təhrif edilməsi) mümkünsüzlüyü də şübhə doğurmur.

Müəyyən bir saytdan ötürülən məlumatların miqdarı barədə məlumat internetə çıxış xidmətlərini təmin edən təşkilatda saxlanılır, belə ki, motivli bir müraciət olduqda, vergi orqanının nümayəndələri dərhal qarşılanı bilər. Belə olan hallarda vergi ödəyicisi belə məlumatları qəsdən təhrif etməyə qadir deyildir (И.Н.Соловьев, 2003, s. 69).

Hər bir çeşid qrupu kontekstində rəqəmsal məhsulun orta həcmnin göstəriciləri sahibkarlıq saytının məzmununun təhlili əsasında hesablanı bilər. Bu göstəricilərin hesablanması səmərəliliyini yüksəltmək üçün ümumi qəbul olunmuş standartlardan istifadə etmək olar. Məsələn, musiqi faylın orta ölçüsü 4 meqabayt, qrafik faylın orta ölçüsü 400 kilobayt miqdarında, mobil telefon üçün oyunlar - 300 kilobayt miqdarında qəbul edilə bilər.

E-ticarət müəssisəsinin sahibkarlıq saytına istinad göstəricisinin statistikasını (sitat indeksləri) mütəmadi olaraq aparıcı axtarış sistemləri tərəfindən aparılır, buna görə vergi orqanlarının müəyyən növ mal və xidmətlərin satış həcmlərinin dolayısı qiymətləndirilməsində istifadə oluna bilirlər, vergi ödəyicisi isə istinadlar sayına dair məlumatları təhrif etmək imkanına malik ola bilmir.

Şübhəsiz ki, rəqəmsal məhsulların satışının əsas göstəricisi müştəri sayı və onların ziyarət sayı ilə müəyyənləşdirilən kommersiya saytının populyarlığıdır. İnternet şəbəkəsində bütün biznes saytlarının yaradıldığı HTML hiper mətn biçimləndirmə dilinin proqram imkanları saytın faktiki müştəri (hostların) sayını və eləcə də saytın (hit) müştərilərinin ümumi sayını hesablamaq imkanı verir. Hit və host - iştirakın qiymətləndirilməsi və nəticədə saytın populyarlığının əsas göstəriciləridir.

Vergi bazasının göstəricilərini təhrif etmək imkanına daha çox təsir göstərən üçüncü amil "qeyri-maddi nümayəndəlik" faktorudur, yəni e-ticarət müəssisələrinin səyyar vergi yoxlamasının aparılması çox çətin və ya prinsip etibarilə mümkün deyildir. E-ticarət müəssisələrinin səyyar vergi yoxlamalarının aparılmasında çətinliklər vergi bazası göstəricilərini təhrif etmək üçün əlavə stimullar yaradır, çünki məhz onlar vergi ödəyicilərinə müəyyən bir İnternet şirkətinin yoxlanılmasının praktik mümkünsüzlüyünə inam verirlər.

Buna baxmayaraq, "qeyri-maddi nümayəndəlik" faktorunun vergi bazası göstəricilərini təhrif etmək mümkünlüyünə təsirinin aradan qaldırmaq çox sadədir. Bu bölmənin əvvəlində biz biznes saytlarının qeydiyyatı üçün təkmilləşdirilmiş bir metod təqdim etdik ki, bu da sayt ünvanı ilə onun faktiki sahibi arasında dəqiq əlaqə yaratmağa imkan verir.

Beləliklə, elektron ticarət subyektinin sahibi kimi fəaliyyət göstərən təşkilatın və ya şəxsin konkret ünvanını müəyyən etmək mümkün olur. Xatırladaq ki, e-biznesdə iştirak edən şirkətlərin və şəxslərin faktiki ünvanları Vergilər Nazirliyinin ixtisaslaşmış reyestrində toplanmalıdır. Eyni zamanda, biznes saytların

qeydiyyatının təkmilləşdirilmiş qaydaları səyyar vergi yoxlamasının reallaşması üçün kifayət qədər güclü əsas yaradır.

Vurğulamaq lazımdır ki, "tətbiq edilmiş gəlir" konsepsiyasını e-ticarət müəssisələrinin vergitutma təcrübəsinə tətbiq etməsi halında, səyyar vergi yoxlamasının aparılmasının mənası əsasən öz əhəmiyyətini itirir. Faktiki olaraq, vergi orqanları klassik səyyar vergi yoxlaması aparmadan, gəlir vergisi üzrə vahid vergi hesablamalarının düzgünlüyünü təsdiq edə bilərlər, çünki internetdə mövcud olan hesablamalar üçün tələb olunan sahibkarlıq saytının iştirak və məhsul portfelini əldə etmək kifayətdir. Əlbəttə ki, məcburi pensiya sığortası və digər gəlir vergisi üzrə ödəmələrin hesablanması və ödənilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması, tətbiq olunan gəlir səviyyəsinə aid olmayan digər gəlir vergisinin ənənəvi sxemə uyğun olaraq aparılmalıdır.

Beləliklə, biz Azərbaycanda müasir vergi praktikasında hazırda e-ticarət müəssisələri tərəfindən ödənilmiş əsas vergilər üzrə vergi bazasının təhrif edilməsi üçün bir sıra imkanlar mövcud olduğunu müəyyən etdik. Bu imkanlar ilk növbədə, vergi bazasının nəzarət kəmiyyətinin müəyyən edilməsinin düzgünlüyünə "rəqəmsal malların", "paralel hesablamalar" və "qeyri-maddi nümayəndəlik" faktlarının mənfi təsirləri ilə qarşılır. Bununla belə, tədqiqat nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, bu bölmədə təklif olunan mexanizmlərin hazırlanması və tətbiq edilməsi halında, bu amillərin vergi bazasının kəmiyyətinə təsiri sıfıra endiriləcəkdir. Bu mexanizmlər aşağıdakılardır:

- biznes saytının iştirak göstəriciləri əsasında vergi bazası göstəricilərinin hesablanması proseduru;

- Vergilər Nazirliyinin təşkilatları ilə elektron ödəniş sistemləri (elektron pul sistemləri) arasında informasiya mübadiləsi mexanizminin yaradılması;

- biznes saytlarının qeydiyyata alınması qaydalarının təkmilləşdirilməsi;

- Vergilər Nazirliyinin orqanlarının elektron biznes fəaliyyətini reallaşdıran şirkət və fiziki şəxslər barədə məlumatların reyestrinin İnternetdə formalaşması. Bu

reyestr səyyar vergi yoxlamasını aparılmasına imkan verən şirkətlərin və fərdlərin hüquqi və faktiki ünvanları barədə məlumatları ehtiva edir.

E-ticarət sahəsində vergi nəzarətinin ayrı bir problemi müxtəlif dövlətlərin vergi idarələri arasında dəqiq qarşılıqlı əlaqə sisteminin olmaması problemidir. Həqiqətən, internet əslində sərhədsiz bir məkandır, lakin bu və yaxud digər verginin tutulması hüququ müəyyən bir yurisdiksiyaya aid olmalıdır.

Bununla əlaqədar, e-ticarət müəssisələri digər ölkələrin domen zonalarında biznes saytlarının qeydiyyatı hesabına vergi ödəmək öhdəliyinin meydana çıxmasından qaçmaq imkanı əldə edirlər. Bu hallar hələ geniş yayılmamış olsa da, gələcəkdə onlar yarana bilər (Н.А.Попонова.И.Б.Рис, 2000, s. 90).

Odur ki, bu mərhələdə artıq işgüzar fəaliyyətin aparılmadığı digər ölkələrin domen zonalarında qeydiyyatdan keçmiş şirkətlərdən vergi ödəmələrinin yığılmasını artırmaq məqsədilə iri ölkələrin vergi təşkilatları arasında qarşılıqlı əlaqə sisteminin yaradılması zəruridir.

3.2. Elektron ticarət üzrə vergitutma təcrübəsinin yaxşılaşdırılması istiqamətləri

E-ticarət, təbiətinə görə kompüter şəbəkələrindən istifadə etməklə istənilən biznes fəaliyyətinin elektron formada aparılmasını nəzərdə tutur. Bununla yanaşı, e-ticarətin konkret növündən asılı olaraq, onun vergitutma üsulları da fərqlənəcəkdir. Əlavə vergitutma alətləri həm iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sektorlarını stimullaşdırmaq, həm də yalnız fiskal maraqlar üçün istifadə edilə bilər. Həmçinin, müəyyən bir vergi ödəyiciləri qrupunun vergitutma mexanizmi tez-tez effektiv vergi nəzarətinin həyata keçirilməsi imkanlarından təsirlənir.

Bu bölmədə əsasən fərqli vergitutma modellərini tətbiq etmək məqsəduyğunluğu baxımından müəyyən növ e-ticarət qruplarının müəyyənləşdirilməsi əsasında meyarları müəyyənləşdirmək zəruridir. Belə

qrupların seçilməsi onlara tətbiq olunan vergi konsepsiyalarını yenidən nəzərdən keçirmək üçün lazım olan e-biznes seqmentlərini müəyyən etməyə imkan verəcəkdir. Bu məqsədə çatmaqdan ötrü bir neçə əlamətlər üzrə e-ticarət növlərinin təsnifatı aparılmalıdır. Belə ki, Azərbaycanda ən çox yayılmış elektron kommersiya növlərinin aşağıdakı kimi ümumi təsnifatı mövcuddur:

- e-ticarət;
- maliyyə xidmətləri;
- məlumat-əyləncə xidmətləri.

E-ticarət sahəsində əməliyyatların daha ətraflı təsnifatını aşağıdakı şəkildə təqdim oluna bilər:

- internet-mağazalar;
- internet-hərraclar;
- tender-satınalma;
- mobil kommersiya;
- elektron dövlət satınalma sistemi.

Vergi bazasını gizlətmək üçün yüksək potensial imkanların mövcudluğu ilə əlaqədar olaraq gələcəkdə ayrıca baxılmasını tələb edən e-ticarət növlərini müəyyən etməyə çalışaq. Bizim fikrimizcə, bu cür elektron kommersiya növlərinə daxildir:

- İnternet mağazalar;
- istənilən növ məlumatlar bazasına çıxış xidmətləri;
- internet kazino;
- təhsil, məsləhət, hüquqi və s. oxşar xidmətlər;
- İnternetdə elektron reklamların yerləşdirilməsinə dair xidmətlər;
- elektron pul sistemləri xidmətləri.

Təbii ki, bu xüsusi fəaliyyət sahələrinin seçimini əsaslandırmaq lazımdır, çünki bu təsnifat avtomatik olaraq göstərir ki, bu siyahıda olmayan elektron kommersiya

formaları, onlara tətbiq edilən vergitutma modellərinin yenidən nəzərdən keçirilməsini tələb etməyəcəkdir.

Bunun üçün, bu seçimin aparıldığı əsas meyarları müəyyən etmək lazımdır. Şübhəsiz ki, bu halda müəyyənlik meyarları e-ticarət təşkilatının qarşı tərəfinin statusu, eyni zamanda, bir əməliyyatın orta həcmi olacaq və nəzarətin mürəkkəbliyinə və müəyyən fəaliyyət növlərinin nadirliyinə təsir edəcəkdir. Öz növbəsində, bu amillərdən hər birini nəzərdən keçirək.

Bizim fikrimizcə, qarşı tərəfin statusu e-ticarət qurumlarının vergitutma mexanizmini daha da təkmilləşdirmək istiqamətlərini müəyyən edən əsas həlqədir. Əksagentlərin fərqli variantları e-ticarətin həyata keçirilməsi modellərinin təşkilati sxemi əsasında təqdim edilə bilər:

Əslində, bu sxemdə biz yalnız Azərbaycanın ən inkişaf etmiş istiqamətlərində maraqlıyıq: dövlət satınalmaları (B2G), şirkətlər arasında əməliyyatlar (B2B) və pərakəndə elektron ticarət segmenti (B2C). Qalan e-biznes istiqamətləri əsasən qərbdə mövcuddur və Azərbaycanda müvafiq inkişaf tapmamışdır. Mərhələlərlə biz təyin edilmiş hər bir istiqamət üzərində dayanacağıq (С.И.Ляпунов.В.М.Попов.вə.Р.А.Маршавин, 2001, s. 79)

Ənənəvi olaraq, dövlət satınalmalarından daxil olan gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi prosesi olduqca təhlükəsiz hesab olunur, çünki burada dövlətin özü əsas əksagent kimi çıxış edir, adətən, reallaşdırılan əməliyyatların düzgün sənədləşdirilməsini və əlavə zəmanətlərin mövcudluğunu nəzərdə tutur. Bununla yanaşı, dövlət satınalmaları sahəsində cinayətlər, adətən, əksagentlərin rəsmi məbləğinin çoxalması ilə əlaqədardır. Bu isə vergi bazasının azalmasına deyil, artmasına gətirib çıxarır. Bizim fikrimizcə, elektron hökumət satınalmaları segmentindəki əməliyyatlarda vergiyə cəlb edilməsi onun tətbiq etdiyi mexanizmlərin nəzərdən keçirilməsini tələb etmir və standart vergi nəzarəti prosedurlarından istifadə edilə bilər.

Təşkilatlar arasında sövdələşmələrin bağlanması şəraitində reallaşdırılan elektron ticarət fəaliyyəti vergi bazasını iki əsas vergi üzrə gizlətməyin potensial

imkanlarının mövcudluğunu nəzərdə tutur: ƏDV və gəlir vergisi, həmçinin ənənəvi biznes fəaliyyəti növlərinə xasdır.

Biz B2B seqmentində elektron ticarət imkanlarının şirkətlər tərəfindən vergidən yayınma mexanizmlərinin istifadəsinə təsirinin ilkin qiymətləndirilməsini aparaq.

Bunu etmək üçün, biz korporativlərarası satış seqmentində e-ticarət əməliyyatlarının tipik modelini təsvir edək. E-ticarət əməliyyatlarının əsas həcmi ölkənin aparıcı şirkətlərinin, o cümlədən SOCAR-ın payına düşür ki, bu da B2B seqmentində illik mal dövriyyəsinin 90 faizindən çoxdur.

Tenderin təşkili korporativ və ya adətən elektron auksionların rolunu yerinə yetirən sahə portalları əsasında aparılır. Bu halda sövdələşmə ən münasib şərtləri təklif edən şirkətlə əksagentlə elektron qaydada bağlanmışdır (С.В.Клименко.В.М.Юровский, 2003, s. 84).

Bu halda ümumi vergitutma sistemini tətbiq edən şirkətlər arasında bir əməliyyat aparıldığı vəziyyət ortaya çıxır. Qeyd edək ki, e-biznes seqmentində sadələşdirilmiş vergitutma sisteminin əksagentlərdən biri tərəfindən istifadəsi olduqca nadir haldır.

Beləliklə, iki şirkət tərəfindən bağlanılan sövdələşmə, tərəflərdən biri üçün gəlirin alınmasını, digəri isə xərcləri nəzərdə tutur. Belə hallarda tipik vəziyyət vergi bazasının gizlədilməsinə gətirib çıxarmayan əməliyyatların etibarlı sənədləşməsidir.

Eyni zamanda, e-ticarət müəssisəsinin gəlirləri alıcı kimi fəaliyyət göstərən əksagentin şirkətinin yoxlanması nəticəsində nəzarət oluna və alınan mallara xərclərin dəyəri ilə əlaqələndirilə bilər. Əslində, elektron ticarət subyekti növbəti vergi yoxlamasının əlavə riskinə məruz qalır.

Bundan əlavə, korporativlərarası elektron ticarət seqmenti, əsasən maddi nemətlərin reallaşdırılmasını, malların alqı-satqısını, eləcə də podrat işlərinin yerinə yetirilməsini, yəni rəqəmsal əsasda yaradılmış məhsullarla əlaqədar vergi nəzarəti imkanlarının daha yüksək olmasını nəzərdə tutur. Korporativlərarası elektron ticarət

sahəsində vergi nəzarətinin əlavə üstünlükləri ənənəvi satışlara nisbətən daha yüksək əməliyyatlardır ki, bu da vergi orqanlarının bu cür əməliyyatlara daha çox diqqət yetirəcəyini göstərir.

Apardığımız müzakirənin nəticələrinə görə, biz iki vacib nəticəyə gələ bilərik. Birincisi, korporativlərarası satış seqmentində (B2B) elektron biznesin xüsusiyyətləri vergi ödəməkdən yayınma üçün əlavə imkanlar yaratmır və eyni zamanda belə fakt inkar olunmur ki, şirkətlər standart vergidən yayınma üsullarından istifadə edərək, vergi bazasının göstəricilərini aşağı sala bilərlər. İkinci nəticə isə B2B seqmentindəki əməliyyatların əksəriyyətinin vergi orqanları tərəfindən onlara artan maraq olduğunu göstərir. Təsdiq olunmuş nəticələr korporativlərarası satış seqmentində istifadə olunan vergi modelinin də istifadə olunan yanaşmalarda yenidən nəzərdən keçirilməsinə ehtiyac olmadığını göstərir.

Ənənəvi olaraq ən çox nəzarət edilən sahibkarlıq fəaliyyət növlərindən biri pərakəndə satış və xidmətlər sektorudur. Pərakəndə kommersiya fəaliyyətinin internet şəbəkəsinə inteqrasiyası kontekstində gəlirin əldə edilməsi faktlarını gizlətmək üçün bir sıra əlavə imkanlar yaranır. Beləliklə, sayt vasitəsilə reallaşdırılan biznes fəaliyyəti müəyyənləşdirilmiş qaydada qeydiyyatdan keçmiş şirkətlə və fərdi sahibkarla birləşmək olduqca çətindir. Bundan əlavə, belə bir əlaqə qurulsa belə, e-ticarət subyektinin faktiki gəlir məbləğini müəyyənləşdirmək çətindir.

Bundan əlavə, e-ticarət subyektlərindən vergitutmanın inkişafının prioritet istiqamətlərinin seçimini müəyyən edən meyarlardan biri onların həyata keçirdikləri əməliyyatların orta qiymətidir. Heç bir şübhə yeri qalmır ki, e-ticarətin pərakəndə seqmentində bir əməliyyatın orta dəyəri minimal olacaqdır.

Bu problem xeyli dərəcədə onunla mürəkkəbləşir ki, pərakəndə e-ticarət seqmenti subyektlərinin gəlir mənbəyi vergi orqanlarına öz əməliyyatları barədə məlumat vermək üçün hər hansı maraqları olmayan son istifadəçilərdir (fiziki şəxslərdir). Vurğulanmalıdır ki, bu cür problem dövlət (B20) və ya korporativ (B2B) e-ticarət seqmentində yoxdur.

Vergi nəzarətinin ən əhəmiyyətli problemləri e-ticarətin pərakəndə seqmenti ilə əlaqəli olduğunu və dissertasiyanın ikinci hissəsinin başlanğıcında ətraflı nəzərdən keçirildiyini nəzərə alsaq, vergitutma mexanizminin təkmilləşdirilməsi əsasən pərakəndə seqmentə yönəldilməlidir.

Eyni zamanda, əvvəllər də qeyd edildiyi kimi, mövcud vergitutma mexanizminin səmərəsizliyi, xüsusilə də elektron pul sistemlərinin fəaliyyəti ilə yanaşı reklamın da daxil olduğu yüksək ixtisaslaşmış e-biznes növləri ilə bağlı da özünü göstərir.

Sahibkarlıq saytlarında reklamın yerləşdirilməsi üzrə fəaliyyəti elektron ticarətin pərakəndə seqmentinə məntiqi cəhətdən aid deyildir, lakin gələcəkdə ayrıca baxılması tələb olunur, çünki bu, ona tətbiq edilən vergitutma üsullarının yaxşılaşdırılmasına kifayət qədər kəskin ehtiyacı vardır. Bu nəticə bir neçə səbəbə əsasən edilmişdi.

İlk növbədə, onlayn reklam yerləşdirməsindən əldə edilən faktiki gəlir miqdarına nəzarət etmək mümkün deyildir. Bu halda müştərilər hüquqi şəxslər və fərdi biznesmenlər olduqlarına baxmayaraq reklam obyektinin yerləşdirilməsinin aşağı qiyməti növbəti vergi yoxlamasının aparılması məqsədəuyğun uyğun deyil.

Bu onu sübut edir ki, vergi təşkilatları e-ticarət təşkilatının müştərilərinin böyük əksəriyyəti üçün növbəti vergi yoxlamasını həyata keçirə bilmirlər və odur ki, əldə edilmiş gəlirlərin bəyan edilən miqdarı əhəmiyyətli dərəcədə aşağı salınacaqdır. Təqdim edilmiş nəticələr hipotez ilə o mənada razılaşdırır ki, elektron reklamın yerləşdirməsindən əldə edilən gəlirlərin vergitutma üsulları İnternet şəbəkəsində biznesin aparılması məqsədilə nəzərdə tutulmuş xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla dəyişdirilməlidir.

Elektron pul sistemlərinin biznes fəaliyyəti, bu seqmentdə əhəmiyyətli dövriyyəyə baxmayaraq dar ixtisaslaşmış elektron ticarət növlərinə də aiddir. Bizim fikrimizcə, bu cür fəaliyyət üçün effektiv vergitutma mexanizminin formalaşdırılması hazırda aşağıdakı hallar səbəbindən mümkün deyildir:

- Elektron pulların emissiyası və dövriyyəsi ilə məşğul olan az sayda şirkətlər bu biznes sektorunun vergiyə cəlb edilməsinə kifayət qədər əsaslandırılmış yanaşma yaratmağa imkan vermir;

- Azərbaycan Respublikasında müxtəlif elektron pul sistemlərinin qeydiyyatına dair sxemlər arasındakı əsas fərq;

- elektron pul sistemlərinin biznes fəaliyyəti ilə bağlı etibarlı statistik məlumatların olmaması (dövriyyənin həcmi, istifadəçilərin sayı, gəlirlilik səviyyəsi, artım tempi);

- sistemlər tərəfindən reallaşdırılan rəqəmsal kassa əməliyyatlarının normativ tənzimləmənin tamamilə olmaması, bu da həmin şirkətlərin təkcə effektiv vergitutma metodlarının olmamasını deyil, həm də daha vacib olaraq, elektron pullarla hesablaşma və emissiya əməliyyatlarının dövlət tənzimlənməsi mexanizmlərini nəzərdə tutur;

- biznes mühitinin Internet mühitinə demək olar ki, tamamilə ötürülməsi imkanı.

Eyni zamanda vurğulanmalıdır ki, rəqəmsal pulların verilməsi ilə bağlı olmayan ödəniş şatlarında, kart sistemlərində, ödəmə qəbul sistemlərində və İnternet bankçılıq biznes modelləri əsasında fəaliyyət göstərən elektron ödəniş sistemlərinin əksəriyyəti vergi orqanları tərəfindən kifayət qədər effektiv şəkildə nəzarət oluna bilər.

Bunun səbəbi odur ki, bu elektron ödəniş sistemlərinin işi Azərbaycanın bank və ya telekommunikasiya operatorları ilə birbaşa qarşılıqlı əlaqədədir, yəni müştərinin birmənalı şəkildə eyniləşdirilməsini nəzərdə tutur və təşkilatın xidmət müştərilərinə (banklara, mobil operatorlara) əsaslandırılmış müraciət göndərməklə reallaşdırılan əməliyyatlara nəzarət etmək imkanını yaradır.

Əslində Azərbaycanın elektron ödəniş bazasının əsas həcmi əlavə vergi tənzimləmə tələb etməyən sistemlərə düşür. Bunlar, ilk növbədə, mobil rabitə xidmətləri, rəqəmsal televiziya üçün əhali ödənişlərinin qəbulu üzrə terminal kimi

fəaliyyət göstərən və ya banknotların rəqəmsal pula çevrilməsini həyata keçirən sistemlərdir. Bizim fikrimizcə, ödəniş sistemlərinin təsvir olunan biznes modellərləri AR-nın müasir vergi sisteminin fəaliyyətinə ciddi təhlükə yaramır.

Eyni zamanda, elektron pul sistemləri yalnız rəqəmsal imza əsasında müəyyənləşdirilən hüquqi, habelə fiziki şəxslər arasında hesabaşmaların aparılması üçün imkanlar yaradır. Yaradılmış rəqəmsal imza mənbəyi kimi xidmət edən məlumatlar vergi orqanlarına vergi ödəyiciləri və onların hesablaşma əməliyyatları arasındakı əlaqəni qurmasına imkan vermir.

Bizim fikrimizcə elektron pul sistemlərinin vergitutma mexanizmi yalnız mövcud bank qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi əsasında formalaşdırıla bilər, amma ilk növbədə aşağıdakıları müəyyənləşdirmək lazımdır:

- rəqəmsal pulların hüquqi statusu;
- virtual emissiya qaydaları;
- elektron ödəniş sistemlərinin dövlət qeydiyyatının vahid mexanizmi;
- hesab açma qaydası (elektron pul kisələri yaratmaq);
- sistemin müştərilərinin müəyyənləşdirilməsi prinsipləri və dövlət təşkilatları tərəfindən onların həyata keçirdiyi əməliyyatlar.

Bu bölmədə elektron ticarət sahəsində sahibkarlıq fəaliyyətinin vergitutmasının mühüm problemləri nəzərdən keçirilmiş və sistemləşdirilmişdir.

Vergi problemlərinin aşağıdakı təsnifatı hazırlanmışdır:

- milli qanunvericiliyin qeyri-təkmilliyi problemi;
- bu sahədə vergi nəzarətinin problemləri;
- vergi yurisdiksiyasının müəyyənləşdirilməsi problemləri;
- vergi ödəyicilərinin müəyyənləşdirilməsi problemləri;
- vergitutmanın mümkün sisteminin və zəruri elementlərinin müəyyənləşdirilməsi problemləri (vergitutma obyekt, vergi bazası, vergitutma

dərəcəsi, vergi müddəti, verginin hesablanması proseduru, vergi ödəmə proseduru və müddətləri);

- elektron ticarətin müxtəlif segmentlərində vergi yükünün nizamlanması problemi (istehlakçı, korporativ, dövlət);

- Azərbaycan və əcnəbi ölkələrin ikiqat vergitutma və ya vergi rejimlərinin uyğunsuzluğu problemi.

Bu problemlərin mahiyyəti və unikal xüsusiyyətləri öz əksini tapıb və mövcud vergi tənzimləmə vasitələrinin e-biznes segmentində effektiv istifadə oluna bilməməsi müəyyən edilib.

Azərbaycanda e-biznes vergitutma sahəsində nəzəri və praktiki işləmələrin tətbiqi imkanları, eləcə də bu işləmələrin icrası üçün lazım olan meyarların siyahısı müəyyənəndirilmişdir. Bu məqsədlə, elektron ticarətin vergitutmasının daha məşhur 9 anlayışı nəzərdən keçirildi ki bu da AR-ın vergi sisteminə onların daxil edilməsinin müsbət və mənfi nəticələrinin siyahısı təqdim edildi. Təhlil nəticəsində Azərbaycanda müəyyən anlayışların uğurla istifadə edilə biləcəyi qənaətinə gəldi.

"Köçürülmüş gəlir" konsepsiyasının tədqiqi sübut edir ki, əgər bu, e-ticarət təşkilatları ilə bağlı istifadə olunarsa, vergi bazasının təhrif edilməsi imkanlarının olmaması və vergi nəzarətinin aparılmasına xərclərin minimuma endirilməsi ilə ifadə edilmiş bir sıra pozitiv nəticələr qazanılacaqdır. Müəyyən edilmişdir ki, konsepsiyanın səmərəli tətbiqi üçün fiziki göstəriciləri, baza gəlirliliyini və e-biznes üçün istifadə edilən K2 düzəliş əmsallarının kəmiyyətlərini müəyyən etmək lazımdır.

E-ticarət qurumlarının vergitutma mexanizminin inkişafının prioritet istiqamətlərindən olan tədqiqatların nəticələrinə əsasən tətbiq olunan vergitutma modellərinin modifikasiyasını tələb edən elektron ticarət növlərinin müəyyənəndirildiyi meyarlar hazırlanmışdır.

Müəyyənəndirilmişdir ki, vergi nəzarətinin aparılmasında daha böyük çətinlikləri əksagentin son istehlakçı olduğu e-ticarət müəssisələri yaratmış və bir

əməliyyatın orta miqdarı nisbətən aşağı səviyyədədir. Həm də müəyyən edilmişdir ki, vergitutmanın çevrilməsi, həmçinin elektron ticarətin müəyyən növləri üçün, onların xüsusiyyətlərini (İnternet reklamı, elektron pullardan istifadə ilə ödənişlər) nəzərə alınaraq aparılmalıdır. Nəticədə e-biznes növləri üçün yeni vergitutma mexanizmlərinin tətbiq edilməsini tələb edən aşağıdakı siyahı hazırlanmışdır:

- İnternet mağazalar vasitəsilə e-ticarət;
- internet-kazino vasitəsilə oyun fəaliyyəti;
- istənilən növ məlumat bazasına çıxışı təmin etmək xidmətləri;
- təhsil, məsləhət, hüquqi və digər oxşar xidmətlər;
- İnternet şəbəkəsində elektron reklamların yerləşdirilməsinə dair xidmətlər;
- elektron pul sistemlərinin xidmətləri.

NƏTİCƏ

1. Azərbaycanın pərakəndə satış dövriyyəsinin ümumi həcmində elektron ticarətin xüsusi çəkisi 0,2%-ə bərabərdir. İnternetin müasir yayılma səviyyəsində ölkənin pərakəndə satışların həcmində elektron ticarətin xüsusi çəkisi dünya trendinə əsasən təxminən 7% təşkil edə bilər. Ölkəmizdə elektron ticarətin zəif inkişaf etməsinin səbəbləri arasında internet üzərindən əldə edilmiş malların geri qaytarılması mexanizminin istisnalıq təşkil etməsi və logistika infrastrukturunun zəif olması amilləri xüsusilə seçilir.

2. Ölkədə rəqəmsal ödənişlərin inkişafı məqsədilə elektron ticarətin inkişafı ilə əlaqəli Dövlət Proqramında nəzərdə tutulan aşağıdakı tədbirlərin reallaşdırılması vacib hesab olunur:

- a. Elektron ticarət infrastrukturunu genişləndirmək.
- b. Elektron ticarət platformalarına minimal təhlükəsizlik tələblərini müəyyənləşdirmək.
- c. Qeyri-rezident vergi ödəyiciləri baxımından vergitutma mexanizmini təkmilləşdirmək.

3. İnkişaf etməkdə olan ölkələr kontekstindən yanaşsaq e-ticarət sağlam rəqabətə qarşı maneələri azaltmaq və ortadan qaldırmaq üçün uyğun vasitə olmaqla yanaşı, struktur elastiklik baxımından, hər bir ölkə iqtisadiyyatına əhəmiyyətli olan xırda və orta sahibkarlar üçün dəstək nöqtəyi nəzərindən də böyük imkanlar yaratmaqdadır.

4. Elektron ticarətin inkişafı və yayılması yönündə qısa müddət ərzində edilməli olan tənzimləmələrin istiqamətləri aşağıdakılardır: 1. Texniki infrastrukturunu yaxşılaşdırmaq, sahə adlarının təsis sistemini formalaşdırmaq. 2. İstehlakçının və şəxsi məlumatların qorunması tədbirlərini görmək. 3. Elektron imzanın hüquqi qüvvəyə malik olması. 4. Vergitutma, ödəmə və çatdırılma üsullarını yaratmaq. 5. Əqli mülkiyyət hüquqlarını qoruyan tədbirlər görmək.

5. Elektron ticarətin inkişafı baxımından Azərbaycan hökuməti qarşısında iki əsas vəzifə durur. 1. dövlətin əsas funksiyalarını icra edərkən elektron ticarətin yaratdığı imkanlardan istifadə edilməsi. 2. elektron ticarət üçün zəruri fiziki və hüquqi infrastrukturunun yaradılması.

6. Azərbaycanda e-ticarətin həcmi barədə məlumatlar ölkənin DSK tərəfindən 2012-ci ildən başlayaraq təqdim olunur. Respublikamızda elektron ticarət dövriyyəsinin məbləği 2017-ci ildə 46,23 milyon manat olmuşdur. Bu 2016-cı ilə nisbətən 1,8 dəfə və ya 20,62 milyon manat çoxdur. Azərbaycan 2017-ci ildə BMT-nin Ticarət və İnkişaf Konfransı üzrə B2C elektron ticarət indeksinə görə 144 ölkə arasında 68 -ci yerdə qərarlaşmışdır.

7. Azərbaycanın dövlət statistikasında bu sahə üzrə hesabat aparılmır. Əhali və şirkətlər üzrə İnternetə çıxış səviyyəsini ifadə edən göstəricilər ölkəmizdə elektron ticarətin inkişafını dəqiq qiymətləndirmək üçün kifayət deyildir. Çox ehtimal ki, belə bir mühasibat uçotunun aparılmaması internetin ölkə iqtisadiyyatına hələ də zəif təsirinə görədir, lakin bu göstəricilər olmadan son qiymətləndirmənin verilməsi təhrif edilmiş olur.

Rəsmi məlumatların olmadığı şəraitdə, ölkəmizdə də İnternet və elektron ticarətin inkişafına dair ictimai hesabatların tez-tez ictimaiyyətə təqdim edilməsi müstəqil şirkətlərin verdikləri hesabatlar əsasında aparılır. Məsələ burasındadır ki, bu cür şirkətlər bu növdə statistikanı saxlamaq üçün lazımi qədər resurslara malik deyillər. Onların hesabatları müntəzəm şəkildə deyil, əksər hallarda ayrı-ayrı göstəricilərin hesablanması məsədilə tətbiq edilən metodlardan ibarətdir.

Göstərilən amillər obyektin vergiyə cəlb edilməsi imkanlarına nəzərəcarpacaq dərəcədə təsir göstərir. Odur ki, elektron ticarət iştirakçılarının vergiyə cəlb olunması modelləri işlənib hazırlanarkən, habelə vergi nəzarəti sisteminin təkmiləşdirilməsi mexanizmləri yaradılarkən həmin amillərin nəzərə alınması vacib sayılır.

8. Elektron ticarətin inkişafı məqsədilə bu sahənin ƏDV-dən azad olunması da məqsəduyğundur. Bu, elektron ticarətin inkişafına dəstək olmaqla bərabər, elektron

ticarətin inqallaşması üçün də faydalı ola bilər. Göstərdiyimiz bu təcrübənin hazırda ABŞ-da tətbiqi mövcuddur.

Vergitutma, ödəmə və çatdırma üsullarının yaradılması, xüsusən də beynəlxalq elektron ticarətdə vergi ödənişi və yerli vergi orqanları arasındakı bölgü üçün ümumi həll yollarını tapmaq, ödəmə vasitələri yaratmaq, gömrük prosedurasını sadələşdirmək və elektron ticarətə uyğunlaşdırmaq lazımdır.

9. Sistemləşdirmək üçün e-ticarət müəssisələrinin vergitutma problemlərini aşağıdakı istiqamətlər üzrə təsnifləşdirmək təklif olunur:

- Azərbaycan qanunvericiliyinin qeyri-təkmilliyi problemi;
- bu sahədə vergi nəzarətinin problemləri;
- vergi yurisdiksiyasının müəyyənləşdirilməsi problemləri;
- vergi ödəyicilərinin müəyyənləşdirilməsi problemləri;
- mümkün vergitutma sisteminin müəyyənləşdirilməsi (seçilməsi) problemləri;
- vergitutmanın zəruri elementlərini müəyyənləşdirmə problemləri (vergitutma obyektı, vergi bazası, vergitutma dərəcəsi, vergi dövrü, verginin hesablanması proseduru, vergi ödəmə proseduru və müddətləri);
- elektron ticarətin müxtəlif seqmentlərində vergi yükünün bərabərləşdirilməsi problemi (istehlakçı, korporativ, hökumət);
- Azərbaycan və əcnəbi ölkələrin ikiqat vergitutma və ya vergi rejimlərinin uyğunsuzluğu problemi.

Sadalanın vergitutma problemləri e-ticarət müəssisələrinin vergitutma mexanizmini yaratmaqda əsasdır. Şübhəsiz ki, vergitutmanın yaxşılaşdırılması üzrə əlavə tövsiyələr hazırlamaq üçün bu problemlərin xarakterini hərtərəfli araşdırmaq lazımdır.

10. Vergi nəzarətinin problemi, şübhəsiz ki, elektron ticarət qurumlarının vergitutmasının ən vacib problemlərindən biridir. Hətta vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsinə cəhdlər olduqda belə, internetdə biznes fəaliyyətinin

tənzimlənməsi üçün aydın şəkildə işlənmiş metodologiyanın olmadığı şəraitdə hər cür fikirlər öz mənasını itirir. Bu problemin həlli vergi nəzarətinin ayrı-ayrı elementlərini öyrənməklə bağlıdır ki, bu da işdə aşağıdakı istiqamətlər üzrə təsnif edilir:

- 1) qeydiyyat və vergi uçotu;
- 2) vergi uçotundan yayınan vergi ödəyicilərinin aşkarlanması və onlara qarşı mübarizə edilməsi;
- 3) vergi bazasının formalaşmasının düzgünlüyünə nəzarət:
 - vergi ödəyicisinin bank hesablarına nəzarət (istehlakçıların ödənişləri üzrə daxilolmalar);
 - virtual pul dövriyyəsini təmin edən elektron ödəniş sistemlərinin fəaliyyətinə nəzarət;
 - rəqəmsal malların və xidmətlərin satışının monitorinqi (hər hansı ödənişli məlumat, proqram təminatı, musiqi və s.);
 - sahə və kameral vergi yoxlamalarının aparılması;
- 4) vergi nəzarətindəki tədbirlərlə əlaqəli digər ölkələrin vergi təşkilatları ilə əməkdaşlıq.

11. E-ticarət sahəsində vergi nəzarətinin mərkəzi problemləri dörd əsas qrupla təmsil olunmuşdur:

- global kompüter şəbəkələrinin köməyi ilə biznes fəaliyyətini reallaşdıran təşkilatların qeydiyyat və vergi uçotu mexanizminin qeyri-təkmilliyi;
- vergi ödəyicilərinin vergi uçotundan kənara çıxmadığını müəyyənləşdirmək üçün effektiv metodologiyanın olmaması;
- elektron ticarətdə məşğul olan müəssisələr tərəfindən vergi bazasının formalaşdırılmasının düzgünlüyünə tam nəzarəti olmaması;
- digər dövlətlərin vergi təşkilatları ilə e-ticarət istiqamətində vergi nəzarəti tədbirləri ilə əlaqəli əməkdaşlığın aşağı səviyyədə olması.

12. Azərbaycanda müasir vergi praktikasında hazırda e-ticarət müəssisələri tərəfindən ödənilmiş əsas vergilər üzrə vergi bazasının təhrif edilməsi üçün bir sıra imkanlar mövcud olduğunu müəyyən etdik. Bu imkanlar ilk növbədə, vergi bazasının nəzarət kəmiyyətinin müəyyən edilməsinin düzgünlüyünə "rəqəmsal malların", "paralel hesablamalar" və "qeyri-maddi nümayəndəlik" faktlarının mənfi təsirləri ilə qarşılanır. Bununla belə, tədqiqat nəticəsində müəyyənləşdirilmişdir ki, bu bölmədə təklif olunan mexanizmlərin hazırlanması və tətbiq edilməsi halında, bu amillərin vergi bazasının kəmiyyətinə təsiri sıfıra endiriləcəkdir. Bu mexanizmlər aşağıdakılardır:

- biznes saytının iştirak göstəriciləri əsasında vergi bazası göstəricilərinin hesablanması proseduru;
- Vergilər Nazirliyinin təşkilatları ilə elektron ödəniş sistemləri (elektron pul sistemləri) arasında informasiya mübadiləsi mexanizminin yaradılması;
- biznes saytlarının qeydiyyatı alınması qaydalarının təkmilləşdirilməsi;
- Vergilər Nazirliyinin orqanlarının elektron biznes fəaliyyətini reallaşdıran şirkətlər və fiziki şəxslər barədə məlumatların reyestrinin İnternetdə formalaşması.

Bu reyestr səyyar vergi yoxlamasını aparılmasına imkan verən şirkətlərin və fərdlərin hüquqi və faktiki ünvanları barədə məlumatları ehtiva edir.

13. Ənənəvi olaraq, dövlət satınalmalarından əldə olunmuş gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi prosesi olduqca təhlükəsiz hesab olunur, çünki burada dövlətin özü əsas əksagent kimi çıxış edir, adətən, reallaşdırılan əməliyyatların düzgün sənədləşdirilməsini və əlavə zəmanətlərin mövcudluğunu nəzərdə tutur. Bununla yanaşı, dövlət satınalmaları sahəsində cinayətlər, adətən, əksagentlərin rəsmi məbləğinin çoxalması ilə əlaqədardır. Bu isə vergi bazasının azalmasına deyil, artmasına gətirib çıxarır. Bizim fikrimizcə, elektron hökumət satınalmaları seqmentindəki əməliyyatlarda vergiyə cəlb edilməsi onun tətbiq etdiyi mexanizmlərin nəzərdən keçirilməsini tələb etmir və standart vergi nəzarəti prosedurlarından istifadə edilə bilər.

14. Apardığımız müzakirənin nəticələrinə görə, biz iki vacib nəticəyə gələ bilərik. Birincisi, korporativlərarası satış segmentində (B2B) elektron biznesin xüsusiyyətləri vergi ödəməkdən yayınma üçün əlavə imkanlar yaratmır. Eyni zamanda belə bir fakt inkar olunmur ki, şirkətlər standart vergidən yayınma üsullarından istifadə edərək, vergi bazasının göstəricilərini aşağı sala bilirlər. İkinci nəticə isə B2B segmentindəki əməliyyatların əksəriyyətinin vergi orqanları tərəfindən onlara artan maraq olduğunu göstərir. Təsdiq olunmuş nəticələr korporativlərarası satış segmentində istifadə olunan vergi modelinin də istifadə olunan yanaşmalarda yenidən nəzərdən keçirilməsinə ehtiyac olmadığını göstərir.

15. elektron pul sistemlərinin vergitutma mexanizmi yalnız mövcud bank qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi əsasında formalaşdırıla bilər, amma hər şeydən öncə aşağıdakıları müəyyənləşdirmək lazımdır:

- rəqəmsal pulların hüquqi statusu;
- virtual emissiya qaydaları;
- elektron ödəniş sistemlərinin dövlət qeydiyyatının vahid mexanizmi;
- hesab açma qaydası (elektron pul kisələri yaratmaq);
- sistemin müştərilərinin müəyyənləşdirilməsi prinsipləri və dövlət təşkilatları tərəfindən onların həyata keçirdiyi əməliyyatlar.

16. Elektron ticarət sahəsində sahibkarlıq fəaliyyətinin vergitutmasının mühüm problemləri nəzərdən keçirilmiş və sistemləşdirilmişdir. Vergi problemlərinin aşağıdakı təsnifatı hazırlanmışdır:

- milli qanunvericiliyin qeyri-təkmilliyi problemi;
- sahədə vergi nəzarəti problemləri;
- vergi yurisdiksiyasının müəyyənləşdirilməsi problemləri;
- vergi ödəyicilərinin müəyyənləşdirilməsi problemləri;
- vergitutmanın mümkün sisteminin və zəruri elementlərinin müəyyənləşdirilməsi problemləri (vergitutma obyekt, vergi bazası, vergitutma

dərəcəsi, vergi müddəti, verginin hesablanması proseduru, vergi ödəmə proseduru və müddətləri);

-elektron ticarətin müxtəlif segmentlərində vergi yükünün nizamlanması problemi (istehlakçı, korporativ, dövlət);

-Azərbaycan və əcnəbi ölkələrin iqtisadi vergitutma və ya vergi rejimlərinin uyğunsuzluğu problemi.

Bu problemlərin mahiyyəti və unikal xüsusiyyətləri öz əksini tapıb və mövcud vergi tənzimləmə vasitələrinin e-biznes segmentində effektiv istifadə oluna bilməməsi müəyyən edilib.

17. Azərbaycanda e-biznes vergitutma sahəsində nəzəri və praktiki işləmələrin tətbiqi imkanları, eləcə də bu işləmələrin icrası üçün lazım olan meyarların siyahısı müəyyənəndirilmişdir. Bu məqsədlə, elektron ticarətin vergitutmasının daha məşhur 9 anlayışı nəzərdən keçirildi ki, bununla da Respublikamızın vergi sistemində onların daxil edilməsinin müsbət və mənfi nəticələrinin siyahısı təqdim edildi. Təhlil nəticəsində Azərbaycanda müəyyən anlayışların uğurla istifadə edilə biləcəyi qənaətinə gəldi.

İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT SIYAHISI

Azərbaycan dilində

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi - 2018.
2. “Elektron ticarət haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu – 2005
3. “2018-2020-ci illərdə AR-da rəqəmsal ödəmələrin genişləndirilməsi üzrə Dövlət Proqramı”. - 2018
4. İ.B.Bağirov, T.D.Tağıyev (2018) “Vergi Məcəlləsinin xüsusi hissəsinin praktiki izahı”.“Zərdabi LTD” MMC. – Bakı, – 736 s.
5. M.Q. Əkbərov (2011) Elektron kommersiya. Bakı: «İqtisad Universiteti», 212 s.
6. Kəlbəyev Y.A. (2005) Fiskal siyasət: milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri, Bakı: “Təfəkkür” NPM, 468 s.
7. Kəlbəyev Y.A. (2011) Vergi nəzarətinin təşkilinin nəzəri-praktiki aspektləri. “AR-nın Vergi Xəbərləri” jurnalı Bakı, 2011, №2, s.37-62.
8. Ə.C Məmmədov, C.R Yusifov, İ.Z. Seyfullayev (2015) Vergi və tərəqqi. Bakı, 324 s.
9. A.F.Musayev, İ.Ə. Qarayev (2013) “Elektron kommersiya və vergitutma”. Azərbaycan Vergi Jurnalı 2 .2013. S. 65-82
10. Ç.Nəcəfova. “Elektron ticarətin vergiyə cəlb olunma prinsipləri”.İPƏK YOLU, No.4, 2018, səh.73-80
11. P.Q. Rzayev (2014) “Vergi stimullaşdırılması metodları sahibkarlıq aktivliyinin yüksəldilməsi amili kimi”Azərbaycan Vergi Jurnalı 6. (120) S. 65-82.
12. E.Süleymanov, F. Əliyev (2011) “E-ticarət və Azərbaycanda təbiiqinin iqtisadi səmərəliliyi”.Jurnal of Qafqaz Universitu. №32.

Xarici dildə

1. В.А. Александров. (2006) Налогообложение доходов иностранных стран электронной коммерции в России. Дисс. к.э. н..
2. О.В. Дамаскин. (2003) Правовые вопросы национальной безопасности в условиях глобализации информационные сети. - Современное право. №9.
3. И.В. Дойников (2003) Правовое регулирование государственного предпринимательства: М.: «Издательство ПРИОР».
4. С.К. Ильичев (2004) Особенности налогообложения в электронной коммерции. - М.: Маркет ДС.
5. С.В.Клименко, В.М. Юровский (2003) Интернет как финансово-коммерческая среда. - Банковское дело. № 10.
6. Козье Д. (2004) Электронная коммерция. М.: -- ИТД «Русская редакция».
7. О.А. Моисеева (2002) Применение авторского законодательства о смежных правах при создании, использовании сайта в сети Интернет. -- В книге: Молодежь о юридической науке. М.: РАН Институт государства и права.
8. А. Опарин (2002) Электронная коммерция на пороге 3D // eCommerceWorld, №5.
9. В.М.Попов, Р.А.Маршавин, СИ Ляпунов. (2001) Глобальный бизнес, информационные технологии: // Современная практика и рекомендации М. : Финансы и статистика.
10. Н.А.Попонова, И.Б Рис. (2000) Уклонение от уплаты налогов - проблемы и способы борьбы в развитых странах. // Все о налогах. №5.
11. И.Н. Соловьев (2003) Криминогенные аспекты глобальной сети Интернет. // Налоговый вестник. № 4.
12. А.А. Тедеев (2004) Правовые проблемы налогообложения в странах Европейского союза налогом на добавленную стоимость российских организаций - субъектов электронной

- внешнеэкономической деятельности // Налоги и налогообложение. № 12.
13. А.А. Тедеев (2003) Правовые проблемы налогообложения субъектов электронной экономической (хозяйственной) деятельности [Электронный ресурс]: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 .- М. : РГБ.
14. А.В. Широносова (2005) Развитие электронного бизнеса в Российской Федерации и особенности его налогообложения [Электронный ресурс]: Дис ... канд. экон. наук : 08.00.05, 08.00.10 .- М. : РГБ.
15. Электронное ведение бизнеса в России - пути к открытому глобальному рынку. Материалы конференции. М.: Ассоциация документальной электросвязи, 2004.
16. “Elektronik Ticaret İlişkilerin Rengini Belirliyor”, Information Week, S. 15, 1998.
17. Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.
18. Eastern Tax Enlightenment // The Wall Street Journal Europe. - 2003.
19. E-commerce and Development Report 2001. - N.Y., Geneva, 2001.
20. B.Friedman, M.Greve, A. Kockfield (2001) E-Taxes: Between Cartel and Competition // AEI Federalist Outlook. № 8.
21. A. Operkent (2001) The Law Problems of Electronic Economy //Journal of Monetary Economics. № 12.
22. R. Palan (2003) The Offshore World: Sovereign Markets, Virtual Places and Nomadic Millionaires. — Cornell University Press.
23. J. M. Peha (2000) Telecommunications Competition in 2010 // Info: the Journal of Policy, Regulation and Strategy for Telecommunications. - Information and Media. - April.
24. R.Coase (2008) The problem of social cost. Journal of Law and Economics. Vol.3 p.1-44.

25. E. Suleymanov (2009) "Electronic commerce and IT's probable effects on Azerbaijan Economy" Application of Information and Communication Technologies, 2009. AICT 2009. International Conference 14-16 Oct. 2009.
26. Tapscott Don, Dijital Ekonomi (İstanbul, Koç Sistem Bilgi ve İletişim Sistemleri A.Ş.Yayınları, 1998).
27. European Commission, the Unit K3 team ,Towards a European Research Area: Science, Technology and Innovation. Key Figures 2003-2004. - Luxembourg,2003.
(https://ec.europa.eu/research/era/pdf/indicators/benchmarking2003_en.pdf)
28. Wolters Kluwer.Global Tax Weekly - a closer look.(www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/staff_pict/neue_Groesse_reLaunch/Mitarbeiter_aktiv/Global-Tax-Weekly_November_10.pdf)
29. Varian Hal R., "The Information Economy: How Much Will Two Bits Be Worth in the Digital Marketplace?";
(people.ischool.berkeley.edu/~hal/pages/sciam.html).
30. www.statista.com/statistics/261245/b2c-e-commerce-sales-worldwide/
31. www.statista.com/statistics/251666/number-of-digital-buyers-worldwide/
32. www.mail.ru
33. www.rambler.ru
34. www.top100.rambler.ru
35. www.top.mail.ru
36. www.yaca.yandex.ru
37. www.yandex.ru
38. www.wto.org
39. www.stat.gov.az