

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ

AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

**“VERGİTUTMA SAHƏSİNDƏ BEYNƏLXALQ ƏMƏKDAŞLIQ VƏ
İKİQAT VERGİTUTMANIN QARŞISININ ALINMASINDA ONUN
ROLU”**

mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

Cümşüdlü Xəyal Mahir oğlu

BAKİ – 2021

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

BMDM-in direktoru

i.ü.f.d., dos. Əhmədov Fəriz Saleh oğlu

_____ **imza**

“ ___ ” _____ **20__-ci il**

“VERGİTUTMA SAHƏSİNDƏ BEYNƏLXALQ ƏMƏKDAŞLIQ VƏ İKİQAT
VERGİTUTMANIN QARŞISININ ALINMASINDA ONUN ROLU”

mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı: 060403 – Maliyyə

İxtisaslaşma: Vergi və vergiqoyma

Qrup: 616

Magistrant:

Cümşüdlü Xəyal Mahir oğlu

_____ **imza**

Elmi rəhbər:

i.e.n., dos. Rzayev Zəhid Hüseyn oğlu

_____ **imza**

Proqram rəhbəri:

i.ü.f.d. Vəliyev Cəbrayıl Xəlil oğlu

_____ **imza**

Kafedra müdiri:

i.e.d., prof. Kəlbiyev Yaşar Atakişi oğlu

_____ **imza**

BAKİ – 2021

Elm andı

Mən, Cümşüdlü Xəyal Mahir oğlu and içirəm ki, “Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlıq və ikiqat vergitutmanın qarşısının alınmasında onun rolu” mövzusunda magistr dissertasiyasını elmi əxlaq normalarına və istinad qaydalarına tam riayət etməklə və istifadə etdiyim bütün mənbələri ədəbiyyat siyahısında əks etdirməklə yazmışam.

VERGİTUTMA SAHƏSİNDƏ BEYNƏLXALQ ƏMƏKDAŞLIQ VƏ İKİQAT VERGİTUTMANIN QARŞISININ ALINMASINDA ONUN ROLU

XÜLASƏ

Tədqiqatın aktuallığı: Dövlət maliyyəsinin və büdcəsinin əsas mənbələrindən olan vergilər üzrə beynəlxalq əməkdaşlıqda maraqlı tərəf təkcə dövlət deyil, o cümlədən, digər subyektlər – sahibkarlar və biznes qurumlarıdır. Beynəlxalq təcrübədə ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması, beynəlxalq ticarət və kapitalın hərəkətinin təmin edilməsi üçün beynəlxalq əməkdaşlıq aktual məsələdir.

Tədqiqatın məqsədi: Tədqiqatın əsas məqsədi beynəlxalq ikiqat vergitutmanın təhlili, onun yaranma səbəbləri və qarşısının alınması yollarının qarşılıqlı təhlil edilməsidir. Aşkarlanmış problemlərin həlli üçün dövlətlər və beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən görülən tədbirlərin və metodlarının effektivliyinin ölçülməsi, digər subyektlərin maraqlarına təsir mexanizmlərinin təhlil edilməsidir.

İstifadə olunmuş tədqiqat metodları: Tədqiqat zamanı statistik təhlil, müqayisə xarakterli təhlil, nümunələrin müfəssəl tətqiq, induksiya və deduksiya metodlarından istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın informasiya bazası: Tədqiqatın informasiya bazası rəsmi qurumların və təşkilatların nəşrləri, ikiqat vergitutma sahəsində yazılmış kitablar, dərsliklər, bu mövzuda elmi məqalələr, jurnallardır.

Tədqiqatın məhdudiyyətləri: Tədqiqatın əsas məhdudiyyəti müqayisə xarakterli tədqiqatların azlıq təşkil etməsidir.

Tədqiqatın elmi yeniliyi və praktiki nəticələri: Tədqiqatın əsas elmi yeniliyi ikiqat vergitutma ilə mübarizədə ölkələrin təcrübəsini və Azərbaycan nümunəsinin qarşılıqlı təhlil edilməsidir.

Nəticələrin istifadə olunma biləcəyi sahələr: Tədqiqatın nəticələrindən ikiqat vergitutma sahəsində aparılan araşdırmalar, nəzəri təhlillər və müqayisəli təhlillər zamanı istifadə edilə bilər.

Açar sözlər: beynəlxalq ticarət, vergi, maliyyə, ikiqat vergitutma

SUMMARY

The actuality of the subject: The interested party in international cooperation on taxes, which are the main sources of public finance and budget, is not only the state, but also other entities - entrepreneurs and businesses. In international practice, international cooperation is important to prevent double taxation, to ensure international trade and capital flows.

Purpose and tasks of the research: The main purpose of the study is to analyze the international double taxation, its causes and ways to prevent it. Measuring the effectiveness of measures and methods taken by states and international organizations to address the identified problems, the analysis of mechanisms affecting the interests of other entities.

Used research methods: Statistical analysis, comparative analysis, detailed study of samples, induction and deduction methods were used during the research.

The information base of the research: The information base of the research is the publications of official institutions and organizations, books, textbooks written in the field of double taxation, scientific articles and magazines on this topic.

Restrictions of research: The main limitation of the study is the small number of comparative studies.

The novelty and practical results of investigation: The main scientific novelty of the research is the mutual analysis of the experience of countries in the fight against double taxation and the example of Azerbaijan.

Scientific-practical significance of results: The results of the study can be used in research, theoretical analysis and comparative analysis in the field of double taxation.

Keywords: international business, taxation, finance, double taxation

İXTİSARLAR VƏ İŞARƏLƏR

ABŞ	Amerika Birləşmiş Ştatları
Aİ	Avropa İttifaqı
AP	Avropa Parlamenti
ATƏT	Avropada Təhlükəsizlik və Əməkdaşlıq Təşkilatı
BMT	Birləşmiş Millətlər Təşkilatı
G7	Great7, Böyük 7-lik
G20	Great20, Böyük İyirmilər
İƏİT	İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı
MDB	Müstəqil Dövlətlər Birliyi
ÜTT	Ümumdünya Ticarət Təşkilatı

MÜNDƏRİCAT

	GİRİŞ.....	1
	VERGİTUTMA SAHƏSİNDƏ BEYNƏLXALQ	
I FƏSİL.	ƏMƏKDAŞLIĞIN HÜQUQİ ƏSASLARI VƏ	
	PRİNSİPLƏRİ.....	4
1.1.	Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın məqsəd və vəzifələri.....	4
1.2.	İkiqat vergitutma və onun mahiyyəti.....	9
1.3.	Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın hüquqi əsasları.....	12
	İKİQAT VERGİTUTMANIN ARADAN	
II FƏSİL.	QALDIRILMASINDA BEYNƏLXALQ ƏMƏKDAŞLIĞIN	
	ROLUNUN TƏHLİLİ.....	19
2.1.	Vergitutma sahəsində beynəlxalq müqavilələrin növlərinin təhlili.....	19
2.2.	İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının əsas istiqamətləri.....	26
2.3.	Beynəlxalq vergitutmada ofşor mexanizmlərdən istifadənin əsas istiqamətləri.....	32
	AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASININ VERGİTUTMA	
III FƏSİL.	SAHƏSİNDƏ BEYNƏLXALQ ƏMƏKDAŞLIĞI VƏ ONUN	
	İNKİŞAF ETDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ.....	42
3.1.	Vergitutma sahəsində Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq əməkdaşlığının əsas istiqamətləri və onun təkmilləşdirilməsi yolları.....	42
3.2.	Azərbaycan Respublikasının ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məqsədi ilə bağladığı beynəlxalq sazişlər və onların inkişaf istiqamətləri.....	53
	NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR.....	58
	İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....	61
	ƏLAVƏLƏR.....	70
	Cədvəllərin siyahısı.....	73
	Şəkillərin siyahısı.....	73

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı: Vergilər dövlət gəlirlərinin əsas mənbələrindən biri kimi çıxış edir. Qloballaşan dünya iqtisadiyyatında dövlətlərin, müəssisələrin, təşkilatların və fərdi sahibkarların fəaliyyətinə beynəlxalq vergi əməkdaşlığı təsir göstərir. Bəzi hallarda müxtəlif ölkələrdə vergitutmanın və maliyyə siyasətinin fərqli olması vergitutma ilə bağlı ziddiyyətlərin yaranmasına və əməkdaşlığın effektivliyinin azalmasına səbəb olur.

İşçi qüvvəsinin, əmtəələrin və kapitalın yerdəyişməsinin ildən ilə sadələşdiyi müasir dövrdə dünya təsərrüfat əlaqələri sistemində vergitutma problemi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Dövlətlər beynəlxalq əlaqələrin geniş təşəkkül tapdığı belə bir şəraitdə öz rezidentləri üçün əlverişli vergi mühitinin yaradılmasında maraqlı olurlar. Buna görə də ölkələr əmlaka və kapitala görə beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması, əlavə dəyər vergisinə münasibətdə eyni prinsiplərin, yəni ərazi və ya rezidentlik prinsiplərinin tətbiqinin uyğunlaşdırılması yönündə fəaliyyət göstərirlər. Məlum olduğu kimi, beynəlxalq ikiqat vergitutma vergi ödəyicisinə məxsus eyni bir vergitutma obyektinin eyni zamanda iki və daha çox ölkədə vergiyə cəlb edilməsidir. Hal-hazırda dünyanın bütün ölkələri ikiqat vergitutmanın beynəlxalq ticarət və kapitalın hərəkəti üçün maneələr yaratdığı qənaətinə gəliblər. Qeyd edilən amillər vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın zəruriliyini bir daha ön plana çəkir.

Hər bir dövlət öz qanunvericiliyinə əsasən vergitutma sahəsində müstəqilliyə malikdir. Bununla belə hər bir ölkə öz iqtisadi suverenliyi çərçivəsində digər ölkələrlə fiskal sahədə əməkdaşlıq etməlidir. Müasir dövrdə fiskal sahədə dövlətlər arasındakı qarşılıqlı münasibətləri tənzimləmək üçün sazişlər bağlanılır. Bu sazişlərin bağlanmasında məqsəd vergidən yayınmanın qarşısının alınması, məlumat mübadiləsinin aparılması, təcrübənin bölüşülməsi, əlverişli vergi və investisiya mühitinin yaradılması, günümüzdə aktual məsələlərdən biri olan rəqəmsal iqtisadiyyatın gətirdiyi maliyyə cinayətkarlığının qarşısının alınmasıdır.

Göstərilənləri nəzərə almaqla belə qənaətə gəlmək olar ki, dissertasiya işi aktual bir məsələyə həsr olunmuşdur.

Problemin qoyuluşu və öyrənilmə səviyyəsi: Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlıq və ikiqat vergitutma mövzusu həm Azərbaycan, həm də xarici alimlər tərəfindən geniş araşdırılmış, bu məsələlərə dair kifayət qədər tədqiqatlar aparılmışdır. Bu tədqiqatlarda ikiqat vergitutma, onun mahiyyəti, yaranma səbəbləri və aradan qaldırılması yolları, beynəlxalq əməkdaşlıq məsələləri təhlil edilib. Kəlbəyev .Y.A., Məhərrəmov. R.B., Rzayev. P.Q., Məmmədov F.Ə., Musayev.A.F., Sadıqov.M.M., Макаров . M.Ю., Шахмаметьев А. А., Кастанова Е. Д., Valpy F., Thomas R., Avi-Yonah, R. S., Terzi G., Yıldız N., Çubukçu M., Dağlıoğlu İ, Güçlü H.Ç. , Cemal Baran B., və başqalarının tədqiqatlarını buna misal göstərmək olar.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri: Tədqiqat işinin məqsədi ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması məqsədi ilə vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın təhlili, eləcə də beynəlxalq müqavilələr və onların hüquqi əsaslarının araşdırılmasıdır. Eyni zamanda, ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması yollarının və modellərin təhlil edilməsi və Azərbaycan Respublikası üçün tədbirlərin təklif edilməsidir. Tədqiqat işinin vəzifələrini aşağıdakı kimi qruplaşdırmaq olar:

- Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın və beynəlxalq vergidən yayınmanın səbəblərini araşdırmaq;
- İkiqat vergitutmanın tənzimlənməsi ilə bağlı təkliflərin verilməsi;
- Müəyyən edilmiş problemlərin həllinə yönəlmiş vergi məsələləri üzrə beynəlxalq müqavilələri xarakterizə etmək;
- Beynəlxalq metodların effektivliyini təhlil etmək;
- Subyektlərin maraqlarının təhlili;
- Vergidən yayınmanın qarşısının alınması yollarının müəyyənləşdirilməsi və əlverişli vergi mühitinin təyin edilməsi;
- Dövlətlərarası, eləcə də dövlət və vergi ödəyicisi arasında yaranan

problemlərin həll üsullarının təhlili;

- Beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə ofşor zonaların rolunun təhlili;
- Azərbaycan Respublikasının vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığının əsas istiqamətləri və onun təkmilləşdirilməsi yolları.

Tədqiqatın obyektı və predmeti: Tədqiqatın obyektı vergi siyasəti, dövlətin və vergi ödəyicilərinin maraqları, beynəlxalq əməkdaşlıq, ikiqat vergitutma sahəsindəki beynəlxalq müqavilələrdir. Tədqiqatın predmeti isə ölkələrin təcrübəsi, əldə olunan nəticələndir.

Tədqiqat metodları: Tədqiqat zamanı iqtisadi-statistik təhlil, müqayisə xarakterli təhlil, nümunələrin müfəssəl tətqiqi və s. metodlardan istifadə olunacaq.

Tədqiqatın informasiya bazası: Tədqiqat işinin informasiya bazasını kitablar və dərsliklər, elmi məqalələr, xarici ədəbiyyat, statistik məlumatlar, jurnal və qəzetlər təşkil edir.

Tədqiqatın mədudiyyətləri: Tədqiqat zamanı nəzəri bilikləri əks etdirən kitablar var, lakin praktiki məlumatları təhlil etmək üçün ədəbiyyat azdır.

Tədqiqatın elmi yeniliyi: İkiqat vergitutma ilə mübarizədə ölkələrin təcrübəsi təhlil olunacaq, bu təcrübələrdə əsas məqamlar bildiriləcək. İkiqat vergitutma ilə mübarizədə beynəlxalq əməkdaşlığın təhlili və Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyi və fiskal siyasəti nəzərə alınaraq, ölkədə tətbiqi üçün təkliflər olacaq.

Nəticələrin praktiki əhəmiyyəti və tətbiq sahələri: Nəzərə alsaq ki, Azərbaycan Respublikası da öz xarici vergi siyasətində beynəlxalq vergi sazişlərindən geniş istifadə edir, onda tədqiqatımız nəzəri və praktiki cəhətdən əhəmiyyətlidir. Hazırda Azərbaycan Respublikası ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında 55 dövlətlə saziş imzalamışdır: onlardan 54-u qüvvəyə minmişdir və tətbiq edilməkdədir. Bu sazişlər ölkəmizin bütün əsas iqtisadi və ticarət tərəfdaşlarını, o cümlədən Azərbaycanda əhəmiyyətli investisiyalara malik olan dövlətləri əhatə edir. Çünki bu təkcə ölkələr arası kapital axınını tənzimləmir, eyni zamanda investisiya mühitini daha da əlverişli hala gətirir.

I FƏSİL. VERGİTUTMA SAHƏSİNDƏ BEYNƏLXALQ ƏMƏKDAŞLIĞIN HÜQUQİ ƏSASLARI VƏ PRİNSİPLƏRİ

1.1. Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın məqsəd və vəzifələri

Dövlətlərarası beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə tənzimləyici vasitə kimi vergilər və fiskal siyasət xüsusi rol oynayır. Qloballaşan bazar iqtisadiyyatında vergilər hər bir ölkə üçün mühüm nüansa çevrilib. Vergi siyasəti dövlətin maliyyə siyasətinin əsas tərkib hissələrindən biridir. Ölkənin bir sıra məqsədlərinin həyata keçirilməsi üçün dövlət xüsusi vergi mexanizmindən istifadə edir. Bununla belə vergi siyasətinin əsas funksiyaları, məqsədləri konkret dövr üçün iqtisadi-sosial vəziyyətdən asılıdır.

Müasir beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə həm dövlətlər, həm beynəlxalq təşkilatlar, həm də digər subyektlər qarşılıqlı fəaliyyət göstərir. Bu əməkdaşlığın olması bütün subyektlərin maraqları və faydası üçün vacibdir. Müxtəlif ölkələrin, onun hüquq sistemi, maliyyə siyasəti və digər amillərdən asılı olaraq, özünəməxsus vergi qanunvericiliyi var. Lakin eyni zamanda, hər bir ölkə üçün ümumi anlayış və prinsiplər mövcuddur. Dövlətlər və vergi ödəyiciləri vergitutma sahəsində qarşılıqlı partnyorluq halında fəaliyyət göstərməlidir.

Beynəlxalq əməkdaşlıq zamanı subyektlərin rolu bağlanmış beynəlxalq müqavilə müddəalarına və ya hər bir ölkənin vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq müəyyən edilir. Xüsusilə qeyd etmək lazımdır ki, həm inkişaf etmiş ölkələr, həm də ki inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün əməkdaşlıqdakı rol önəmlidir. Vergitutma siyasətində, ölkənin özünəməxsus vergi rejimində, həm ölkənin öz rezidentləri, həm də xarici hüquqi şəxslər və fərdi sahibkarlar üçün güzəştlər tətbiq olunur.

Ölkələrarası beynəlxalq vergi münasibətlərinin yaranma səbəblərindən biri xarici hüquqi şəxslərin və fərdi sahibkarların vergi ödəyicisi qismində çıxış etməsidir. Bu kimi xarici subyektlərlə vergi münasibətlərinin tənzimlənməsi dövlətlərarası və yurisdiksiyalararası əməkdaşlığı zəruri edir. Beynəlxalq hüquq baxımından həm

ölkənin iqtisadi suverenliyi qorunmalıdır, həm də müəssisələrin qanuni maraqları, mənafeləri və hüquqları nəzərə alınmalıdır.

Vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın artması nəticəsində vergi razılaşmalarının və sazişlərin sayı artır, bu da təkcə dövlətin fiskal siyasətinin aləti deyil, həm də investisiya siyasətinin mühim alətlərindəndir. Çünki beynəlxalq iqtisadi münasibətlərin subyektlərini, iri transmilli şirkətləri, xarici investorları həmin ölkədə müəssisə açmaq və ya müəssisələrinin sayını artırmaq üçün bu üsulla stimullaşdırmaq olar. Həmçinin, vergitutma sahəsində əməkdaşlıq sazişlərinin müddəaları və şərtləri elə hazırlanmalıdır ki, bu sərmayəçilərin fikirlərinə müsbət təsir etsin. Ən yaxşı təcrübələrdə müqavilə şərtləri hər iki ölkənin qanunvericiliyini, dövlət maraqlarını və vergi sistemini nəzərə alır və iqtisadi mühiti yaxşılaşdırır.

Beynəlxalq əməkdaşlıq nəticəsində kapitalın, şəxslərin, malların və xidmətlərin beynəlxalq hərəkətiliyindəki vergi maneələri aradan qaldırılır və inkişaf etmiş ölkələrdən inkişaf etməkdə olan ölkələrə kapital axını artır (Elif Cenkeri 2011, ss.169).

Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın məqsədlərini müxtəlif formada qruplaşdırmaq olar. Əsas qrupları cədvəl 1-də olduğu kimi təsnifləşdirmək mümkündür:

Cədvəl 1: Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın məqsədləri

Ölkənin maliyyə-fiskal məqsədləri	<ol style="list-style-type: none"> 1. İkiqat vergitutmanın qarşısının alınması və ya azaldılması; 2. Vergidən yayınma halının aradan qaldırılması; 3. Aqressiv vergi planlaşdırmasının qarşısının alınması. Bu halı tez-tez iri transmilli şirkətlərdə görmək mümkündür; 4. Mənfəətin geri götürülməsi halının müəyyənləşdirilməsi; 5. Digər maliyyə cinayətlərinin qarşısının alınması; 6. Dövlətlərin vergi mühitinin əlverişli olması; 7. Vergi diskriminasiyasının aradan qaldırılması;
Ölkələrarası əməkdaşlığın müsbət nəticələri	<ol style="list-style-type: none"> 1. Qabaqcıl təcrübənin mübadiləsi; 2. Vahid bazarın yaradılması məqsədilə vergi mexanizmlərinin uyğunlaşdırılması; 3. Məlumat mübadiləsinin təmin edilməsi; 4. Beynəlxalq ticarətin və dövlətlər arasında kapital axınının güclənməsi;

Vergi sahəsində subyektlərə təsir mexanizmləri	<ol style="list-style-type: none"> 1. Subyektlərin maraqlarının müdafiəsi. Bir müəssisə əgər iki və daha artıq ölkə üçün vergi ödəyicisidirsə və hər iki ölkədə ona əlverişli , uyğunlaşdırılmış mühit yaradılsa, bu zaman həm vergi ödəyicisi olan müəssisə, həm də dövlətlərə xeyir gələcək. 2. Vergi ödəyiciləri arasında ayrı-seçkiliyin aradan qaldırılması;
Hüquqi məqsədlər	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mübahisəli məsələlərin tənzimlənməsi;
İqtisadi məqsədlər	<ol style="list-style-type: none"> 1. Regional investisiya mühitinin yaxşılaşdırılması; 2. Beynəlxalq ticarətin inkişafı; 3. İqtisadiyyatın və ticarətin rəqəmsallaşması, elektron ticarət və kriptovalyutanın istifadəsi bəzi vergilərin hesablanmasında çətinlik yaratması;

Mənbə: Cədvəl müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir

Yuxarıda qeyd olunan məqsədləri ayrı-ayrılıqda şərh edəsi olsaq, beynəlxalq kapitalın sərbəst axınının təmin olunması məqsədi beynəlxalq ticarətdə idxal-ixrac münasibətlərini tənzimləyir. Belə ki, hər bir ölkə həm ixracatçı, həm də idxalçı qismində çıxış edir və bu münasibətlərdə hər bir ölkənin milli iqtisadi təhlükəsizliyi və ölkələrarası balans daim qorunmalıdır. Mövcud problemlərin həlli üçün xarici ölkələrdə fəaliyyət göstərən vergi ödəyicilərini ölkə tərəfindən kreditlərin verilməsi və çoxtərəfli sazişlərin bağlanmasını təklif etmək olar.

Digər bir problem isə “Bir-biri ilə əlaqəli transmilli şirkətlərin transfer qiymətlərinin idarə edilməsindəki çətinlikdir: bu gün dünya ticarətinin 60% -dən çoxu bu şirkətlər tərəfindən həyata keçirilir və 50% -i qrupdaxili əməliyyatlardır.” (Alfredo Collosa., 2019)

Əsas məqsədlərdən biri olan aqressiv vergi planlaşdırması adətən vergi ödəyicilərinin qanunvericilikdə nəzərdə tutulan güzəşt və azadolmalardan, istifadə etməklə vergi öhdəliklərindən qaçmasını göstərir. Bu cür problemlərə misal olaraq aşağıdakılar göstərmək olar:

- Gəlirin daha az göstərilməsi;
- İşçi sayının və maaşlarının az qeyd olunması;
- Vergilərin az ödənilməsi;

- Vergi bəyannamələrinin vaxtında təqdim edilməməsi və s.

Bu problemlər eyni zamanda kölgə iqtisadiyyatının da yaranmasına səbəb olur. Bu isə büdcənin vergi gəlirlərinin azalması, dövlətin öz funksiyalarını icra etmək üçün xeyli həcmdə maliyyə vəsaitindən məhrum olması deməkdir.

Həmçinin bu problemlər inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələrə eyni dərəcədə təsir edir; son statistik məlumatlara görə, ölkələrin illik 100-240 milyard dollar olan gəlir vergisindən 4 % ilə 10% arasında itirdiyi təxmin edilir (Alfredo Collosa., 2019)

Keçən əsrin sonundan etibarən ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması üçün müxtəlif modellər tətbiq edilməyə başlandı. Bu modellərin arasında hazır formada təqdim olunanlar da var idi. Modellər qurularkən əsas məqsədlər yuxarıda sadaladığımız amillər idi. Bu amillərdən biri də ölkələrarası informasiya mübadiləsinin təmin edilməsidir.

2015-ci ildə G20 liderləri və inkişaf etməkdə olan iqtisadiyyatların iştirakı ilə daha əhatəli bir model hazırlanması prosesi başlandı. Burada əsas məqsədlər və standartlar müəyyənləşdirildi. Əsas məqsədlərdən biri şəffaf məlumat mübadiləsinin təmin edilməsi olmuşdur. 2019-cu ildə bu məqsədlə yaradılmış “Qlobal Şəffaflıq və İnformasiya Mübadiləsi” Forumu 154 ölkə və 90-dan çox yurisdiksiyasını əhatə edir (Alfredo Collosa., 2019).

Maliyyə məlumat mübadiləsinin aparılması sübut etmişdir ki, vergidən yayınma hallarının qarşısını almaqda çox effektivdir. Son illərdə bu daha hüquqi forma almışdır. Belə ki, əldə olunan razılaşmalara əsasən dövlətlərdən hər hansı birinin vergi orqanı vergidən yayınma halı ilə qarşılaşdıqda digər dövlətlərin müvafiq orqanlarını da bu pozuntu barədə məlumatlandırır.

Yuxarıda qeyd olunan kimi, rəqəmsallaşan iqtisadiyyat, elektron ticarət vergi orqanları və dövlət üçün əsas problemlərdən biridir. Belə ki, bu sistemdə həm zaman, həm də məkan anlayışı itir. Vergidən yayınma halları bu sahədə də artdığına görə ölkələr bu mövzuda da əməkdaşlıq etməyə meyillidirlər.

Əməkdaşlığın daha da artırılması üçün hər bir ölkə öz fəaliyyət planını təsdiq etməlidir. İqtisadi ədəbiyyatlarda bəzən vergi əməkdaşlığına ölkələrarası siyasi problemlərin həll vasitəsi kimi də baxılır. Eyni zamanda bəzən vergitutma ilə bağlı əməkdaşlıqda hüquqi şəxslərlə bağlı aşağıdakılar aydınlaşdırılmalıdır :

- ✓ Subyektlərin aid olduğu ölkənin müəyyənləşdirilməsi;
- ✓ Subyektin fəaliyyət istiqamətinin müəyyənləşdirilməsi;
- ✓ Gəlir mənbəyinin müəyyənləşdirilməsi.

Digər əsas məqsədlərdən biri olan vergidən yayınmanın qarşısının alınması üçün aşağıdakı nümunəyə baxaq :

➤ “X” ölkəsində avtomobil və avtomobil detalları istehsal edən müəssisəsi var. Bu müəssisənin avtomobillirinə “Y” ölkəsində tələb çoxdur və müəssisə “Y” ölkəsində də özünə filial açıb. Belə ki, “X” ölkəsindən detallar “Y” ölkəsinə gətirilir və hazır avtomobil məhz bu ölkədə istehsal olunur. Nəticədə müəssisə hər iki ölkə qanunvericiliyinə görə vergi ödəyicisidir. Bu halda müəssisə öz xalis mənfəətini baş müəssisəsinə köçürmür və “X” ölkəsinə vergi ödəmir. Bu da “X” ölkəsinin maliyyə sistemi üçün zərərliyə.

Vergidən yayınma hallarının qarşısının alınması üçün əsas effektiv alətlərdən biri xarici vergi müfəttişlərinin cəlb olunmasıdır. Müstəqil auditorlar bu zaman ümumi təcrübələrini bölüşürlər. Bu yoxlamalarda həm hüquqi əminlik yaranır, həm də keyfiyyət nəzarəti aparılır. Xarici dövlətlərin vergi sistemlərinin, tətbiq etdikləri yeniliklərinin və qabaqcıl təcrübələrinin öyrənilməsi məqsədilə ölkələrin vergi müfəttişləri digər ölkələrə təcrübələrə getməli, yeni layihələrlə tanış olmalı, eyni zamanda vergi sahəsində beynəlxalq qurumlarla geniş əməkdaşlıq etməlidir. Son illərdə vergi auditori sahəsində ən effektiv üsullar kimi aşağıdakıları göstərmək olar :

- Sorğuların keçirilməsi
- Təsadüfi auditorin tətbiq olunması
- Valyuta metodu və s.

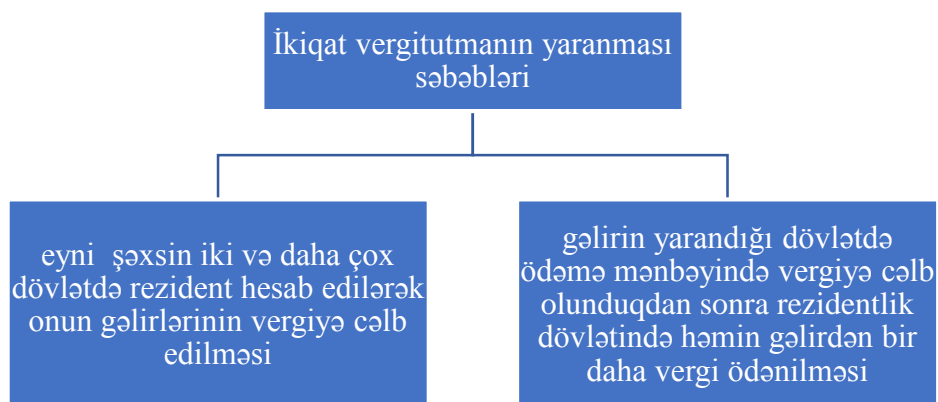
1.2. İkiqat vergitutma və onun mahiyyəti

Müasir beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə ölkələrin vergi sistemləri qarşılıqlı əlaqədə olmalıdır. Hər bir dövlətin büdcəsində vergilər xüsusi yer tutur. İkiqat vergitutma ölkələrin fiskal siyasətində əsas problemlərindən biridir. Belə ki, mahiyyətcə, ikiqat vergitutma eyni vergi ödəyicisinin eyni vergi dövründə iki və daha artıq dövlətə vergi ödəməsidir. Qloballaşan dünya iqtisadiyyatında hər bir sektorda hər bir sərmayeçi öz fəaliyyət istiqamətinin gələcəyi ilə bağlı hüquqi cəhətdən əmin olmalıdır. İkiqat vergitutmanın qarşısının alınması ilə bağlı beynəlxalq əməkdaşlığın qurulması və müqavilələrin bağlanması bu prosesə mühüm bir stimuldur.

“Tarixən ölkələr arasında vergi münasibətlərinin tənzimlənməsi aləti kimi çıxış edən beynəlxalq vergi sövdələşmələri hələ XIX əsrdə yaranmışdır; məlum olan belə münasibətlərdən ən erkəni 1843-cü ilə aid edilir. O, Fransa ilə Belçika arasında bağlanmış və vergi məsələlərində informasiya mübadiləsi və inzibati köməyin göstərilməsini nəzərdə tuturdu. İlk sövdələşmələr, bir qayda olaraq, məhdud gəlir məbləğinin vergi rejimini tənzimləyirdi... Birtərəfli tədbirlərin həyata keçirilməsi və nəzərə alınmaması qeyri-mümkün olan, ABŞ-da 1918-ci ildə ilk dəfə tətbiqinə başlanılan xarici vergi krediti ilə bərabər, bu dövrdə ikitərəfli vergi müqavilələrinin bağlanması üzrə işlər fəaliyyət, kifayət qədər aktivləşdi. Yalnız 1921-1925-ci illər ərzində 22 beynəlxalq vergi sövdələşməsi imzalanmışdır... Hal-hazırda çoxlu sayda ikitərəfli vergi müqavilələri fəaliyyət göstərir, məsələn, yalnız gəlir və kapitala ikiqat vergiqoymanın aradan qaldırılması ilə əlaqədar 400-ə yaxın sövdələşmə imzalanmışdır. İƏİT üzvü olan 24 ölkə arasında hal-hazırda təxminən 230 (mümkün 276- dan) analoji konvensiya fəaliyyətdədir.” (Kəlbəliyev Y.A, Məhərrəmov R.B, Rzayev P.Q, 2011: s. 132).

İkiqat vergitutmanın yaranması səbəblərini Şəkil 1-də göstərdiyimiz formada təsnifatlaşdırmaq olar:

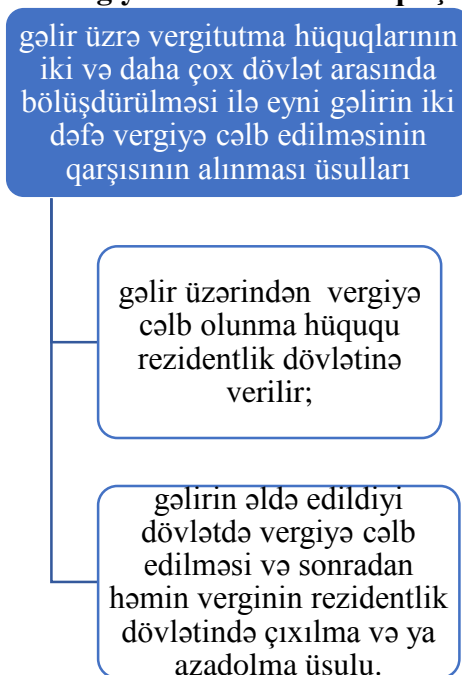
Şəkil 1: İkiqat vergitutmanın səbəbləri



Mənbə: Şəkil müəllif tərəfindən hazırlanıb

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq əməkdaşlığın təkmilləşdirilməsinin əsas mahiyyəti eyni şəxs başqa dövlətdən gəlir əldə edən zaman həmin gəlir üzrə vergitutma hüquqlarının iki və daha çox dövlət arasında bölüşdürülməsi ilə eyni gəlirin iki dəfə vergiyə cəlb edilməsinin qarşısının alınmasıdır. Bunu Şəkil 2-də göstərilən üsullarla etmək olar:

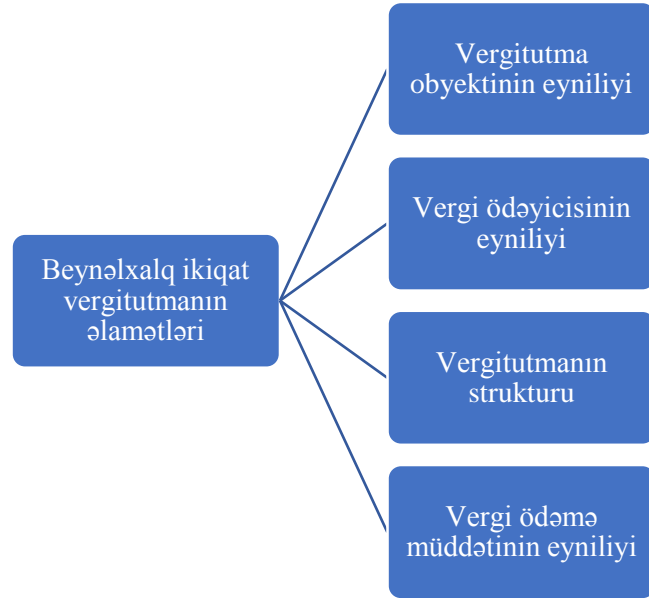
Şəkil 2: Gəlir üzrə vergitutma hüquqlarının iki və daha çox dövlət arasında bölüşdürülməsi ilə eyni gəlirin iki dəfə vergiyə cəlb edilməsinin qarşısının alınması



Mənbə: Şəkil müəllif tərəfindən hazırlanıb

İqtisadi ədəbiyyatlarda ikiqat vergitutmanı müəyyənləşdirmək üçün bir sıra əlamətlər mövcuddur. Bu əlamətləri Şəkil 3-dəki qaydada sadalamaq olar:

Şəkil 3: İkiqat vergitutmanın əlamətləri



Mənbə: Şəkil müəllif tərəfindən hazırlanıb

Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın bir sıra subyektləri ola bilər:

1. Dövlət
2. Fiziki şəxslər
3. Hüquqi şəxslər
4. Beynəlxalq təşkilatlar
5. Transmilli korporasiyalar və s.

Qeyd olunduğu kimi dövlətlər əsas subyektlərdən biri kimi çıxış edir. Dövlət öz iqtisadi müstəqilliyini qorunmalıdır. Həmçinin, dövlət öz daxili qanunvericiliyi və fiskal siyasətinin köməyi ilə birtərəfli qaydada ikiqat vergitutmanın qarşısını ala bilər. İkiqat vergitutma nəticələri baxımından arzuolunmazdır. Dövlətin maliyyə sahəsində ən vacib aləti olan vergi - dövlətin sərhədləri daxilində, beynəlxalq hüququn müəyyən etdiyi ərazidə istifadə olunur. Hər bir dövlət vergi kreditləri vasitəsilə ikiqat vergitutma

haqqında qanunvericilik aktları qəbul edə bilər. Bir sıra hallarda istifadə edilən modellər effektiv olsa da, bəzən tətbiqetmədə müəyyən çətinliklər yaranır. Problem adətən keçid dövründə olan ölkələrdə müşahidə olunur. Buna görə də, mütləq şəkildə nəzərə almaq lazımdır ki, tətbiq olunan təcrübələr və modellər ölkə qanunvericiliyinə, vergi sisteminə uyğun olsun. Eyni zamanda bu modellər öz effektivliyini göstərməsi üçün müəyyən zaman limitinə əsaslanmalıdır. Beynəlxalq müqavilələrdə ikiqat vergitutma üçün hər hansı bir qadağa və ya sanksiya nəzərdə tutulmuyub

Ölkələr ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması üçün beynəlxalq əməkdaşlıq etməlidir. Çünki, ikiqat vergitutma bir çox ölkənin iqtisadiyyatı üçün problem yaradır. Bu problemlərin yaranmasında əsas səbəblərdən biri dövlətin obyekt və subyekt arasında olan münasibətləri tənzimləməsində çətinlik çəkməsidir.

1.3. Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın hüquqi əsasları

Hər bir dövlətin vergi qanunvericiliyində xarici hüquqi şəxslər və əcnəbilərə vergi tətbiqetmə ilə bağlı müxtəlif müddəaları nəzərdə tutan normativ hüquqi aktlar var. Vergilər sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın əsasını beynəlxalq müqavilələr və razılaşmalar təşkil edir. İki və daha çox ölkəni əhatə edən ticarət və digər iqtisadi əməliyyatlardan yaranan gəlir vergisində istifadə edilə biləcək məhdudiyətlər müasir vergi idarəetməsində əsas müzakirə məsələlərindəndir. Bu zaman ortaya çıxan problemləri aradan qaldırmaq üçün dövlətlər və onların vergi orqanları fəaliyyətlərini bir-birinə uyğunlaşdırmalıdır.

Əməkdaşlığa qoşulmaq hər bir dövlətin öz suveren qərarı əsasında olmalıdır. “Milli hüquq sistemləri beynəlxalq müqavilələrin ratifikasiya olunması nəticəsində hüquqi qüvvəyə minməsindən və ölkə daxili qanunlar şəklində olmasından asılı olaraq fərqlənirlər. Buna görə də, milli qanunvericiliyin müəyyən vergi razılaşmalarına təsirini müəyyən etmək üçün həmin ölkədə beynəlxalq müqavilələrin hüquqi statusunu bilmək lazımdır.” (Kəlbəyev Y.A, Məhərrəmov R.B, Rzayev P.Q, 2016: s. 112).

Vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın əsas alətlərindən biri beynəlxalq müqavilələrdir. Bu əməkdaşlıq və müqavilələr hər bir ölkə tərəfindən müstəqil müəyyənləşdirilməlidir. Həmçinin, əməkdaşlıq ölkələrin bərabər hüquqlarına əsaslanmalıdır.

Beynəlxalq müqavilələrin həyata keçirilməsində təkcə beynəlxalq hüquq deyil, eləcə də, hər bir ölkənin daxili hüququ və qanunvericilik aktları da təsir edə bilər. Bəzi hallarda daxili hüquqla beynəlxalq hüquq arasında ziddiyyət yaranır. Bu kimi hallarda ölkə konstitusiyası və referendumla qəbul edilmiş aktlar istisna olmaqla, adətən ölkənin tərəfdar çıxdığı beynəlxalq müqavilələrin müddəaları əsas götürülür. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 151-ci maddəsində göstərilirdi ki: “Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik sisteminə daxil olan normativ hüquqi aktlar ilə Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı dövlətlərarası müqavilələr arasında ziddiyyət yaranarsa, həmin beynəlxalq müqavilələr tətbiq edilir.”

(<http://www.e-qanun.az/framework/897>, 2021).

Eyni zamanda, Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 2.5-ci maddəsinə əsasən: “Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı beynəlxalq müqavilələrdə vergilər haqqında Vergi Məcəlləsi ilə və ona müvafiq olaraq qəbul edilmiş normativ hüquqi aktlarla nəzərdə tutulmuş müddələrdən fərqli müddəalar müəyyən edildikdə, həmin beynəlxalq müqavilələrin müddəaları tətbiq edilir.”

(<https://www.taxes.gov.az/az/page/ar-vergi-mecellesi>, 2021).

“Vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlıqda münaqişələrin yaranma səbəblərindən biri bu əməkdaşlıqların hüquqi statusunun olmamasıdır. Bəzi dövlətlərdə ölkə daxili qanunvericilik aktları beynəlxalq müqavilələr ilə ziddiyyət təşkil edir. Razılaşmış ölkələrin qanunları və onlar arasında bağlanmış müqavilələr ilə münaqişələr yarandıqda, 1969-cu ildə qəbul edilmiş Beynəlxalq müqavilələr haqqında Vena Konvensiyasının 27-ci maddəsi əsas götürülür. Belə ki, bu maddəyə əsasən, beynəlxalq müqavilələrin müddəalarını yerinə yetirməməsinə bəraət qazandırmaq üçün ölkə öz daxili hüququnun müddəalarını əsas götürə bilməz.” (Kəlbəyev Y.A, Məhərrəmov R.B, Rzayev P.Q, 2011: s.113).

Buna görə də, beynəlxalq əməkdaşlıq müqavilələri ayrı-ayrılıqda şərh edilməlidir. Praktiki məsələlərdə isə hər iki ölkənin qanunvericiliyi və beynəlxalq müqavilənin şərtləri nəzərə alındıqdan sonra ümumi metodlar və prinsiplər müəyyənləşdirilməlidir. Beynəlxalq əməkdaşlıq zamanı hər bir dövlət eyni vergiləri tətbiq etməli, vergi obyektləri və vergi müddəti eyni olmalı, vergi yoxlamaları qaydaları və struktur uyğunlaşdırılmalıdır. Bu kimi fəaliyyət əməkdaşlığı daha da təkmilləşdirəcək. Həmçinin, hər bir halda bu müqavilələrin müddəaları hər bir hüquqi şəxs üçün vaciblik təşkil etməlidir.

Vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın hüquqi şərhində istifadə olunan əsas metodlardan biri sistemik-hüquqi təhlildir. Bu təhlildə müqavilə müddəaları ayrı-ayrılıqdan şərh edilməlidir. Dövlətlərarası vergi münasibətlərində hüquqi cəhətdən aşağıdakı vergitutma qaydalarını fərqləndirmək mümkündür:

Cədvəl 2: Dövlətlər arası vergi münasibətlərinin hüquqi normaları

1. Kollizion normalar	2. Maddi-hüquq normaları
İki və daha çox ölkənin vergi münasibətlərinin tənzimləməsi və vergi öhdəlikləri elementlərinə hansı maddi-hüquqi normaların tətbiq edilməsini nəzərdə tutur. Bu normalara dövlətlər arasında iqtisadi, maliyyə, hüquqi sahələrdə bağlanan ikitərəfli və çoxtərəfli sazişlərdə rast gəlmək mümkündür.	Bu normaların köməyi ilə xarici hüquq subyektlərinin vergi öhdəliklərinin mühüm elementləri və digər iştirakçılar üçün davranış qaydaları müəyyən olunur.

Mənbə: Cədvəl müəllif tərəfindən hazırlanıb

Vergi məsələləri üzrə beynəlxalq razılaşmalar ölkə qanunvericilikləri arasında müxtəlif mübahisəli vəziyyətlərin aradan qaldırılması məqsədi ilə bağlanır. Buna görə də beynəlxalq razılaşmaların məzmununun əsas hissəsini kollizion normalar təşkil edir. Bu normalara əsasən, münaqişələrin həll üsulu kimi müəyyən məsələlərin həllini tam və ya qismən razılaşan ölkələrin hər hansı birinin qanunvericiliyinə yönəldilməsidir ki, bu zaman digər tərəfin vergi hüququna bu sahədə məhdudiyyət qoyulur. Bəzi hallarda

isə razılaşmalarda qəbul edilən normalar sonradan dövlətin öz qanunvericiliyinə də daxil edilir.

Xarici elementlə vergi münasibətlərinin tənzimlənməsi üçün xüsusi normativ aktlar də qəbul edilə bilər ki, bu zaman beynəlxalq razılaşmalar da tənzimlənə bilər. Bu cür sazişlərin imzalanması zamanı dövlətlərin əsas məqsədi, iqtisadi münasibətlərin harmonlaşdırılması üçün ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasıdır ki, bu da nəticədə vergidən yayınmanın və diskriminasiyanın qarşısını alır, həmçinin dövlətlər arasında gəlirlərin vergilərdən ayrılmasını tənzimləyir. Hazırda vergitutmanın ümumi prinsipləri Avropa Sosial Xartiyada (1961), Avropada təhlükəsizlik və əməkdaşlıq üzrə Yekun aktında (1975), Avropa Birliyinin yaradılması haqqında müqavilədə, Ümumdünya Ticarət Təşkilatında (1994) və s. qeyd olunur (Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B. və Rzayev P.Q, 2011).

Vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlıq hüquqi baxımdan təhlil edilərkən, beynəlxalq vergi hüququnda ən çox əhəmiyyət kəsb edən mövzu insan hüquqları və qanuni mənafeəlidir. Buna görə də bu zəmində mübahisələr yarandıqda insan hüquqları ön planda tutulur. Beynəlxalq hüquqda vergi münasibətləri ümumi və xüsusi qaydada şərh edilir. Ən vacib məqamlardan biri bu şərh vasitələrinin düzgün seçilməsidir. Beynəlxalq iqtisadi şərh qaydaları ilə vergi şərh qaydaları arasında fərqlər vardır. Adətən bu şərh vasitələrindən münaqişələrin həll edilməsində istifadə olunur. Bu cür münaqişələrə iki ölkə ərazisində filialı yerləşən müəssisələri nümunə göstərmək olar.

Vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlıq bir neçə istiqamətdə inkişaf edə bilər:

- Dövlətlərarası müqavilələrin bağlanması;
- Digər dövlətlərin suveren hüquqlarına toxunan münasibətlərin tənzimlənməsi;

Vergi əməkdaşlığında ilk növbədə qanunun aliliyi prinsipi nəzərə alınmalıdır. Beynəlxalq vergi hüququnun mənbələri aşağıdakılardır:

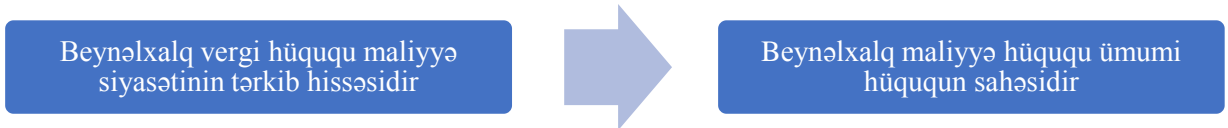
- çoxtərəfli beynəlxalq vergi müqavilələri

- məhdud ikitərəfli vergi müqavilələri
- ənənəvi beynəlxalq hüquq
- ümumi hüquq prinsipləri

Beynəlxalq vergi müqavilələri hüquqi cəhətdən ölkənin daxili qanunvericiliyi, müqavilələrin texniki şərtləri və tərəflərin vergi sistemləri arasındakı fərqlər səbəbiylə ümumi və tətbiq olunan modelin mövcudluğunu təmin edir. Digər tərəfdən, vergi müqavilələrinin şərtlərinin uyğunsuz ölkə vergi sistemləri arasındakı münasibətlərə tətbiq edilməsi baxımından hərtərəfli hüquqi cəhətdən uyğunlaşdırılması və ədalətli tətbiq olunmasını təmin edəcəkdir. Bu səbəblə bu müqavilələr daxili vergi qanunvericiliyindən fərqli olaraq subyektlərin qarşılıqlı anlaşmasına əsaslanır.

Hüquq sistemində vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın tənzimlənməsi aşağıdakı iyerarxiya ilə tətbiq olunur:

Şəkil 4: Beynəlxalq maliyyə hüququ və vergi hüququ tənzimlənməsi



Mənbə: Şəkil müəllif tərəfindən hazırlanıb

Beynəlxalq əməkdaşlıqda, tərəflərin öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsi beynəlxalq hüququn pozulması deməkdir. Lakin, bununla belə, öhdəliklərin yerinə yetirilməməsinə görə hər hansı formada cəza və ya sanksiya tədbiri nəzərdə tutulmayıb.

Beynəlxalq vergi hüququ, beynəlxalq ictimai hüququn müstəqil sahəsi kimi qəbul edilən beynəlxalq maliyyə hüququnun bir qoludur. Ona həmçinin beynəlxalq iqtisadi hüququn bir sahəsi kimi də baxmaq olar. Hazırda, beynəlxalq vergi

münasibətləri beynəlxalq təsərrüfat əlaqələrinin genişləndiyi və iqtisadiyyatda qloballaşma proseslərinin geniş təşəkkül tapdığı bir şəraitdə formalaşır.

Beynəlxalq vergi münasibətlərinin subyektləri kimi müstəqil dövlətlər, beynəlxalq təşkilatlar, hüquqi və fiziki şəxslər çıxış edirlər. Qeyd olunanlar nəzərə alınmaqla beynəlxalq vergi hüququnu maliyyə hüququnun beynəlxalq aspektlərini özündə əks etdirən bir sahəsi kimi də xarakterizə etmək olar.

Beynəlxalq vergi hüququnun əsas prinsipləri aşağıdakılardır:

- beynəlxalq vergi münasibətlərində dövlətlərin suveren bərabərliyi;
- dövlətlər arasında münasibətlərin ədalətli və qarşılıqlı əlverişli əsaslar üzərində qurulması;
- vergitutma sahəsində müvafiq hüquq və vəzifələrin qarşılıqlı sürətdə tanınması;
- beynəlxalq vergi hüququnun normalarından irəli gələn vəzifələrin yerinə yetirilməsi;
- vergi ayrı-seçkiliyinə yol verilməməsi.

Beynəlxalq vergi hüququnun predmetini dövlətlərarası səviyyədə vergi münasibətləri təşkil edir. Vergitutma sahəsində dövlətlərarası müqavilələr bağlandığı andan beynəlxalq vergi münasibətləri yaranmış olur.

Beynəlxalq vergi münasibətləri zamanı yaranmış mübahisələri dövlətlər milli əraziləri hüdudlarında öz daxili qanunlarını tətbiq etməklə, bu kifayət etmədikdə isə müvafiq beynəlxalq vergi konvensiyaları bağlamaqla həll etməyə çalışırlar. Vergitutma sahəsində yaranmış müxtəlif mübahisəli hallar aşağıdakı mənbələrə əsaslanaraq aradan qaldırılır:

- daxili qanunlar;
- beynəlxalq müqavilələr və sazişlər;
- beynəlxalq təşkilatların qərarları;
- məhkəmə praktikası;
- hüquqi doktrina.

Daxili qanunlar dedikdə vergi–hüquq münasibətləri sahəsində elə normativ-hüquqi aktlar nəzərdə tutulur ki, onların milli ərazi hüdudlarında icrası mütləqdir.

Beynəlxalq müqavilələr və sazişlər müxtəlif dövlətlər arasında yaranmış vergi məsələlərini tənzimləyən sənədlərdir.

Vergitutma sahəsində münasibətlər həmçinin beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən qəbul edilmiş qərarlar əsasında da tənzimləyə bilər.

Vergitutma sahəsində beynəlxalq müqavilələr və sazişlər çərçivəsində tənzimlənməsi mümkün olmayan mübahisələr məhkəmə praktikası ilə həll edilir.

Hüquqi doktrina dedikdə qanunda boşluqların olması, müvafiq presedentin olmaması səbəbindən yaranmış mübahisələrin hüquq müstəvisində həlli üçün tanınmış alimlərin işlərində olan və hüquqi əhəmiyyət kəsb edən müddəalardan istifadə edilməsi başa düşülür.

Vergi məsələləri üzrə beynəlxalq sazişləri 3 qrupa bölmək olar:

- Vergitutmanın ümumi prinsiplərinin əks etdirən Aktlar, məsələn, 1961-ci ildə qəbul edilmiş və 1965-ci ildən qüvvəyə minən Avropa sosial xartiyası, 1975-ci ildə qəbul edilmiş Avropada təhlükəsizlik və əməkdaşlıq üzrə müşavirənin yekun aktı və s. Bu aktlar bilavasitə tətbiq olunmur, lakin onlarda əks olunan prinsiplər daxili qanunvericilikdə istifadə olunur.
- Bilavasitə vergi sazişləri. Belə sazişlər ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması, digər ölkənin ərazisində fəaliyyət göstərən vergi ödəyicisinin ayrı-seçkiliyə məruz qalmaması məsələlərini özündə əks etdirir.
- Digər məsələlərlə yanaşı vergitutma məsələlərini də özündə əks etdirən müxtəlif beynəlxalq sazişlər.

II FƏSİL. İKİQAT VERGİTUTMANIN ARADAN QALDIRILMASINDA BEYNƏLXALQ ƏMƏKDAŞLIĞIN ROLUNUN TƏHLİLİ

2.1. Vergitutma sahəsində beynəlxalq müqavilələrin növlərinin təhlili

Beynəlxalq vergi əməkdaşlığının əsas növlərindən hesab edilən və dünyada sayı 3000-dən çox olan beynəlxalq vergi müqavilələrini bir neçə təsnifatda göstərmək mümkündür. Beynəlxalq vergi müqavilələrinin strukturu və prinsipləri əksər hallarda oxşarlıq təşkil edir.

İlkin olaraq qeyd edək ki, subyektlərin sayından asılı olaraq, bu müqavilələr ikitərəfli və çoxtərəfli olur. Məzmun olaraq isə beynəlxalq vergi müqavilələrini aşağıdakı kimi qruplaşdırmaq olar:

- vergi güzəştlərinə dair müqavilələr;
- beynəlxalq ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması ilə bağlı müqavilələr;

Eləcə də, digər bir müqavilə növləri isə beynəlxalq təşkilatların ərəsəyə gətirdiyi model müqavilələrdir ki, onların yaranma tarixi 19-cu əsrin ortalarından başlayır. İlk vergi müqaviləsi 1872-ci ildə İngiltərə - İsveç arasında bağlanmışdır. Lakin, belə tipli müqavilələrin əhatəsinin genişlənməsi 20-ci əsrin əvvəllərindən başlayır. Bu müqavilələr çoxtərəfli vergi müqavilələri hesab olunurdu. “Yalnız 1921-1925-ci illər ərzində 22 beynəlxalq vergi sövdələşməsi imzalanmışdır.” (Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B., Rzayev P.Q., 2011, s. 133).

Xüsusilə də 1980-ci illərdən sonra qlobal iqtisadi münasibətlərin və maliyyə bazarlarının inkişafı bu prosesin intensivliyinə təkan verdi. Vergi müqavilələrinin əsas məqsədləri kimi: ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması, hər iki ölkənin xəzinəsinin dolması, iqtisadi əməkdaşlığın artırılması, maliyyə şəffaflığının təmin olunması kimi məqsədləri göstərmək olar.

Müqavilə şərtlərinin yerinə yetirilməsi, tarazlığın qorunması və iqtisadi maraqların təmin edilməsi baxımından tərəflərinin inkişaf etmiş və ya inkişaf etməkdə olan ölkə olmasının əhəmiyyəti böyükdür. Vergi müqavilələrinin şərtləri həm də

dövlətlərin daxili vergi qanunvericiliyindən asılıdır. Demokratik və hüquqi dövlətdə, əgər ölkənin qanunvericilik sistemində daxil olan normativ hüquqi aktlar ilə beynəlxalq müqavilələr arasında hər hansı bir ziddiyyət yaranarsa, bu zaman müqavilə müddəaları üstünlük təşkil edir. Dövlətlərin tərəfdar çıxdığı beynəlxalq müqavilələr hüquq sisteminin ayrılmaz tərkib hissəsidir. Lakin bəzi hallarda fərqli məqamlar da baş verə bilər. Məsələn, Fransada müqavilə şərtləri ilə cəlb oluna bilməyən vergini daxili qanunvericiliklə təmin edə bilər. Dövlətlər arasında vergi müqavilələrinin bağlanması üçün onların aralarında kommersiya, investisiya münasibətləri və strateji tərəfdaşlıq olmalıdır.

Ölkələr arasında vergi münasibətləri zamani etibarlılıq əmsalını artıran vergi müqavilələri subyektlərarası hüquq və vəzifələr yaradır. Bu baxımdan vergi münasibətlərinin hər iki tərəfinin hüquqi zəmanəti əmələ gəlmiş olur (Cenkeri E., 2011) Həmçinin ümumi şərh prinsipinə əsasən hər iki ölkə öz vəzifələrini həyata keçirməlidir. Bunun üçün bu müqavilələr müxtəlif dillərdə nəşr edilir və hər biri eyni dərəcədə etibarlı sayılır.

Vergi müqavilələri Vyana Konvensiyasına əsasən tənzimlənir və subyektlər tərəfindən müqavilə şərtlərinin vicdanla yerinə yetirilməsi məcburidir. Konvensiyaya əsasən, ölkələr öz öhdəliklərini vicdanla yerinə yetirməlidir (https://www.un.org/esa/ffd/****/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf, 2015).

Vergi müqavilələrinin hazırlanmasında beynəlxalq təşkilatların modellərini xüsusilə qeyd etməliyik. Bu təşkilatlardan biri İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatıdır ki, ilk dəfə 1963-cü ildə vergi müqaviləsini layihə formasında hazırlayıb. Daha sonra isə xronoloji olaraq – 1977-ci ildə, 1992-ci ildə, 2010-cu ildə və 2014-cü illərdə bu müqavilələrin üzərində işlənilib və dəyişikliklər edilmişdir. Sonuncusunda isə, yəni 2014-cü ildə, “faydalanan şəxs” ilə bağlı müxtəlif dəyişikliklər qəbul edildi. İƏİT modelinin əsas məqsədi təşkilata üzv ölkələrin iqtisadi maraqları olsa da, digər ölkələr ilə də bu cür əlaqələr qurulub.

“Dünyada bağlanan vergi müqavilələrinin 70-80 faizi məhz bu model üzərindədir.” (Başok C.B., 2016, s.195). Modelin strukturu müxtəlif maddələrdən ibarətdir ki, hər birinin hüquqi şərhı mümkündür.

Bu modelin hər hansı bir şərtindən müxtəlif ölkələrin qeydiyyatdan keçməməsi halları baş verə bilər, məsələn, 12-ci maddə belə maddələrdəndir. “İƏİT Modelinin əsas xüsusiyyətlərindən biri də mənbə ölkədən digər müqavilə üzvü olan ölkənin gəlir növləri üzrə vergisinin tam və ya qismən imtina etməsini tələb etməklə iqiqat vergitutmanı ləğv etməsi və ya azaltmasıdır

(https://www.un.org/esa/ffd/****/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf, 2015).

Eyni zamanda bu model xalis kapital idxal edən və inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün adekvat deyil. İƏİT modelinin tətbiqində vergi obyektinin və vergi müddətinin eyniliyinə xüsusi diqqət edilir. Bu modeldə əldə edilən payın böyük hissəsi müəssisənin yerləşdiyi ölkəyə aiddir və mənbə ölkənin sadəcə qanuni şərtlərlə müqaviləni dayandırmaq hüququ var. Bu modelin tətməl prinsipi rezidentlik prinsipidir. “İƏİT-in tipik Konvensiyası mənfəətin bölüşdürülməsi üçün vergi dərəcəsinin ən yuxarı həddini 10% müəyyən etmişdir.” (Kəlbəyev Y.A, Məhərrəmov R.B, Rzayev P.Q, 2011: s. 138). İƏİT modeli hal-hazırda 200-dən çox ölkə tərəfindən qəbul edilmişdir.

Digər bir model müqavilə isə Birləşmiş Millətlər Təşkilatı tərəfindən hazırlanmış modeldir.

Qeyd olunan model, ilk dəfə 1968-ci ildə BMT-nin İqtisadi və Sosial Şurası tərəfindən ölkələrin vergi mütəxəssislərinin iştirakı ilə yaradılmışdır. Bundan sonrakı dövrdə isə təlimat hazırlandı və 1980-ci ildə model rəsmi şəkildə nəşr edildi

(https://www.un.org/esa/ffd/****/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf, 2015).

BMT modeli İƏİT modelindən fərqli olaraq inkişaf etməkdə olan ölkələr və bazar iqtisadiyyatına keçid iqtisadiyyatında olan ölkələrin iqtisadi maraqları baxımından daha sərfəlidir. Bu məqsədlə, model, inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün vergi müqavilələrinin idarəedilməsi ilə bağlı nəşrlər buraxır. 2004-cü ildən fəaliyyət

göstərən mütəxəssislər komitəsinin üzvlərinin arasında məhz bu ölkələr də var. BMT modelinin təməl prinsipi ərazi prinsipidir. Eyni zamanda, qeyri-rezidentlərin də gəlir əldə edə bilməsi üçün müvafiq müddəalar mövcuddur.

Qeyd olunan iki modelin oxşar cəhətləri ilə yanaşı, fərqli xüsusiyyətləri var. Bu fərqlilikləri müqayisəli şəkildə Cədvəl 3-də görə bilərik:

Cədvəl 3: İƏİT və BMT modellərinin fərqli xüsusiyyətləri

İƏİT modeli	BMT modeli
Səlahiyyət bölgüsü siyasətində müəssisənin yerləşdiyi ölkəyə üstünlük tanıyır	Səlahiyyət bölgüsü siyasətində mənbə ölkəyə üstünlük tanıyır
Daimi nümayəndəlik olduğu halda qazanc, işçilərin əmək haqqı səviyyəsi və əmlak gəlirləri istisna olmaqla vergi qoymaq hüquqları yoxdur	Mənbə ölkə İƏİT modelinə nisbətən daha çox vergi hüququna malikdir.
Sərmayə gəlirlərinin (faiz, dividend, royalti) bölgüsündə mənbə ölkənin üst sərhədləri kəskin göstərilir	Sərmayə gəlirlərinin (faiz, dividend, royalti) bölgüsündə mənbə ölkənin üst sərhədlərinin elastikliyi artırır
12-ci maddədə mənbə ölkə sakininin ödədiyi qonorara vergi tətbiq edilmir.	12-ci maddədə mənbə ölkə sakininin ödədiyi qonorara vergi tətbiq edilməsinə maneə yoxdur
“Əsas anlayışlar” bölməsində biznes və startaplar fərqləndirilir	Belə fərqləndirmə yoxdur
Belə maddə nəzərdə tutulmayıb	Dəniz və hava logistikası ticarəti sahəsində mənbə ölkələrin vergi qoyma səlahiyyəti ilə bağlı alternativ maddələr var
“Özünüməşğulluq” maddələri çıxarılmışdır	“Özünüməşğulluq” maddələri mövcuddur
Mənbə ölkəsi üçün qeyri-rezidentlərin ticarət gəlirləri üzərində hüquqları daha azdır	Mənbə ölkəsi üçün qeyri-rezidentlərin ticarət gəlirləri üzərində hüquqları daha çoxdur
İnkişaf etməkdə olan ölkələrlə bağlanan müqavilələrdə həmin ölkə kompromisə getməyə məcburdur	Belə hal yoxdur
İnşaat müəssisəsinin daimi nümayəndəliyi üçün vaxt həddi 12 aydır	İnşaat müəssisəsinin daimi nümayəndəliyi üçün vaxt həddi 6 aydır
Daimi müəssisə olmaq üçün ən az 6 ay gün şərti	Daimi müəssisə olmaq üçün 183 gün şərti
Rezidentlik prinsipi	Ərazi prinsipi

Mənbə: Başok C.B., 2016: s. 52-54; (https://www.un.org/esa/ffd/////wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf, 2015, p.5, Batrel Ö.F.,2014)

Bu iki model struktur olaraq bir-birinə bənzəyir. Aşağıdakı ardıcılıqla strukturlarını ümumi şərh edək :

- Müqavilələrin I fəslində müqavilə tərəfləri olan ölkələr, rezident şəxslər, digər maraqlı tərəflər və iştirakçılar, eləcə də gəlirlər və digər vergilər göstərilir.
- Müqavilələrin II fəslində ümumi təriflər və əsas anlayışlar göstərilib. BMT və İƏİT modəllərinin II fəslinin 3-cü maddəsinə uyğun olaraq, əgər müqavilədə qeyri-müəyyən şərtlər olduqda, bu zaman ölkə qanunvericiliyinə uyğun tədbirlər görülür.
- Müqavilələrin III fəslində gəlir növləri (daşınmaz əmlakdan gəlir, ticarət mənfəəti, gəmi və ya hava gəmilərinin beynəlxalq nəqliyyatda və daxili su nəqliyyatında gəmilərin istismarından əldə edilən gəlir, əlaqəli müəssisələrin mənfəəti və transfer qiymətləri, dividendlər, royalti, kapital qazancı, peşəkar və müstəqil xidmətlərdən əldə edilən gəlir, işdən gələn gəlir, direktorların haqqı və ən yüksək səviyyəli idarəetmə məmurlarının mükafatları, sənətçilər (əyləncələr) və idmançılar tərəfindən əldə edilən gəlir, təqaüd və sosial təminat, dövlət işçiləri tərəfindən əldə edilən gəlir, tələbələr, iş stajçıları və şagirdlər tərəfindən əldə edilən gəlir və s.) haqqındadır.
- Müqavilələrin IV fəslində kapitaldan vergitutma barəsindədir.
- Müqavilələrin V fəslində isə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması ilə bağlı iki metod (güzəşt və kredit) haqqında məlumatlar göstərilib.
- Müqavilələrin VI fəslində subyektlər arasındakı ayrı-sekçiliyə qarşı tədbirlər və qarşılıqlı razılaşma bəndləri əks olunur. Bu prosedurun əsas məqsədi tərəflər arasındakı transfer qiymət mübahisələrini danışıqlar yolu ilə həll etməkdir. Həmçinin, bu fəsildə düzgün məlumat mübadiləsi haqqında maddə var. Məlumat mübadiləsinin tərəflər arasında düzgün formada aparılması vergidən yayınma hallarının qarşısının alınması üçün əsasdır.

İƏİT və BMT modellərində məlumat mübadiləsi məhdud formada aparılır və mövcud vəziyyətlə bağlı tam məlumat paylaşımını tövsiyyə etmir (Özer M.L., 2006). Məlumat mübadiləsinin mövzusu gəlirlər və vergidir. Bu məlumatlar subyektlər tərəfindən dövlət sirri və ya kommersiya sirri kimi qorunmalıdır və ancaq hüquqi qaydada (məhkəmə qaydasında) istifadəyə verilə bilər (Batirel Ö.F., 2014).

- Müqavilələrin VII fəslə isə müqavilənin qüvvəyə minməsi və ya ona xitam verilməsi ilə bağlı müddəaları göstərir (https://www.un.org/esa/ffd/****/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf, 2015).

İƏİT müqavilələrində müddələrdən səmərəli istifadə edilməsi üçün bir sıra tədbirlər görülür: (Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B. və Rzayev P.Q., 2011).

1. Hər bir hüquqi şəxsin fəaliyyətinə dövlət qanun vericiliyi ilə nəzarət edilməlidir;
2. Qanunvericiliklə yən edilmiş güzəştlərin və azadolmaların hüquqi cəhətdən əsaslandırılması lazımdır;
3. Bəzi hüquqi şəxslər ən azı bir ölkədə vergi ödəyicisi kimi çıxış etməlidir;
4. Tərəflər müqavilə öhdəliklərini səmərəli yerinə yetirməlidir;
5. Ofşor zonalarla müqavilələr bağlanmamalıdır.

Beynəlxalq vergi münasibətlərinin tənzimlənməsi, vergi qaçaqçılığının qarşısının alınması və beynəlxalq istehsalın dövriyyəsinin dayandırılmaması üçün 1988-ci ildə Avropa Şurası tərəfindən hazırlanan “Vergi münasibətlərində qarşılıqlı əməkdaşlıq” müqaviləsi qəbul edilib. Bu müqavilənin məqsədi – Avropa ölkələrində vergi məsələləri üzrə məlumat mübadiləsinin optimal qaydada və operativ aparılması idi. Müqavilənin əsas xüsusiyyətlərindən biri, hər hansı bir zəmində ayrı-seçkilik salınmaması üçün müqavilədə xüsusi müddələrin olması idi.

Bu nümunədən başqa digər qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq konvensiyaları da vardır. Bu tipli əməkdaşlığın əsas məqsədləri məlumat mübadiləsinin optimal qaydada aparılmasıdır.

İƏİT modeli ilə oxşar cəhətlərə malik olan digər bir model isə ABŞ modelidir. ABŞ modelində müqavilələr bağlanarkən sui-istifadə hallarının (“vergi şoppinqi” hallarının) qarşısının alınması üçün müxtəlif test üsullarından istifadə edilir.

Beynəlxalq vergi müqavilələrində regional əməkdaşlıqların təmin edilməsi üçün daha nümunə isə, lokal razılaşmaları misal göstərmək olar. Məsələn, Skandinaviya yarımadası ölkələri 1991-ci ildən birbaşa və dolayı vergi sahəsində əməkdaşlığa başlayıblar.

Digər nümunə isə İƏİT tərəfindən 1995-ci ildə hazırlanmış MBT (CMA) sazişidir. Bu sazişi 9 ölkə qəbul etmişdir. Bu nümunədə də əsas hədəf məlumat mübadiləsinin vaxtında aparılması və məlumatların vaxt keçdikcə dəyişməsinin nəzərə alınmasıdır (Özer M.L., 2006).

İkiqatvergitutmanın qarşısının alınması üçün müxtəlif ölkələr arasında ikitərəfli müqavilələr bağlanır ki, bu müqavilələr vasitəsilə beynəlxalq, o cümlədən lokal vergi və digər maliyyə cinayətlərinin qarşısı alınır, vergidən yayınma halları aşkarlanır. Bu müqavilə növlərində adətən tərəflərdən biri ofşor zona ölkələrindən, digər ölkə isə əksər vaxtlarda inkişaf etmiş ölkə olur (Özer M.L., 2006).

Qeyd edilənlərdən çıxış edərək beynəlxalq vergi müqavilələrini aşağıdakı iki formada da ifadə etmək olar:

1. Ümumi müqavilələr – Bu müqavilələr iqtisadiyyatın bütün fəaliyyət sahələrindəki ikiqatvergitutmanı tənzimləyir;
2. Xüsusi müqavilələr – Bu müqavilələr konkret sahələrdəki ikiqatvergitutmanı tənzimləyir (Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B. və Rzayev P.Q, 2011).

2.2. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının əsas istiqamətləri

Dövlətlərarası ədalətli vergi bölgüsünün edilməsi, vergi cinayətlərinin və vergi qaçaqçılığının qarşısının alınması üçün ikiqat vergitutma ilə bütün dövlətlər mübarizə

aparılmalıdır.

İkiqat vergitutma təkcə ayrı-ayrı ölkələrin deyil, eləcə də beynəlxalq maliyyə bazarının əsas aktual problemlərindən biridir. Bütün ölkələr və hökumətlər bu problemin aradan qaldırılması üçün müxtəlif tədbirlər görür. Ölkələr bu tədbirləri həyata keçirərkən öz iqtisadi rifahını, makroiqtisadi vəziyyətini və büdcə vəziyyətini daim nəzərə almalıdır. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün müxtəlif üsullardan istifadə edilir. Bu üsulları həm təkbaşına, həm də əməkdaşlıq şəklində ayırmaq olar. Təkbaşına həyata keçirilən üsullardan bəzilərini aşağıdakı qaydada izah etmək mümkündür:

1. İlk tədbir bir ölkənin ikiqat vergitutma ilə fərdi mübarizəsidir. Hər bir ölkə vergitutma prinsipləri olan rezidentlik və ya ərazi mənsubiyyəti prinsipindən birinə riayət etməlidir. Təcrübədə çox vaxt bu iki prinsipi vəhdət şəklində istifadə edirlər. Lakin nəzərə almaq lazımdır ki, yalnız təktərəfli müqavimətin effektiv olması təcrübəsi ancaq qapalı iqtisadiyyat olan ölkələrdə mümkündür (Terzi G., 2017).
2. Hər bir dövlətin fiskal siyasətinin bəndlərində ikiqat vergitutma ilə mübarizəsi prioritet məqsəd kimi bəyan edilməlidir və daxili vergi qanunvericiliyində müvafiq normativ hüquqi aktlar olmalıdır. Beynəlxalq vergi mübahisələrinin həll yolları üçün dövlətlər öz strategiyalarını müəyyənləşdirməlidir və digər ölkələrlə daim təmas halında, qarşılıqlı əməkdaşlıq çərçivəsində bu məsələləri həll etməlidir.
3. Dövlətlərin vergi təftişi siyasəti ilə vergidən yayınma hallarının qarşısı alınmalıdır. Bu məqamda beynəlxalq məlumat mübadiləsi yenidən dövrüyyəyə girir. Çünki hər hansı obyektiv və təsdiqlənmiş məlumatlar mübadilə edilməzsə bu problemə qarşı birlikdə mübarizə aparmaq mümkün olmaz.
4. Beynəlxalq müqavilələrin müvafiq müddəalarına riayət edilməlidir və öhdəliklər tam həyata keçirilməlidir (Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B. və Rzayev P.Q., 2011). Öhdəliklərin yerinə yetirilməsi vəzifəsi təkcə dövlətə məxsus deyil, həm

də digər subyektlərə də məxsusdur. Bu zaman həm dövlət maraqları təmin olunur, həm də kommersiya subyektləri hüquqi cəhətdən səmərəli fəaliyyət göstərir. Ölkələr arasında bağlanan vergi müqavilələri bu baxımdan əhəmiyyətlidir.

5. İkiqat vergitutmanın qarşısını alan digər bir metod isə ölkənin öz qanunvericiliyi ilə tək tərəfli qaydada vergitutmanı məhdudlaşdırması və vergi güzəştlərini tətbiq etməsidir. Vergi güzəştlərinin tətbiqi tam olaraq həll yolu deyil, lakin qismən və müvəqqəti həll üsuludur.

Digər metodları isə aşağıdakı kimi şərh etmək olar:

1. İkiqat vergitutma mübarizə siyasəti olan - Ofset siyasəti və ya əvəzləşdirmə siyasəti: ümumi vergi borcundan xarici ölkədəki vergi borcu çıxılaraq nəticə əldə edilir.

Ofset metodunun əsas məğzi bundan ibarətdir ki, ərazi prinsipinə görə müəssisənin yerləşdiyi ölkə mənbə ölkədə ödənen vergilərin əvəzləşdirilməsinə icazə verir. Rezident qəbul edilən şəxsin digər ölkədə əldə etdiyi gəlirə görə ödədiyi verginin əvəzləşdirilməsi rezident olduğu ölkədə ödəyəcəyi vergi miqdarına bərabər olmalıdır (Terzi G., 2017). Bu üsull ikiqat vergitutmanı qismən həll edir. Eyni zamanda bu metodun iki altqrupunu fərqləndirə bilərik:

- 1.1. Tam ofset tətbiqetməsi - Tam ofset metodunda mənbə ölkədə ödənen verginin tam hissəsi müəssisənin yerləşdiyi ölkədə ödənen vergilərə nisbətən endirim edilir. Edilən endirim sərhəddi isə digər ölkəyə ödəyəcəyi qədərdir.
- 1.2. Qismən ofset tətbiqetməsi - Qismən ofsetdə isə mənbə ölkədə ödənen verginin bir qismi endirilir.

Bu metodun çatışmayan cəhəti isə digər ölkədə ödənilən verginin mənbə ölkədəki vergidən az olması faktıdır. Bu metod daha çox ABŞ, İngiltərə, İtaliya, Yaponiya kimi ölkələrdə sıx tətbiq edilir (Terzi G., 2017).

Bu metodun seçilməsi üçün danışıqlar aparılmalıdır. Çünki həm vergi ödəyicisi hər iki ölkə ilə və vergi orqanları ilə təmas halında olmalıdır və təhlil etməyi bacarmalıdır.

Bəzi iqtisadi ədəbiyyatlarda ofset metodunun vergi güzəştlərinin təsir effektini azaltdığı qeyd edilir. Bəzən isə bu metoda “kapital vergi axını” kimi də baxılır. Çünki həmin vergi bu və ya digər formada başqa ölkədə ödəniləcək.

1. İkiqat vergitutma mübarizə metodlarından biri olan Güzəşt metodunda, müəssisənin yerləşdiyi dövlət mənbə ölkədə ödənilən vergi qədər öz vergi dərəcəsinə güzəşt tətbiq edir. Bu iki ölkədə ödənilən verginin cəminə müsbət təsir edir. Bu kimi metodlarda həmin ölkə, yəni müəssisənin yerləşdiyi ölkə, öz vergitutma hüququnu qismən azaldır. Başqa sözlə, ikitərəfli vergi müqavilələrində müqavilə tərəflərindən biri, bir sıra gəlir maddələrinin vergiyə cəlb edilməsində vergi hüququndan imtina edir.
2. İkiqat vergitutma ilə mübarizə metodlarından digəri olan İstisna üsulunda isə xarici ölkədə əldə edilən gəlirlərə hər hansı bir vergi tətbiq edilmir. Yəni, 1-ci fəsilə bəhs olunan şəxsilik prinsipi burada, tamami ilə istifadə edilmir (Öner E., 2018). Bu metodda xarici ölkədə əldə edilən gəlirlər daxili ölkədə vergi istisnası formasında qalır. Bununla da daxili ölkə, yəni mənbə ölkə, digər ölkələrdə əldə edilən gəlirlərindən imtina edir və vergiqoyma səlahiyyətindən əl çəkir. İstisna metodunda əsas obyekt vergitutma bazasıdır. Lakin bu metodun bir sıra çatışmayan cəhətləri var. Məsələn, kapital axınının olması, birbaşa investisiyanın digər ölkələrə getməsi, ofşor zonalara təşviqin yaranması və s.. (Terzi G., 2017).

İstisna metodu bütün gəlir maddələrinə deyil, yalnız xarici müəssisələrin sənaye və ticarət gəlirlərinə, xarici ölkələrdəki əmlak gəlirlərinə və yerli şirkətlərin xarici ölkələrdən əldə etdikləri dividendlərə tətbiq olunur. Eyni zamanda, bu metodun bir neçə növlərini qeyd etmək olar:

- Gəlir istisnası metodunda mənbə ölkə müəssisənin xarici ölkələrdən əldə etdiyi gəlirləri hesablmalıdır. Məsələn, bu Lüksemburqda istifadə edilən metoddur.
- Vergi istisnası metodunda isə ümumi gəlir üzərindən azadolmalar tətbiq edilir. Məsələn, Belçika, Hollandiya, Avstriya kimi ölkələrdə tətbiq edilir (Çiçek H.G və Sayın S.M., 2013).
- Birtərəfli istisna metodu vergi müqaviləsi olmadığı hallarda belə, dövlətlərin daxili qanunvericiliyində də öz əksini tapa bilər. Hər iki halda da bu metodun tətbiqi xarici investor üçün vergi bərabərliyi və ölkələr arası vergi rəqabətini yaradır.
- İkitərəfli istisna metodunda mənşə dövlətində vergiyə cəlb olunan gəlir maddələri yaşayış yerində ümumiyyətlə nəzərə alınmır. Bu cür gəlir müəssisənin yerləşdiyi ölkədə vergidən azad olunsa da, bəzi hallarda, vergi ödəyicisinin vergi bazasının hesablanmasında nəzərə alınır ki, gəlirin azadolma məbləğindən çox olan hissəsi daha yüksək dərəcədə vergiyə cəlb edilsin (<http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/>, 2019).

İstisna metodunun birinci üstün cəhəti kimi, vergi ödəyicisinə tətbiqetmə asanlıqını qeyd etmək olar. Belə ki, vergi ödəyicisi ödəniləcək vergiyə görə yalnız bir dövlətlə təmas halında olur. Digər bir faydası isə mənbə dövlətində vergi güzəştlərinin təsirlərinin aradan qaldırılmamasıdır. Metodun çatışmayan cəhəti isə sərmayələri daha aşağı vergi dərəcələrinin tətbiq olunduğu ölkələrə yönəltməsidir.

3. İkiqat vergitutma ilə mübarizə metodlarından daha biri olan Vergi bazasından edilən güzəştlər isə çox da istifadə edilməyən metoddur. Belə ki, bu metodda gəlir və mənfəət vergilərində bir şəxs ölkə daxili və xarici gəlirlərinin cəmi üzərindən xaricdə yerləşdiyi ölkədə vergi verəcəksə, mənbə ölkədə ümumi vergidən endirim edilir. Vergi ədaləti rejimini qismən pozması və tam olaraq

ikiqat vergitutmanı aradan qaldırmaması qeyd olunan metodun çatışmayan cəhətidir (Terzi G., 2017).

4. İkiqat vergitutmanın digər mübarizə metodlarından olan və istisna metodundan daha məşhur olan vergi kreditlərin verilməsi üsulu ilk dəfə 1918-ci ildə ABŞ-da tətbiq edilmişdir. Bu metodu da həm birtərəfli qaydada, həm də ikitərəfli qaydada həyata keçirmək mümkündür. Qarşısını birtərəfli qaydada alınması yolu kimi kredit metodunda dövlətlər aşağı vergi dərəcələri olan kapital axınına nəzarət edə və vergi hüquqlarını mümkün qədər genişləndirə bilirlər. Bu metodda mənbə ölkə xarici dövlətdə ödənilən verginin, bəzi vergi hədudlarında, sanki vergini özü almış kimi tutulmasına icazə verir. Ölkələr vergi hüquq sistemində kredit metodunu 3 əsas şəkildə tətbiq edirlər.

4.1. Xarici Ölkədə Ödənilən Verginin Bazadan Azaldılması:

Xarici ölkələrdə vergi bazasından çıxılmaqla ödənilən vergi, elan edilmiş bazadan xərc kimi çıxıla bilər. Belə bir prosedurun ikiqat vergitutmanın qarşısını almaq üçün kifayət etməyəcəyi aydındır. Ancaq qismən düzəldir.

4.2. Xarici Ölkələrdə Ödənilən Verginin Hesablanması Qaydası:

Bu prosedurun əsas xüsusiyyəti müəssisənin öz ölkəsinin xarici verginin bəzi qanuni məhdudiyyətlər daxilində ona ödənildiyini düşünməsidir.

4.3. İkitərəfli ləğv metodu kimi vergi krediti:

Əgər, kredit metodu ikitərəfli vergi müqavilələrində istifadə olunarsa, bu zaman müqavilənin hər bir tərəfi öz vergisini tətbiq edir; lakin yaşayış ölkəsi mənbə ölkəsində ödənilən vergini öz ölkəsində ödəniləcək vergidən çıxmağa razı olmalıdır. Bu metodun üstünlüyü vergi ödəyicisinin maliyyə vəziyyətini nəzərə almasıdır və onun ödəmə qabiliyyətinə əsasən uyğun vergitutma prosesinin həyata keçirilməsidir. Bu metod həm də ofşor zonalara qaçışın qarşısını alır (<http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/>, 2019).

5. İkiqat vergitutma mübarizə metodlarından olan Xərc metodu isə bütün qazanların vergiyə cəlb edilməsi yolu ilə vergi bazasının hesablanması

zamanı xaricdə ödənilən vergilərin xərc kimi nəzərə alınması prinsipinə əsaslanır. Lakin bu metod ikiqat vergitutmanın qarşısını almaq üçün tam təsirli deyil (Özkan İ və Uslu Ş., 2016).

6. İri transmilli şirkətlərin fəaliyyətində ikiqat vergitutmanın qarşısını almaq üçün əvəzləşdirmə və ya azadolma metodlarından istifadə edilir. (Dağlıoğlu İ və Çiçək H.G., 2014).

İkiqat vergitutmanın qarşısının alınması üçün tətbiq edilən digər və əsas metod beynəlxalq vergi müqavilələridir. Beynəlxalq vergi müqavilələrinin bağlanması zamanı subyektlər arasındakı vəzifə və öhdəliklər dəqiqləşdirilir. Bu müqavilələr çox vaxt ikitərəfli olur. İkitərəfli vergi müqavilələrində ölkə sərhədləri, həmin ölkələrin qanunvericilikləri əsas götürülür. Müqavilələr hər iki ölkənin rəsmi dilində nəşr olunur. Müqavilələrin qəbul edilməsi algoritmi isə aşağıdakı kimidir:

1. Müqavilə layihəsinin hazırlanması. Bunun üçün tərəflər arasında rəsmi görüş keçirilir və müqavilə şərtləri ilə bağlı danışıqlar aparılır.
2. Müqavilənin qəbul edilməsi. Bu mərhələ Vyana konvensiyasına əsasən həyata keçirilir və rəsmi şəxslər tərəfindən imzalar atılır.
3. Müqavilənin qüvvəyə minməsi. Bu zamanı vaxtın təyin edilməsi müqavilələrdən asılı olaraq fərqli olur. Bu müddəti isə tərəf olan dövlətlər özləri müəyyənləşdirir.

İlk beynəlxalq müqavilələri xronoloji qaydada aşağıdakı kimi görmək olar:

- İlk müasir ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması məqsədi ilə bağlanan müqavilə 1899-cu ildə Avstriya –Macarıstan arasında olmuşdur (Terzi G., 2017)
- 1903-cü ildə belə forma müqavilələr Şimal ölkələrində imzalandı.
- 1909-cu ildə belə müqavilə yenidən Avstriya və Macarıstan arasında bağlandı.
- 1943-cü ildə Latın amerikasını ölkələrində “Meksiko Model” anlaşması qəbul edildi.
- 1946-cı ildə London Model anlaşması qəbul edildi.

Beynəlxalq müqavilələrin əsas məqsədləri isə aşağıdakılardır:

1. İkiqat vergitutmanın qarşısının alınması;
2. Verqoyma hüququnun ölkələr arasında paylaşılması;
3. Vergi qaçaqçılığının və digər maliyyə cinayətlələrinin qarşısının alınması;
4. Beynəlxalq vergi sahəsində ayrı-seçkiliyin qarşısının alınması (Çiçek H.G və Sayın M.S., 2013).

2.3. Beynəlxalq vergitutmada ofşor mexanizmlərdən istifadənin əsas istiqamətləri

Maliyyə və iqtisadiyyat sahəsi qloballaşdıqca ölkələrin fiskal siyasətinin təsirləri öz sərhədlərini keçir. Xüsusilə də regionlar daxilində vergi rəqabəti artır ki, bunun nəticəsində vergi sığınacaqları yaranmış olur. Vergi rəqabətinin artmasının digər və müsbət nəticəsi isə beynəlxalq vergi əməkdaşlıqlarının artmasıdır. Vergi rəqabətinin əsas alətlərindən biri vergi güzəştlərinin tətbiq edilməsidir. Ümumiyyətlə, vergi rəqabəti iki formada təzahür edə bilər:

1. Zərərli
2. Zərərsiz

Vergi rəqabəti zərərli forma alarsa bəzi ölkələr və zonalar vergi güzəştləri və azadolmaları tətbiq edir ki, bu da qlobal maliyyə bazarına və ayrı-ayrı ölkələrin büdcələrinə, iqtisadi maraqlarına pis təsir edir.

Vergi sığınacaqlarının tipik nümunəsi olan ofşor zonalar vergi dərəcələri və ödənişləri yüksək olan ölkələrin hüquqi şəxslərinə vergi güzəştləri təqdim edirlər və ya həmin fəaliyyət sahəsini vergidən tam olaraq azad edirlər ki, bununla da ölkəyə kapital axını, maliyyə və xarici birbaşa investisiyaların artımı olur.

Digər subyektlər üçün cəlbedici sayıla biləcək başqa bir məqam isə ofşor zonalarda qeyri-şəffaf maliyyə sisteminin olmasıdır. Lakin bununla belə bu zonalar bank və maliyyə məlumatlarının açıqlanmayacağı zəmanətini verirlər. Ofşor zonalar vergi güzəştləri vasitəsilə daha az vergi ödəməklə xalis mənfəətini artırmaq istəyən

müəssisələr üçün cəlbedicidir. Bu hal əslində beynəlxalq problem olan vergi qaçaqçılığı üçün zəmin yaradır. İnvestorların ofşor zonalara üz tutmasının digər bir səbəbi isə valyuta məzənnəsi dəyişkən olan ölkələrdir.

Ofşor zonalar çox vaxt təbii ehtiyatları olmayan, gəlirləri və gəlir mənbəyi az olan ölkələr olur. Müəssisə prizmasından isə, idxal-ixrac əməliyyatlarını həyata keçirən müəssisələr üçün ofşor zonalar maraqlıdır. Belə ki, ofşor zonaların əsas məqsədi əməliyyat xərclərinin azaldılması yolu ilə vergi ödəyicilərini cəlb etməkdir. Eyni zamanda bu zonalarda gəlir və gəlir ixracına görə vergilər tətbiq edilmir. Vergi və ya gömrük pozuntuları isə ölkə qanunvericiliyi ilə cinayət hesab edilmir.

İri transmilli şirkətlər ofşor zonalar vasitəsilə satış etdikdə vergidən yayınır və mənfəəti daha da çoxalır. Bu cür vergidən yayınan müəssisələrin müəyyənləşdirilməsi çətin və mürəkkəb prosesdir. Eyni zamanda bazar payı aşağı olan və investisiya yönümlü fəaliyyət sayılmayan müəssisələr də ofşor zonalardan yararlanır. Ofşor zonaların rəhbər tutduğu prinsip isə hər bir ölkənin öz fiskal siyasətini müstəqil müəyyənləşdirmək hüququnun olmasıdır.

Ofşor zonaların mövcudluğu ölkələrin illik büdcə gəlirlərinə və vergi daxilolmalarına zərər vurur, dolay yolla ölkənin iqtisadi rifahını aşağı salır. “Bəzi ölkələrdə, offşor zonalarda ofis açan əcnəbiləri yerli sakinləri işə götürməyə məcbur edən qanuni normalar qəbul edilmişdir. Məsələn, Qətərdə bu cür qaydalar qüvvədədir.” (https://nalog-nalog.ru/spravochnaya_informaciya/ofshornye_zony_chno_eto_takoe_i_zachem_nuzhny/, 2018).

Əslində vergi anlayışı yarandığı dövrdən ofşor zonalar da mövcud olub. Belə ki, Antik Yunanıstanda və Romada 2 faizlik vergini ödəmək istəməyən satıcılar şəhərə yaxın adalarda öz məhsullarını satışa çıxarırdılar. Müasir iqtisadiyyatda isə bu anlayış ilk dəfə II Dünya müharibəsindən sonra İsveçrədə qəbul edilmişdir. Lakin bu dövrdə bu anlayış vergi əsaslı deyil, investisiya əsaslı qəbul edilirdi. Çünki Rusiya, Almaniya, İspaniya, Böyük Britaniya kimi ölkələr İsveçrə banklarında öz investisiyalarını yatırırdılar. Müharibədən sonra isə bu zonalar digər ölkələrdə də genişlənməyə başladı.

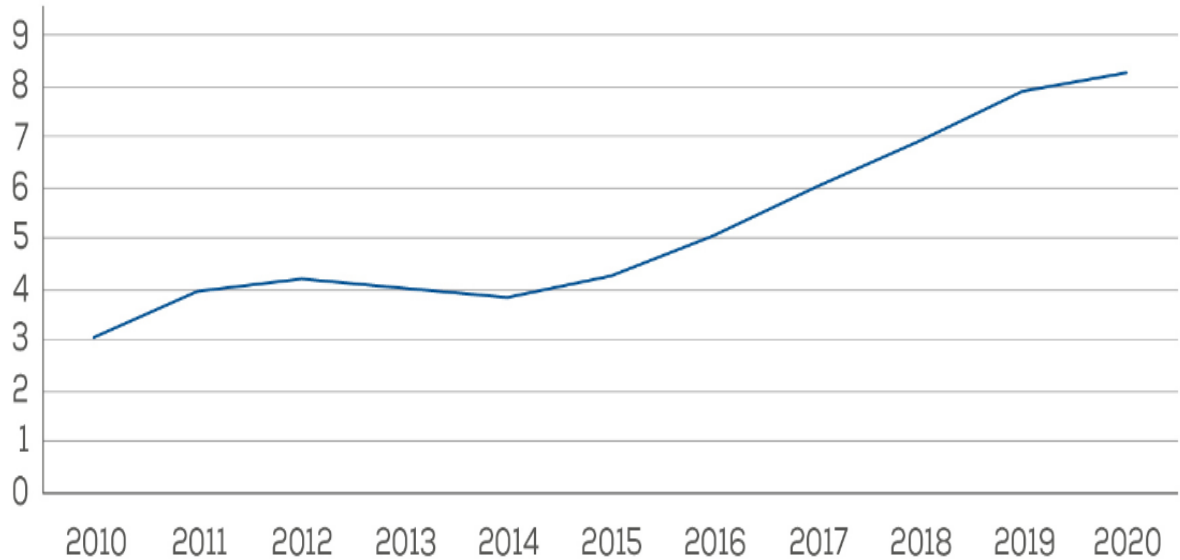
Daha əvvəl isə, 1930-cu ildə Kanada və Amerika Birləşmiş Ştatları kimi ölkələr Baham adalarına investisiya qoymağa başlamışdılar.

Bundan 40 il sonrakı dövrdə isə Amerika Bankı Karib vergi cənnətini yarartdı (Yılmaz C.A., 2007).

1980-ci illərdə beynəlxalq investisiya proqramlarının inkişafı ilə bu sahəyə nəzarət zəiflədi. Bundan sonrakı dövrdə ofşor zonaların sayında artım müşahidə olundu (Öztürk S və Ülger Ö., 2016).

2020-ci il statistikasına əsasən, son 4 illik dövrdə ofşor zonalar öz təsirini daha da artırmışdır.

Şəkil 5: 2010-2020-ci illər üçün ofşor zonaların illik təsirlilik göstəricisi



Mənbə: (<https://windeurope.org/data-and-analysis/product/offshore-wind-in-europe-key-trends-and-statistics-2020/>, 2020)

1960-cı illərdən bu mövzu üzərində dayanan və 1990-cı illərdən nəzarəti gücləndirən İƏİT və digər beynəlxalq təşkilatlar (BMT, G7, G20) ofşor zonalarla məlumat mübadiləsi üçün əməkdaşlıq etməyə çalışır. 1998-cı ildə İƏİT tərəfindən zərərli vergi rəqabəti ilə bağlı aparılan araşdırmalar daha da təkan aldı.

2000-ci ildə İƏİT ofşor zona ölkələrini əməkdaşlığa razı olan və razı olmayan olaraq iki qrupda birləşdirmişdir (Özer L.M.,2006).

Araşdırma nəticəsində aşağıdakı 35 ölkə ofşor zona kimi qəbul edildi.Qeyd olunan ölkələr ilk başda əməkdaşlığa razı deyildilər. Daha sonra isə ölkələrin sayı 45-ə çatdı.

Həmin ölkələrdən bəziləri aşağıdakılardır:

1. Andorra,
2. Bahamalar,
3. Bahreyn,
4. Barbados,
5. Dominik Respublikası,
6. Qrenada,
7. Lixtenşteyn,
8. Maldivlər,
9. Honkonq,
10. Malta,
11. İsveçrə,
12. Kipr,
13. Marshall Adaları,
14. Monako,
15. Nauru,
16. Panama və s.

Bu ölkələrdən 38-i danışıqlar nəticəsində əməkdaşlığa razılaşdı. Kipr, Honkonq, İsveçrə, Lüksemburq, Nauru kimi ölkələrin də arasında olduğu 7 ölkə isə əməkdaşlığa razı olmadı (Batirel Ö.F., 2014).

Ofşor zonaların əsas məqsədi vergi öhdəliklərini azaltmaqdır. Bu cür vergi güzəştlərinin edilməsi ilə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırması beynəlxalq vergi müqavilələrində də təsdiq edilir (Xodov L.Q., 2008).

Ofşor zonalarla bağlı aşağıdakı yurisdiksiyaları fərqləndirmək mümkündür:

- ✓ Əgər gəlirlərdən hər hansı vergi tutulmazsa, bu ölkələrə “təmiz ofşor” və ya klassik ofşor zonalar deyilir ki, Baham adaları, Bermud, Seyşellər, Bahamalar, Beliz, Britaniya Virgin Adaları, Gernsey, Cersi, Dominika, Kayman Adaları, Marşal Adaları, Man Adası, Panama, Saint Vincent və Grenadines, Saint Kitts və Nevis bu zonalardandır. Bu yurisdiksiyada ofşor zonasına illik haqq ödənilir. Eyni zamanda, şirkətlər beynəlxalq qaydada və ya ölkə qanunvericiliyinə uyğun olaraq hər hansı bir maliyyə hesabatı təqdim etmir.
- ✓ Digər bir növ isə hər hansı spesifik fəaliyyət növlərində vergi azadolmalarının tətbiq edilməsidir ki, bu müəssisələr həmin ölkədə qeydiyyatdan keçmiş olsa da başqa ölkənin ərazisində fəaliyyət göstərir. Bu yurisdiksiyanı birinci yurisdiksiyadan fərqləndirən odur ki, buradakı şərtlər pozulduğu halda vergi sanksiyaları tətbiq edilə bilər. İsrail, Kanar adaları, İordaniya, Lixtenşteyn, Niderland, Monako belə ölkələrdəndir.
- ✓ Digər bir yurisdiksiya isə ayrı-ayrı spesifik fəaliyyət növlərində vergi dərəcələrinin səviyyəsinin aşağı salınması ilə izah edilir. Yəni bu yurisdiksiyada vergitutma baş tutur, lakin, fəaliyyət növündən asılı olaraq azadolmalar və ya vergi dərəcələrində güzəştlər mövcuddur. Bu yurisdiksiyanın əsas prinsipi ərazi mənsubiyyətidir. Həmçinin bu zonalarda müəssisələr maliyyə hesabatları təqdim edirlər. Bu qrupa Belçika, Kipr, Malta, İsveçrə, Bolqarıstan kimi ölkələr aiddir.
- ✓ Dördüncü yurisdiksiya isə holdinq - şirkətlər üçün xüsusi vergiqoyma rejiminin tətbiq edilməsidir və burada vergiqoymanın yüksək səviyyəsi müəyyənləşdirilmişdir. Bu zonalara Avstriya, Almaniya, Danimarka, İspaniya, Lüksemburq, Böyük Britaniya, Fransa, İsveç , Şimali İrlandiya kimi ölkələr aid edilə bilər. Məsələn, Lüksemburqda gəlir vergisi 2-5 faiz arasında dəyişir.

- ✓ Beşinci yurisdiksiya isə vergiqoymanın standart səviyyəsi olan ərazi prinsipi əsasında müəyyənləşdirilir və rezident şəxslər üçün güzəştlər tətbiq edilir. Barbados, Qrenada, İrlandiya, Sinqapur kimi ölkələr bu yurisdiksiyaya aiddir.
- ✓ Altıncı yurisdiksiyada ərazi prinsipi təməl prinsipdir və ölkədən kənarada əldə edilən gəlirlərdən vergi tutulmur. Livan, Panama, Honkonq, Kosta-rika, CAR bu qrupa aiddir (Xodov L.Q., 2008).

Ofşor zonalar ilə doğrudan da xarici investisiya cəlb etmək istəyən ölkələri fərqləndirmək lazımdır.

1987-ci ildə İƏİT tərəfindən ofşor zonalarla bağlı araşdırmalar aparıldı. Bu araşdırmanın nəticəsində hər hansı bir ölkəni və ya bölgəni ofşor zona adlandırmaq üçün “etibar testi” adlandırılan və müxtəlif kriteriyalardan ibarət testin tətbiq edilməsi lazım görüldü. Həmin kriteriyalar aşağıdakılardır:

- Əcnəbilərə və ya vətəndaşlığı olmayan şəxslərə “0” vergi dərəcəsinin tətbiq edilməsi;
- Vergi güzəştləri və ya vergi azadolmalarından yararlanan şəxslər haqqında məlumat mübadiləsinin aparılmasının əngəlləri;
- Qeyri-şəffaf və qeyri-qanuni müqavilələrin mövcudluğu; (Özer L.M., 2006).
- Konkret fəaliyyət növünün olmaması;
- Qeyri-qanuni və ya qanunvericiliklə qadağan edilmiş fəaliyyət növlərinin çoxluğu;
- Mənfəət vergisinin olmaması və ya çox aşağı olması;
- Şirkətlərin qeydiyyatı alınmasının sadəliyi (Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Rzayev Z.H., Kəlbəliyev Y.A., 2010).

İƏİT-nin hal-hazırda ofşor zonalarla bağlı 3 siyahısı var:

1. Ağ siyahı - beynəlxalq səviyyədə qəbul edilmiş vergi və vergiqoyma standartlarına riayət və qəbul edən ölkələrdir. Ümumilikdə siyahıda 40 ölkə var

Cədvəl 4: İƏİT ofşor zonalarla bağlı ağ siyahısının bəzi nümayəndələri

Ölkə və ya bölgə	Maliyyə gizlilik indeksi	Gizlilik dərəcəsi
Avstraliya	148,1	43
Kanada	251,8	46
Çin	312,2	54
Danimarka	38,2	31
Fransa	241,9	43
Almaniya	701,9	56
Yunanıstan	37,2	36
Macarıstan	37,3	36
Yaponiya	418,4	58
ABŞ	1,2548	60
Türkiyə	320,9	64
Rusiya	243,3	54

Mənbə: (Öztürk S, Ülger Ö, 2016: s. 241)

2. Boz siyahı - beynəlxalq səviyyədə qəbul edilmiş vergi və vergiqoyma standartlarını qəbul edən, lakin tam olaraq riayət etməyən ölkələrdir.

Cədvəl 5: İƏİT ofşor zonalarla bağlı boz siyahısının bəzi nümayəndələri

Ölkə və ya bölgə	Maliyyə gizlilik indeksi	Gizlilik dərəcəsi
Andorra	27,3	77
Qrenada	42,2	76
Lixtenşteyn	202,4	76
San-mariona	33,3	70
Panama	415,7	72
Lüksemburq	817,0	55
İsveçrə	1,4661	73

Mənbə: (Öztürk S, Ülger Ö, 2016: s. 242)

3. Qara siyahı - beynəlxalq səviyyədə qəbul edilmiş vergi və vergiqoyma standartlarını qəbul etməyən və əməkdaşlığa razı olmayan ölkələrdir.

Cədvəl 6: İƏİT ofşor zonalarla bağlı qara siyahısının bəzi nümayəndələri

Ölkə və ya bölgə	Maliyyə gizlilik indeksi	Gizlilik dərəcəsi
Kosta Rika	74,9	55
Uruqvay	255,6	71
Malaziya	338,7	75
Filippin	146,1	63

Mənbə: (Öztürk S, Ülger Ö, 2016: s. 243)

İki ildə bir keçirilən Maliyyə Gizlilik İndeksinin 2020-ci il buraxılışında isə İsveçrə 2011-ci ildən etibarən ilk dəfə ən pis reytingə daxil olmadı. Bununla da maliyyə sirləri siyahısında 3-cü yerdə qərarlaşdı. İndeksin 2018-ci il nəşrinin yayımlanmasından bəri, Kayman həm ABŞ, həm də İsveçrəni keçərək ilk dəfə 2020 indeksinin 1-cisi, ABŞ isə dünyada maliyyə sirlərinin ikinci ən böyük təminatçısı olaraq qaldı. Almaniya isə maliyyə sirlərini üçdə bir qədər azaldıb. Almaniya 2018-ci il göstəricisindəki 7-ci sıradan 2020-ci ilədək 14-cü sıraya düşərək, dünyaya maliyyə sirləri təklifini yüzdə 35 nisbətində azaltdı. 2020-ci il üçün hesablamalara əsasən, hazırda dünyanın ən böyük maliyyə sirlərini təmin edən 10 ən yaxşısı bunlardır:

1. Kayman adaları
2. Amerika Birləşmiş Ştatları
3. İsveçrə
4. Honq Konq
5. Sinqapur
6. Lüksemburq
7. Yaponiya
8. Hollandiya
9. Britaniya Virgin Adaları
10. Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri

(<https://www.taxjustice.net/press/financial-secrecy-index-2020-reports-progress-on-global-transparency-but-backsliding-from-us-cayman-and-uk-prompts-call-for-sanctions/>, 2010).

Ofşor zonalardan müxtəlif sektorlar: turizm, hüquq xidmətləri, mühasibat xidmətləri də yararlanı bilər. Məsələn, Bermudda turizm və otelçilik edilən inşaatlarda 30 il vergi tətbiq edilməyib (Öztürk S və Ülger Ö., 2016).

Bu formada vergi yükünün azaldılması ilə vergi qaçaqçılığı artır. “Dünyadakı bütün ofşor zonalarda maliyyənin illik dəyərinin təxminən 11,5 milyard dollar, illik gəlirin isə 860 milyard olmasını nəzərə alsaq, ümumi vergi gəliri itkisi ildə təxminən 255 milyard dollardır.” (Arslan., 2011: s.42; Öztürk S, Ülger Ö, 2016: s.247).

Statistik məlumatlara əsasən, Lixtenşteyndə 40 000 ofşor şirkətin gəliri bütün gəlirlərin 30 faizini təşkil edir. Britaniyanın Virciniya adalarında 15 000-dən çox ofşor şirkəti var ki, adanın hər sakininə 1 şirkət düşür. 2003-cü ildə Kayman adalarında adambaşına düşən gəlir 27 000 dollar, Bermud adalarında isə 20 min dollar olmuşdur (Rzayev İ., 2006).

Ofşor zonaları iki yerə bölmək olar:

1. Universal – Virciniya adaları, Bermud, Kipr, Kayman
2. İxtisaslaşmış – İsveçrə (bank və investisiya) Lixtenşteyn (investisiya), Avstriya (bank xidmətləri) və s. (Rzayev İ., 2006).

İƏİT ölkə vergi qanunvericiliyinin şəffaf olması üçün 2014-cü il hesabatlarında Böyük Britaniya Virciniya adalarını, Lüksemburq və Kipri qeyri-təkmil adlandırmışdı (Doğan A., 2016).

Ofşor zonalar qitələr arasında qeyri-bərabər paylanmışdır – 7-si dəniz mərkəzi Şimali Amerikada, 25-i Cənubi və Orta Amerikada, 28-i Avropada, 19-u Asiyada, 7-si Afrikada və 14-ü isə Okeaniyada yerləşir (https://e-notabene.ru/etc/article_424.html, 2012).

Ofşor zonaları regional olaraq aşağıdakı kimi qruplaşdırıla bilər:

Cədvəl 7: Ofşor zonalar regional bölgü

Avropa	İsveçrə
	Lüksemburq
	Hollandiya
	Lixtenşteyn
	Şimali İrlandiya
	Kipr
	Malta

	Kipr
İngiltərə müstəmləkə əraziləri	Cersey adaları
	Kayman adaları
	Virciniya adaları
	Baham adaları
ABŞın təsir etdiyi ölkələr	Panama
	Marşal adaları
	Bəzi ABŞ əyalətləri
Digər	Somali
	Uruqvay

Mənbə: (Rzayev İ., 2006)

Cədvəl 7-ə görə, ofşor zonaları regional əsasla ən azı 4 qrupda təsnifləşdirmək mümkündür. Ən çox isə Avropada ofşor zonalar müşahidə edilir. Aşağıdakı cədvəldə ofşor şirkətlərin üstün və çatışmayan cəhətləri qeyd edilmişdir:

Cədvəl 8: Ofşor şirkətlərin müsbət və mənfə cəhətləri

Müsbət cəhətlər:	Mənfə cəhətlər:
Beynəlxalq maliyyə dövriyyəsi sürətlənib	Zərərli vergi rəqabəti
Maliyyə bazarları inkişaf edib	Maliyyədə qeyri-sabitlik yaradır
İnvestisiyaların diversifikasiyası üçün şərait yaranıb	Kölgə iqtisadiyyatına dəstək olur
Kapital bölgüsünə təsir edir	Vergidən yayınma halları artır
Donor ölkələrdə iqtisadi böyümə yaranır	İctimai və iqtisadi rifaha təsir göstərir.
İqtisad aktivlik əmələ gəlir	

Mənbə: (https://e-notabene.ru/etc/article_424.html, 2012)

Cədvəl 8-ə əsasən, ofşor zonaların mövcudluğu ilə maliyyə kapitalının hərəkət sürəti artmışdır və kapital bölgüsü dəyişilmişdir. Bu kimi zonaların tətbiqi ilə maliyyə bazarları və ölkələrin iqtisadiyyatı inkişaf etmişdir. Lakin eyni zamanda bu zonaların mövcudluğu kölgə iqtisadiyyatını artırır.

III FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASININ VERGİTUTMA SAHƏSİNDƏ BEYNƏLXALQ ƏMƏKDAŞLIĞI VƏ ONUN İNKİŞAF ETDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Vergitutma sahəsində Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq əməkdaşlığının əsas istiqamətləri və onun təkmilləşdirilməsi yolları

Bütün dövlətlər öz fiskal və iqtisadi məqsədlərini yerinə yetirmək üçün digər dövlətlərlə və beynəlxalq təşkilatlarla beynəlxalq maliyyə əlaqələri qurur. Azərbaycan Respublikası müstəqillik əldə etdikdən sonra bütün sahələrdə, həmçinin vergi və maliyyə sahəsində dünyanın bir sıra ölkələri ilə əlaqələr qurmuşdur. SSSR dövründə əlaqələr məhdud şəkildə və dolaylı yolla oldğu üçün yenidən müstəqillik əldə etmiş və keçid iqtisadiyyatında olan bir ölkənin vergi siyasətini qurması və beynəlxalq əlaqələr üzərində inkişaf etdirməsi çox da asan olmamışdır. Lakin illər ərzində müxtəlif əlaqələr qurulmuş və inkişaf etdirilmişdir. Beləliklə vergitutma sahəsində də əhəmiyyətli dərəcədə beynəlxalq əməkdaşlıq inkişaf etmişdir.

Vergitutma sahəsində əməkdaşlıq həm müxtəlif dövlətlər, həm də beynəlxalq maliyyə qurumları ilə mövcuddur və ilbəl inkişaf etdirilir. Müxtəlif ölkələrlə beynəlxalq əməkdaşlıq bir qayda olaraq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması və vergitutma sahəsində inzibati yardımın göstərilməsi istiqamətində həyata keçirilir.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə Azərbaycan Respublikasının müxtəlif ölkələrə bağladığı sazişlər barədə növbəti paragrafda ətraflı məlumatın veriləcəyini nəzərə alsaq, biz beynəlxalq inzibati yardımın göstərilməsi ilə bağlı sazişlər üzərində dayanmaq istəyirik.

Azərbaycan Respublikasının dünyanın 11 dövləti ilə “Vergi məsələləri üzrə qarşılıqlı inzibati yardımın göstərilməsi haqqında” beynəlxalq sazişləri mövcuddur. Həmin sazişlər barədə məlumatlar Şəkil 6-da əks olunmuşdur.

Şəkil 6: Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq sazişləri

Nº	Müqavilə bağlanan dövlət	Müqavilənin adı	İmzalanma tarixi
1	Gürcüstan	Azərbaycan Respublikası Hökuməti və Gürcüstan Hökuməti arasında vergi qanunvericiliyinə əməl olunması üzrə əməkdaşlıq və qarşılıqlı yardım haqqında Saziş	18.02.1997
2	Özbəkistan	Azərbaycan Respublikası Hökuməti və Özbəkistan Respublikası Hökuməti arasında vergi sahəsində əməkdaşlıq və məlumat mübadiləsi haqqında Saziş	11.09.2008
3	Qazaxıstan	Azərbaycan Respublikası Hökuməti və Qazaxıstan Respublikası Hökuməti arasında vergi qanunvericiliyinə əməl olunması məsələləri üzrə əməkdaşlıq və qarşılıqlı yardım haqqında Saziş	10.06.1997
4	Rusiya	Azərbaycan Respublikası Hökuməti və Rusiya Federasiyası Hökuməti arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə əməkdaşlıq və qarşılıqlı yardım haqqında Saziş	09.01.2001
5	Litva	Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi və Litva Respublikası Maliyyə Nazirliyi yanında Dövlət vergi müfəttişliyi arasında vergitutma məsələləri üzrə məlumat mübadiləsi haqqında Saziş	13.09.2007
		Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi ilə Litva Respublikasının Maliyyə Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Müfəttişliyi arasında məlumat mübadiləsi sahəsində və vergi tələblərinin alınmasında qarşılıqlı inzibati yardım haqqında Anlaşma Memorandumu	27.10.2017
6	Macarıstan	Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidməti ilə Macarıstanın Milli Vergi və Gömrük Administrasiyası arasında məlumat mübadiləsi və vergi tələblərinin alınmasında yardım haqqında Anlaşma Memorandumu	17.07.2020
7	Moldova	Azərbaycan Respublikası Hökuməti və Moldova Respublikası Hökuməti arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında Saziş	27.11.1997
8	Belarus	Azərbaycan Respublikası Hökuməti və Belarus Respublikası Hökuməti arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə əməkdaşlıq və qarşılıqlı yardım haqqında Saziş	05.11.2004
		Azərbaycan Respublikası Hökuməti və Belarus Respublikası Hökuməti arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə əməkdaşlıq və qarşılıqlı yardım haqqında 2004-cü il 5 noyabr tarixli Sazişə əlavə və dəyişikliklər edilməsi haqqında Protokol	21.11.2004
9	Latviya	Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi və Latviya Respublikasının Dövlət Gəlirlər Xidməti arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə qarşılıqlı inzibati yardım və məlumat mübadiləsi haqqında Saziş	17.01.2011
10	Qırğızıstan	Azərbaycan Respublikası Hökuməti və Qırğız Respublikası Hökuməti arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə əməkdaşlıq və qarşılıqlı yardım haqqında Saziş	30.03.2012
11	Argentina	Azərbaycan Respublikası və Argentina Respublikası arasında vergi məlumatlarının mübadiləsi haqqında Saziş	17.12.2012

Mənbə: Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidməti <https://www.taxes.gov.az/az/page/vergi-qanunvericiliyine-emel-olunmasi-uzre-emeqdasliq-ve-qarsiliqli-yarim-haqqinda-ikiterefli-sazisler>, (2021)

Bu sazişlər 25 yanvar 1988-ci il tarixli “Vergi məsələləri üzrə qarşılıqlı inzibati

yardım haqqında konvensiya”ya əsaslanır. Konvensiyaya əsasən beynəlxalq inzibati yardımın göstərilməsi barədə saziş bağlamış ölkələr aşağıdakılar barədə inzibati yardımın göstərilməsini ehtiva edir:

- vergitutma məsələləri üzrə birgə araşdırmaların aparılmasını və belə araşdırmalarla bağlı informasiya mübadiləsinin aparılması;

- vergi ödəyicisinin əmlakına həbs qoyulması barədə tədbirlər də daxil olmaqla, vergi borclarının alınması üzrə yardımın göstərilməsi;

- müxtəlif sənədlər mübadiləsi xidmətlərinin təşkili.

Qeyd edilən Konvensiyanı Avropa Şurası üzvləri və İƏİT üzvləri imzalamışdır. Konvensiyanın tətbiqi zamanı müxtəlif şəxslər, investorlar və bizneslərin inkişafı ilə paralel olaraq vergi orqanları arasında beynəlxalq əməkdaşlığın təmin edilməsi əsas görülmüşdür. Bu Konvensiyanın tətbiqinin əsas məqsədlərindən olan vergi ödəyicilərinin və digər subyektlərin müdafiəsini təmin etmək məqsədinin səmərəli nəticə əldə etməsi üçün dövlət qurumları əməkdaşlığa müsbət yanaşmalıdır. Belə ki, beynəlxalq əməkdaşlıq vergi ödəyicilərinin hüquqlarının qorunmasında əhəmiyyətini ildən-ilə artırır.

Eyni zamanda bu kimi prinsiplər tətbiq edilərkən bütün dövlətlərin milli qanunvericiliklərindəki prinsiplər nəzərə alınmalıdır. Dövlətlər və qurumlar arasında inzibati yardımın təmin edilməsi üçün cari sahədə birgə araşdırmalar aparılmalı, eləcə də, daimi məlumat mübadiləsi və sənəd mübadiləsi olmalıdır.

Konvensiya əsasən aşağıdakı vergilərə tətbiq edilir :

1. Müxtəlif gəlir və ya mənfəət vergisi, o cümlədən əlavələr
2. Xalis aktivlər
3. Kapital artırılması ilə əlaqəli vergilər
4. Yerli vergilər və ya siyasi qurumlar tərəfindən alınan vergilər, o cümlədən, xalis gəlirlərə tətbiq edilən vergi
5. Sosial sığorta ödəmələri
6. Sosial təminatlar üzrə ödəmələr

7. Əmlak vergiləri
8. Hədiyyə və ya miras vergisi
9. Əlavə dəyər vergisi
10. Aksiz
11. Mallara görə vergi
12. Xidmətə görə vergi
13. Avtonəqliyyat vergiləri
14. Əmlakdan istifadə vergiləri və s.

Qeyd etmək lazımdır ki, konvensiya əsasında informasiya mübadiləsinin formaları aşağıdakılardır:

1. Xahiş əsasında məlumat mübadiləsi;
2. Avtomatik məlumat mübadiləsi;
3. Xahiş olmadan məlumat mübadiləsi.

Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın əsas istiqamətlərindən biri də beynəlxalq təşkilatlar və maliyyə qurumları ilə əməkdaşlıqdır.

Azərbaycan Respublikasının əməkdaşlıq etdiyi qurumlara misal olaraq aşağıdakıları göstərmək olar:

1. Dünya Bankı
2. Beynəlxalq Valyuta Fondu
3. Beynəlxalq Maliyyə Korporasiyası
4. İOTA
5. OECD
6. KSRNS
7. KSONR
8. ATAİC
9. BMT
10. CİAT
11. İACA

12.ECO

13.İBFD

14.CRF

15.Asiya İnkişaf Bankı

16.AYİB

17.Avrupa İttifaqı

Azərbaycan Respublikası ilə Avropa İttifaqı arasında qurulan əlaqələrin əsas nümunələrindən biri Avropa qonşuluq siyasətinin dövlətin fiskal siyasətində təzahür etməsidir. Belə ki, Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi ilə Avropa Qonşuluq siyasəti layihəsi çərçivəsində bu əməkdaşlıq ildən-ilə artır və inkişaf edir. Avropa İttifaqı ilə əməkdaşlıq çərçivəsində Azərbaycan Respublikasında tətbiq edilən əsas layihələr aşağıdakılardır:

1. TACİS layihəsi;
2. Tvinniq layihəsi;
3. Texniki yardım və mübadilə layihəsi və s.

Tətbiq edilən layihələrdən biri də TACİS layihəsidir ki, layihə çərçivəsində Müstəqil Dövlətlər Birliyinə üzv olan dövlətlərə fiskal siyasət sahəsində texniki dəstək göstərilməsi üçün tədbirlər görülür. Nəzərə alsaq ki, Azərbaycan Respublikasının müstəqilliyi və fiskal siyasətinin suverenliyi daha gəncdir, onda bu kimi qabaqcıl təcrübələrin bölüşülməsi üçün layihələrin tətbiq edilməsi daimi olmalıdır.

Layihə çərçivəsində əsas məqamlardan biri xüsusi qrantların təqdim edilməsidir. Bu kimi maliyyə vəsaitlərinin səmərəli və məqsədə uyğun istifadə edilməsi lazımdır. Xüsusilə qeyd etmək lazımdır ki, vəsaitlərin bir qisminin əhalinin maarifləndirilməsi və məlumatlılığının artırılması üçün istifadə etmək yaxşı olardı.

TACİS layihəsi çərçivəsində 2004-2005-ci illərdə Azərbaycan Respublikasında vergi sisteminin müasirləşdirilməsi layihəsi həyata keçirilmişdir. Bu və bu kimi layihələrdə ilk olaraq vergi orqanlarının işçilərinin peşəkarlığının inkişafı və müasir tələblərə cavab verməsi üçün tədbirlər görülməlidir. Eyni zamanda əməkdaşların iş

fəaliyyətinin səmərəliliyinin artımı üçün müasir informasiya kommunikasiya texnologiyaları və innovativ imkanlardan istifadə edilməlidir. Keçirilən layihələrin digər məqsədlərindən biri isə qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi olmuşdur.

Avropa İttifaqı ilə əməkdaşlıq nəticəsində TACIS layihəsi ilə yanaşı TAIEX (Texniki yardım və məlumat mübadiləsi) layihəsi keçirilmişdir. Bu layihə çərçivəsində layihədə iştirakçı ölkələrin milli vergi qanunvericiliklərinin Avropa İttifaqı normativ aktlarına uyğunlaşdırılmasına dair tövsiyələr hazırlanmışdır.

2010-cu ilin iyul ayında başlayan bu proqram çərçivəsində Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik aktlarının müvafiq olaraq Avropa İttifaqına uyğunlaşdırılması üzrə tədbirlər görülmüşdür. Bu layihənin həyata keçirilməsi zamanı 3 məqsəd əsas olaraq qəbul edilmişdir. Bunları ümumiləşdirərək aşağıdakı kimi ifadə etmək olar:

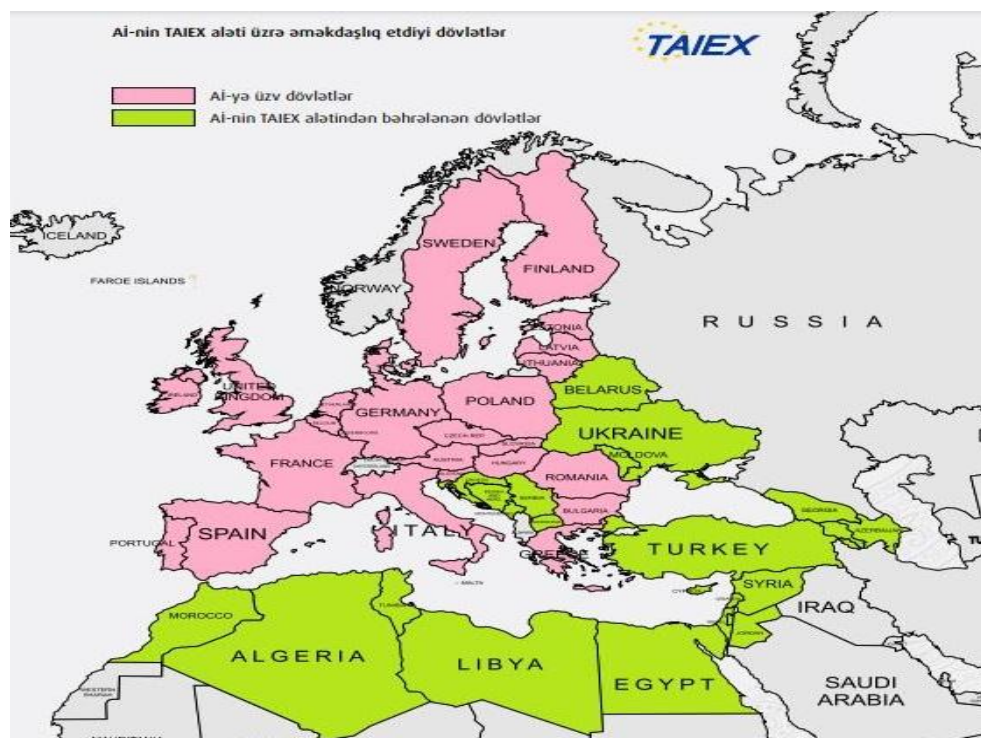
1. 2009-cu ilin iyun ayında Belçikadan olan mütəxəssislərin cəlb edilməsi ilə Azərbaycan Respublikasının vergi sahəsində milli qanunvericilik qabaqcıl standartlara uyğunlaşdırılmışdır.

2. 2010-cu ilin iyul ayında keçirilən layihələrlə Latviyadan olan mütəxəssislərin iştirakı ilə müvafiq məqsəd uğrunda tədbirlər həyata keçirilmişdir.

3. 2014-cü ilin mart ayında Avstriyadan olan mütəxəssislərin cəlb edilməsi ilə vergi qanunvericiliyi və qurumların fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi üçün, eyni zamanda təkliflərin hazırlanması məqsədi ilə tədbirlər həyata keçirilmişdir.

Ümumiyyətli Avropa İttifaqı ölkələri ilə qurulan əlaqələr vergi sahəsində iqtisadi əməkdaşlığın ən uğurlu nümunələrindəndir.

Şəkil 7: Avropa İttifaqı ölkələri və Texniki yardım və məlumat mübadiləsi layihəsi iştirakçıları olan ölkələr



Mənbə: Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidməti, Azərbaycanın vergi sistemi (xüsusi buraxılış) <http://vn.taxes.gov.az/info/2123.pdf>, (2015)

Avropa İttifaq ilə olan əməkdaşlıq sahəsində keçirilən layihələrdən biri də “FİSCALİS” layihəsidir. FİSCALİS layihəsinin ümumi məqsədi beynəlxalq əməkdaşlığı gücləndirərək daxili bazarın vergi sisteminin müntəzəm fəaliyyətini təmin etmək və təkmilləşdirməkdir.

Proqramın əsas məqsədlərini aşağıdakı kimi sadalamaq olar:

1. Dolaylı vergitutma sahəsində və digər vergilərin tətbiqində subyektlərə əsas qaydaların aydın olması üçün xüsusi standartların müəyyən edilməsi;
2. Vergi sahəsində təkmilləşmə prosesinin artımı;
3. Yüksək səviyyədə əməkdaşlığın təmin edilməsi və effektivliyinin artırılması;
4. Vergi sahəsində ölkələrarası məlumat mübadiləsinin davamlılığının təmin edilməsi;
5. Maliyyə cinayətkarlığının və vergidən yayınma hallarının qarşısının

alınması və bu kimi risklərin daha çox olduğu sektorlara nəzarətin təmin edilməsi;

6. Vergitutma sahəsində qanunvericilik bazasının ən yeni tələblərə uyğunlaşdırılması;

7. Vergi bəyannamələrinin yenidən gözdən keçirilməsi;

8. Müxtəlif dövlətlərin milli vergi qanunvericiliklərinin uyğun standartlara gətirilməsi;

9. Tətbiq edilən tərəfdaşlıq tədbirlərinin praktiki əhəmiyyətinin artımı;

10. İkitərəfli və çoxtərəfli əməkdaşlığın yaradılması (Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B. və Rzayev P.Q, 2011).

Avropa İttifaqı ilə əməkdaşlıq çərçivəsində “Twinning” layihəsi keçirilmişdir ki, bu layihə çərçivəsində Avropa İttifaqı qanunvericiliyinin tətbiq edilməsi və benefisiar ölkələrdə inkişaf etdirilməsi üçün tədbirlər görülmüşdür. Əsas məqsədlərdən biri dövlətlər arasında vergi sahəsində uzunmüddətli münasibətlərin yaradılması və davam etdirilməsidir.

Qeyd etmək lazımdır ki, 2011-ci ildən başlayan bu layihə çərçivəsində vergi inzibati idarəetməsində kompüter əsaslı audit sistemləri inkişaf etdirilmişdir. Bu kimi layihələrin həyata keçirilməsində əsas üstünlük müxtəlif elektron yeniliklərin vergitutma sahəsində tətbiqinin təşviq edilməsidir. 2013-cü ildə başa çatan bu layihədə elektron tətbiqlərlə bağlı əsas yeniliklər aşağıdakı istiqamətlər üzrə tətbiq edilmişdir:

- Hüquqi bazanın formalaşdırılması;
- Elektron proqram təminatının inkişafı;
- Məlumat bazalarının inkişafı;
- Praktiki məsələlərinin inkişafı;

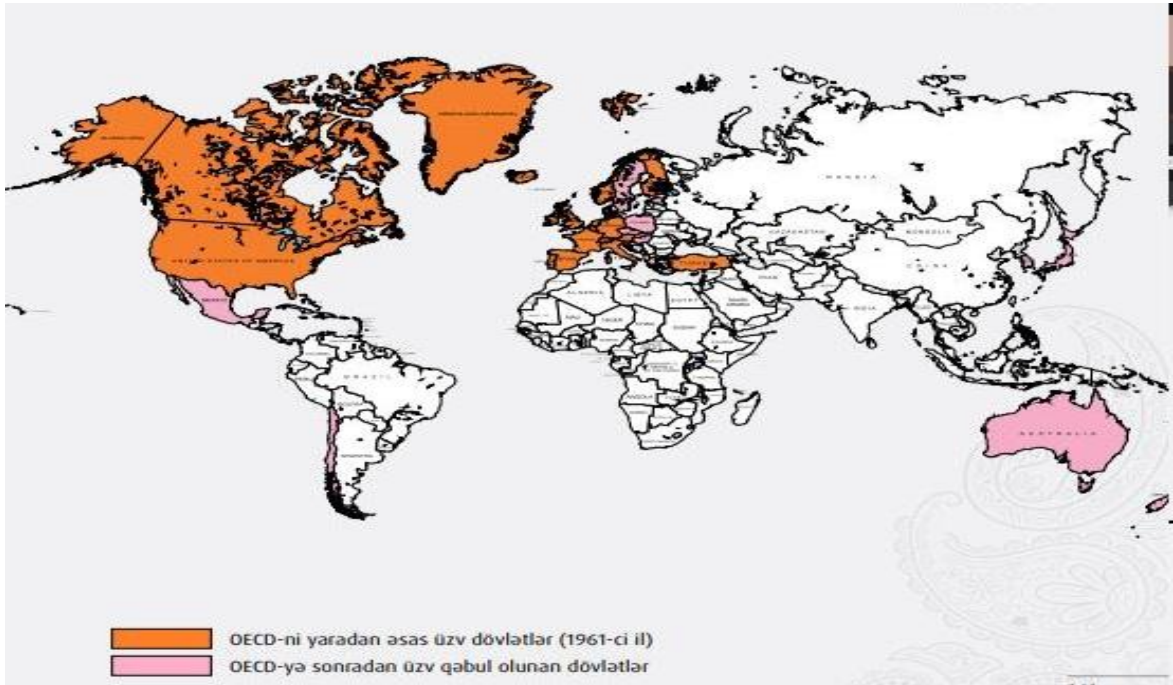
Daha bir oxşar layihə isə 2014-cü ildə vergitutma sahəsində insan resurslarının təkmilləşdirilməsi məqsədilə keçirilmişdir. Bu layihə çərçivəsində Azərbaycan Respublikası ilə İspaniya və Fransa ilə 2 illik əməkdaşlıq edilmişdir.

Beynəlxalq Maliyyə Korporasiyası ilə Azərbaycan Respublikası arasında qurulan əlaqələr 2007-ci ildən başlamış və əlaqələrin inkişafı fonunda “bir pəncərə”

sisteminin tətbiqi əsas məqsəd olmuşdur. Ölkəmizdə 2009-cu ildə “bir pəncərə” sisteminin qanunvericilik-hüquqi əsaslandırılması və texniki tərəflərinin tətbiqinin qiymətlərinin hazırlanması üçün İrlandiyadan mütəxəssislər dəvət edilmişdir. Qeyd etmək lazımdır ki, bu sistem tətbiq edilərkən sahibkarların və digər vergi ödəyicilərinin fikirləri nəzərə alınmışdır.

İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı ilə Azərbaycan Respublikasının əlaqələri 2010-cu ildən etibarən başlamışdır və 2013-cü ildə fevral ayında İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının cari sahədəki şəffaflıq və məlumatların mübadiləsi forumuna qəbul edilmişdir. Növbəti ildən may ayından isə Paris şəhərində “vergi məsələləri üzrə qarşılıqlı inzibati yardım üzrə Avropa Şurası və İƏİT Konvensiyasına əlavələr edilməsi haqqında protokola qoşulmuş və 63 ölkə ilə əməkşdalıq başlamışdır.

Şəkil 8: Azərbaycan Respublikasının vergitutuma sahəsində məkdaşlıq etdiyi İƏİT ölkələri



Mənbə: Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidməti, Azərbaycanın vergi sistemi (xüsusi buraxılış) <http://vn.taxes.gov.az/info/2123.pdf>, (2015)

Eyni zamanda Azərbaycan Respublikası 2002-ci ildən etibarən Avropadaxili Vergi Administrasiyaları Təşkilatının üzvüdür. Bu təşkilatla münasibətlərin əsas

məqsədi qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi, səmərəliliyinin artırılmasıdır.

Azərbaycan Respublikası həmçinin Müstəqil Dövlətlər Birliyi iştirakçısı olan dövlətlərin vergi xidmətləri rəhbərlərinin Koordinasiya Şurası ilə əlaqələr qurur. 1999-cu ildən etibarən əməkdaşlıq və qarşılıqlı yardımda haqqında çoxtərəfli müqavilələr qəbul edilmişdir. Ölkəmizdə 2005-ci ildən etibarən isə vergi cinayətlərinə qarşı mübarizədə əməkdaşlıq sazişi qəbul edilmişdir. Bu olduqca əhəmiyyətli məqamdır. Çünki vergi yayımlarının qarşısının alınması və bu sahədəki cinayətlərin qarşısının alınması üçün qarşılıqlı məlumat mübadiləsi əvəzəlməz rola malikdir.

Şəkil 9: Azərbaycan Respublikasının vergitutuma sahəsində məkdaşlıq etdiyi MDB ölkələri



Mənbə: Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidməti, Azərbaycanın vergi sistemi (xüsusi buraxılış) <http://vn.taxes.gov.az/info/2123.pdf>, (2019)

Azərbaycan Respublikası ilə Beynəlxalq Valyuta Fondu ilə qurulmuş əlaqələr zamanı da maddi-texniki dəstək göstərilmişdir. Bu dəstək zamanı əsas məqsəd vergi

ödənişlərinin toplanması proseslərinin yenidən gözdən keçirilməsi idi və bununla bağlı islahatlar həyata keçirildi. Bu əməkdaşlıq çərçivəsində 2008-ci ildə də beynəlxalq ekspertlər tərəfindən Azərbaycan Respublikası üçün islahatlar strategiyası hazırlanmışdır. Beynəlxalq Valyuta Fondu ilə qurulan əlaqələrin üstünlüklərini aşağıdakı kimi sıralamaq olar:

1. Vergi ödəyicilərinin və digər subyektlərin hüquqlarının qorunması;
2. Vergi subyektləri arasında əlaqələrin inkişafı;

Qeyd etmək lazımdır ki, qapalı iqtisadiyyatın qarşısının alınmasında və vergi cinayətlərinin olmaması üçün vergi ödəyicilərinin vergi orqanlarına olan inamı təmin edilməlidir. Bunun üçün onların hüquqları qorunmalıdır. Bu təkcə vergi idarəetməsində məlumat mübadiləsinə olan etibar deyil, həm də ümumi sistemin və siyasətin təsdiqlənməsidir. Ölkələr üçün xarici investisiyaların cəlb edilməsi zamanı bu faktor əhəmiyyətli rol oynayır.

Bu kimi problemlərin həll edilməsi üçün ilk növbədə subyektlərin məlumatlı olması və aydın formada izahatların olması lazımdır.

Müasir iqtisadi münasibətlərdə xarici maliyyə iqtisadi münasibətlərinin qurulması və mövcud münasibətlərin inkişafı üçün səmərəli metodlar istifadə edilməlidir. Xarici iqtisadi əlaqələrin qurulması zamanı ölkələrin iqtisadi təhlükəsizliyi qorunmalıdır. Buna görə də bu kimi münasibətlərin qurulması zamanı təkcə fiskal məqsədlər deyil, həm də makroiqtisadi səbəblər müəyyənləşdirilməlidir.

Vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın inkişaf etdirilməsi üçün beynəlxalq təşkilatlar və dövlətlərin vergi qurumları arasında təcrübə mübadilə proqramları tətbiq edilməlidir. Xüsusilə də COVID-19 pandemiyası dövründə bu cür tədbirlərin “online” həyata keçirilməsi mümkündür. Beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən irəli sürülən təkliflərin dövlətlər tərəfindən birmənalı şəkildə tətbiq edilməsi lazımdır. Bu sahədə pilot layihələrin olması da məqsədə uyğun olardı.

3.2. Azərbaycan Respublikasının ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məqsədi ilə bağladığı beynəlxalq sazişlər və onların inkişaf istiqamətləri

Azərbaycan Respublikası resursları və siyasi coğrafi şəraitinə görə investorların daim maraqlı mərkəzində olmuşdur. Birbaşa xarici investisiyalar zamanı nəzərə alınan əsas faktorlardan olan münbit investisiya mühiti və vergi şərtlərinin məqsədə uyğun tənzimlənməsi üçün Azərbaycan Respublikasında bir sıra tədbirlər görülmüşdür.

Vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın artması nəticəsində vergi razılaşmalarının və sazişlərin sayı artır, bu da təkcə dövlətin fiskal siyasətinin aləti deyil, həm də investisiya siyasətinin mühim alətlərindəndir. Çünki beynəlxalq iqtisadi münasibətlərin subyektlərini iri transmilli şirkətləri, xarici investorları həmin ölkədə müəssisə açmaq və ya müəssisələrinin sayını artırmaq üçün bu üsulla stimullaşdırmaq olar (Necati Yildiz, 2020).

Azərbaycan Respublikası vergi qanunvericiliyinə əsasən, vergitutma sahəsində tətbiq edilən güzəşt və digər imtiyazlarda ayrı-seçkilik halı yoxdur. Azərbaycan Respublikasında kənar rezident şəxs qismində ödənilmiş vergilərin məbləği Azərbaycan Respublikasında vergi tətbiqi zamanı nəzərə alınır. Bu məbləğ vergi dərəcəsi ilə müəyyənləşdirilmiş məbləğdən çox olmamalıdır.

Azərbaycan Respublikasında qeyd olunan vergi mühitinin yaradılması üçün təşviqedicilik siyasət tətbiq olunur. Bu siyasət nəticəsində dünyanın bir sıra ölkələri ilə əməkdaşlıq edilir. Bu əməkdaşlığın əsas məqsədləri aşağıdakılardır:

- İkiqat vergitutmanın qarşısının alınması
- Gəlir və mənfəət vergiləri üzrə vergidən yayınma hallarının qarşısının alınması.

Başlanğıcda vergi müqavilələrinin əsas məqsədi demək olar ki, yalnız ikiqat vergitutma problemini həll etmək idi. Çoxmillətli müəssisələr ilkin olaraq əhəmiyyətli dərəcədə ikiqat vergitutma riskləri ilə qarşılaşdılar, beləki onları birtərəfli qaydada ikiqat vergidən azad edən ölkə sayı elə də çox deyildi və eləcə də həmin dövrdə müqavilə şəbəkələri yeni formalaşmağa başlayırdı. Bununla birlikdə, 20-ci əsrin ortalarına qədər ikiqat vergitutma sahəsindəki əsas problemlərin əksəriyyətinə müqavilə həlləri

hazırlanmışdır və hazırki müasir dövrdə belə dövlətlər vergi müqavilələri bağlayarkən bu həll yollarından mütəmadi olaraq istifadə edirlər.

Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı beynəlxalq razılaşmalar eləcə də xarici dövlətlərin qanunvericiliyinə uyğun olaraq, xaricdə fəaliyyət göstərən Azərbaycan müəssisələrinin və vətəndaşlarının əldə etdikləri gəlirlər bu xarici dövlətlərdə vergiyə tabedir.. Öz növbəsində, Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə əsasən Azərbaycan Respublikası Rusiya müəssisələrinin və vətəndaşlarının gəlirlərindən federal büdcəyə ödənişləri də təmin edir. Belə bir vəziyyətdə ikiqat vergitutma yaranır. Eyni obyektin müxtəlif ölkələrdə ardıcıl vergiyə cəlb edilməsi ilə vergi yükünün dəfələrlə artmasının aradan qaldırılmasında tək cəlb vergi ödəyiciləri maraqlı deyil, eləcə də daxili və xarici ticarətin inkişafını, xarici investisiyalar cəlb etməyi, eyni zamanda bütövlükdə iqtisadiyyatın rəqabət qabiliyyətinin artırılmasını hədəfləyən dövlətlərin özləri də maraqlıdır.

İkili vergitutmanı aradan qaldırmaq və ya yükünü azaltmaq üçün iki yol mövcuddur. Birincisi, dövlət tərəfindən birtərəfli qaydada daxili qanunvericilik tədbirlərinin qəbulu ilə, ikincisi isə - ikiqat vergi probleminin tənzimlənməsi məqsədi ilə beynəlxalq müqavilələrin bağlanması yolu ilə. Bu cür müqavilələrin bağlanmasında hədəf hər bir dövlətin vergi yığıcı ilə əlaqəli hüquq və öhdəliklərinin əhatəsini müəyyənləşdirmək üçün güzəştlərin tapılması eləcə də ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması, həmçinin vergidən yayınma və vergi ayrı-seçkiliyinin qarşısının alınmasıdır.

Azərbaycan Respublikasının ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması sahəsində digər dövlətlərlə bağladığı beynəlxalq sazişlər barədə məlumatlar əlavə 1-də öz əksini tapmışdır.

Məsələn, Türkiyə Cümhuriyyəti ilə 1997-ci ildən qüvvəyə minmiş, 1998-ci ildən tətbiq edilən beynəlxalq vergi əməkdaşlığına diqqət edək. Qeyd edilən saziş Türkiyə Cümhuriyyətində gəlir, qurum, fond vergilərinə tətbiq edilir. Azərbaycan Respublikasında isə müvafiq olaraq mənfəət və gəlir vergilərinə tətbiq edilir. Hər iki

dövlətdə vergi qanunvericiliyində dəyişiklik olduğu hallarda digər tərəfə məlumat verilməlidir. Bu sazişin 22-ci maddəsinə ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması yolları da göstərilmişdir. 25-ci maddə isə ilk fəsildə qeyd etdiyimiz məlumat mübadiləsini özündə əks etdirir. Hər iki dövlətin vergi orqanları zəruri məlumatların mübadiləsini həyata keçirir.

Digər bir beynəlxalq əməkdaşlıq nümunəsi isə 2014-cü ildən tətbiq edilən Xorvatiya ilə imzalanmış sazişdir. İlk nümunə ilə əsas fərqləri bundan ibarətdir ki, bu sazişdə Azərbaycan Respublikasında tətbiq ediləcək vergilərin sırasına əmlak və torpaq vergisi də aid edilmişdir. Xorvatiyada isə yerli vergilər və onlara əlavələrə də saziş tətbiq edilir. Bu kimi fərqliliklərə digər bir nümunə isə Azərbaycan Respublikası ilə Lüksemburq hökuməti arasında bağlanmış müqavilədir. Bu sazişdə də əmlak və torpaq vergiləri qeyd edilmişdir.

2009-cu ildə Koreya ilə bağlanmış sazişə əsasən isə Cənubi Koreyada tətbiq ediləcək vergilərə digər bir xüsusi vergi növü olan sakin vergisi və kənd təsərrüfatının inkişafı üçün əlavə vergi əlavə edilmişdir.

2019-cu ildə Qazaxıstan Respublikası ilə bağlanmış müqaviləyə əsasən, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması zamanı Azərbaycan Respublikasının rezidenti Qazaxıstanda gəlir əldə edərsə və vergi ödəyirsə bu məbləğ bu məbləğ çıxılır və bu çıxılma vergi məbləğindən çox olmamalıdır (<https://www.taxes.gov.az/az/page/ikiqat-vergitutmanin-aradan-qaldirilmasina-dair-beynelxalq-sazisler>, 2021).

Azərbaycan Respublikası “Azərbaycan Respublikası ilə digər dövlətlər arasında bağlanmış ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrin inzibatçılığı qaydaları”na əsasən, Azərbaycan Respublikasında rezident şəxslərə vergi orqanları tərəfindən rezidentlik sertifikatı verilir. Beynəlxalq müqavilələrdə əgər qeyri-rezidentlər üçün hər hansı bir azadolma nəzərdə tutulmuşdursa vergi orqanına müraciət edilməlidir.

Bu müraciətlər elektron və ya kağız daşıyıcılarda olur. Əgər müraciət elektron formada həyata keçilərsə zəruri sənədlər internet vergi orqanları vasitəsilə yüklənir.

bilər. Kağız daşıyıcı ilə mürəicət zamanı isə möhür və imzalı nüsxə istənilir (Azərbaycan Respublikası ilə digər dövlətlər arasında bağlanmış ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrin inzibatçılığı QAYDALARI, 2017).

2020-ci ildə bütün dünya ölkələrinin iqtisadiyyatına təsir edən COVID-19 pandemiyası dövründə həyata keçirilən məhdudiyətlər və tədbirlər daxilində səyahət məhdudiyətləri tətbiq edilmişdir və komendant saati kimi şəxslərin hərəkətini məhdudlaşdıran tətbiqlər, bir çox işçinin normal olaraq işləmələri lazım olduğu ölkədən kənarında, ancaq bir rezident müəssisə adından və hamısı ilə üzbəüz fəaliyyət göstərməsinə səbəb oldu.

Bu vəziyyət Azərbaycan Respublikasına da təsir etmişdir. Bu cür fəvqəladə vəziyyətin vergi müqavilələrində müəyyən edilmiş prinsiplərə necə təsir edəcəyi ilə bağlı bəzi şübhələri azaltmaq üçün İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı, 3 aprel 2020-ci il tarixində "Vergi Sazişləri və COVID 19 Böhranının Təsirləri" adlı bir mətn yayımladı.

İkiqat Vergi Qanunlarının 15-ci maddəsinin 2-ci bəndində, başqa bir dövlətdə xidmət müqaviləsindən əldə olunan gəlirin vergiyə cəlb edilməsi üçün aşağıdakı şərtlərdən hər hansı birinin yerinə yetirilməsi kifayətdir.

COVID-19 pandemiyası dövründə olan əməkdaşlıqların əvvəlki dövrlə müqayisədə bir sıra əlavə məqsədləri də ola bilər. Bunları aşağıdakı kimi proqnozlaşdırmaq mümkündür:

1. Pandemiya dövründə ölkənin itirdiyi investisiyaların geri qaytarılması üçün təşviq siyasəti;
2. Maliyyə vəziyyəti pisləşmiş və ya fəaliyyəti dayanmış vergi ödəyicilərinə yardımların edilməsi;
3. Bu şəxslərə xüsusi imtiyaz və güzəştlərin tətbiq edilməsi;
4. Pandemiya dövründə maliyyə cinayətkarlığının qarşısının alınması və s.

İkitərəfli vergi müqavilələrinin ən vacib məqsədi ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması iddia edilə bilər. Əgər gəlirlər iki və ya daha çox ölkədə heç bir azadlıq

olmadan vergiyə cəlb edilsə, onda bu cür ikiqat vergitutmanın ticarət və investisiya inkişafına mane olacağı açıqdır.

Bir çox Azərbaycan təşkilatı üçün, əsasən də böyük və orta təşkilatlar üçün dünya satış, resurs, və kapital bazarlarına çıxış əsas vəzifələrdən birinə çevrilir. Xaricdə bir investisiya forması seçərkən, vacib amillərdən biri də vergitutma prosedurudur, çünki bu layihənin geri qaytarılmasına birbaşa təsir göstərir. Buna görə də ikiqat vergitutmanın tənzimlənməsi məsələləri həmişə öz aktuallığını qoruyub saxlayır.

Bir çox ölkədə vergi müqavilələri ilə daxili vergi qanunları arasındakı əlaqə mürəkkəbdir. Əsas prinsip budur ki, daxili qanunvericilik ilə müqavilə qaydaları arasında hər hansı bir ziddiyyət yaranarsa, bu zaman müqavilə müddəaları üstünlük təşkil edir. Azərbaycan Respublikasında bu müddəa Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 151-ci maddəsində və Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 2.5-ci maddəsində əks olunub. Belə ki, Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 2.5-ci maddəsinə əsasən: «Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı beynəlxalq müqavilələrdə vergilər haqqında Vergi Məcəlləsi ilə və ona müvafiq olaraq qəbul edilmiş normativ hüquqi aktlarla nəzərdə tutulmuş müddələrdən fərqli müddəalar müəyyən edildikdə, həmin beynəlxalq müqavilələrin müddəaları tətbiq edilir» (<https://www.taxes.gov.az/az/page/ar-vergi-mecellesi>, 2021).

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

Dissertasiyada aparılmış araşdırmalar əsasında aşağıdakı nəticələrə gəlinmiş və zəruri ümumiləşdirmələr aparmaqla müvafiq təklif və tövsiyələr hazırlanmışdır.

Vergiqoyma münasibətlərinin təməlini maliyyə hüquqi bazası və qanunvericilik təşkil edir. Hər bir dövlətin qanunvericilik sistemi cari vəziyyətdə və növbəti illər ərzində dövlətin qarşıya qoyduğu vəzifələrə çatmağa və mənafeələrini qorumağı prioritet kimi qəbul etməlidir. Dövlətin maliyyə siyasətinin əsas ünsürlərindən olan və iqtisadi əhəmiyyətlik dərəcəsi çox olan əsas məsələlərdən biri də beynəlxalq iqtisadi münasibətlərin düzgün təşkil edilməsi və vergi gəlirlərinin düzgün tənzimlənməsidir. Müasir dövrdə ikiqatvergitutma problemi bütün dünya ölkələrində var və bu problemin birdəfəlik həlli müəyyənləşdirilməmişdir.

Dövlətlərin vergi münasibətləri zamanı ortaya çıxan əsas problemlərdən olan ikiqatvergitutma halının qarşısının alınması üçün bir sıra aşağıdakı nüanslara diqqət etmək lazımdır:

1. Bu kimi hallarda ölkələrarası vergi bölgüsündə vergi ədalətliliyi təmin edilməlidir. Qeyd etmək lazımdır ki, vergi ədalətinin təmin edilməsi üçün region və ya ölkələr arası ayrı-seçkilik hallarının qarşısı alınmalıdır. Bu cür problemlərin vaxtında həll edilməsi üçün vergi münasibətləri sahəsində qurulan beynəlxalq əməkdaşlığın təməl prinsiplərindən biri də bu olmalıdır. Nəzərə almaq lazımdır ki, ölkələrin və regionların inkişafı üçün əməkdaşlıqların rolu danılmazdır;
2. Beynəlxalq əməkdaşlığın təmin edilməsi və səmərəliliyin artırılması üçün ikiqat vergitutma sahəsində ikitərəfli və çoxtərəfli müqavilələr bağlanılmalıdır. Beynəlxalq müqavilələrin tənzimlənməsi zamanı məqsədlərin düzgün təyin edilməsi xüsusilə əhəmiyyət kəsb edir. Dövlətlərin və ayrı-ayrı vergi qurumlarının əsas məqsədlərindən başlıcası bu sahədəki qabaqcıl təcrübənin öyrənilməsi, mübadiləsi və tətbiq edilməsidir. Bütün idarəetmə sahələrində olduğu kimi, fiskal siyasətdə də müasir dövrün tələbləri öz yeniliklərini göstərir. Buna görə də işlərin sadələşdirilməsi və tezləşdirilməsi üçün elektron

xidmətlərin istifadəsi lazımdır. Təcrübələrin bölüşülməsində vergi müfəttişlərinin rolu artırılmalı və vergi auditi inkişaf etdirilməlidir.

3. Beynəlxalq vergi münasibətlərinin əsas problemlərindən olan aqressiv vergi tənzimlənməsinin qarşısı alınmalıdır. Son illərdə beynəlmiləl təşkilatlar və digər subyektlər tərəfindən gəlirlərin olduğundan daha az göstərilməsi halı və vergi bəyannamələrinin təqdim edilməsindəki pozuntularının vaxtında aşkarlanması üçün qarşılıqlı və sürətli məlumat mübadiləsi təmin edilməlidir.
4. Son illərdə maliyyə idarəetməsində aktual məsələlərdən olan kriptovalyutaların tənzimlənməsi və vergidən yayınma hallarındakı rolu araşdırılmalıdır .
5. COVID-19 pandemiyası dövründə fəaliyyətini dayandırmış vergi ödəyiciləri haqqında araşdırmalar aparılmalı, dövlət tərəfindən vergi yardımları edilməlidir. Xüsusilə də xarici investisiyaların cəlb edilməsi üçün postpandemiya dövrü üçün yeni layihələr hazırlanmalı və ikiqatvergitutma müqavilələri bağlanmalıdır.
6. Vergi ödəyicilərinin qanuni mənafeləri və maraqları öyrənilməlidir. Bir çox hallarda subyektlərin hüquqlarının təmin edilməsi bağlı problemlər yaşanır. Bunun əsas səbəbi mülkiyyətçilərin və ya istehsalçıların bu barədə tam olaraq məlumatının olmamasıdır. Buna görə də maarifləndirmə tədbirlərinin həyata keçirilməsi lazımdır. İkiqatvergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın xüsusi bir bəndi kimi vergitutma subyektlərinin bu əməkdaşlığa cəlb edilməsi öz əhəmiyyətini artırmalıdır. Lakin bununla belə hüquqi şəxslərin fəaliyyətinə dövlət nəzarəti gücləndirilməli və rəqəmsallaşan nəzarət formaları olmalıdır.
7. İkiqat vergitutmanın qarşısının alınması üçün beynəlxalq vergi müqavilələrində mübahisəli məsələlərin həlli üçün konkret həll yolları göstərilməlidir.
8. Son illərdə iqtisadi fəaliyyət növləri arasında “özünüməşğulluq” artımı həm beynəlxalq aləmdə, həm də ölkəmizdə artmışdır. Beynəlxalq əməkdaşlıq müqavilələrində bu fəaliyyət növünə spesifik yanaşma tətbiq edilə bilər.
9. Beynəlxalq təşkilatların vergitutma sahəsindəki rolu artırılmalıdır. Məsələn,

İƏİT, Dünya Bankı, Avropa İttifaqı kimi təşkilatlar bu sahədə xeyli işlər görür. Məsələn, MDB təşkilatının da bu sahədəki rolunun artımı Azərbaycan Respublikası üçün müsbət hal olardır. Beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən həm dövlətlər, həm də vergi ödəyiciləri üçün xüsusi tövsiyyə nəşrlərinin sayı artırılmalıdır.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

Azərbaycan dilində

1. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası, Bakı, 1995
2. Azərbaycan Respublikasının «Vergi Məcəlləsi». Bakı, 2016.
3. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Statistik Məcmuəsi. Bakı, 2014.
4. Azərbaycan Respublikası ilə digər dövlətlər arasında bağlanmış ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrin inzibatçılığı QAYDALARI, Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Kollegiyasının 2017-ci il 12 iyun tarixli 1717050000009300 nömrəli Qərarı.
5. Dəmirov Cavid, “Almaniya və Azərbaycan Vergitutma Sistemlərində Yer Alan Gəlir Vergisinin Hüquqi Prinsiplərinin Müqayisəli Analizi və Vahid Vergi Prinsiplərinin Tətbiqi”, Bakı Dövlət Universiteti Tələbə Hüquq Jurnalı Buraxılış 4:2, 198-212 səh.
6. Fətizadə Zaur, (05.04.2017), “İkiqat vergitutma ilə bağlı cari vəziyyət necədir? – MƏQALƏ VƏ SİYAHİ”, Banks and Business newspaper.
7. Hübətov Əli., (2016), Müasir dövrdə Azərbaycanda vergi siyasəti və onun təkmillədirilməsi istiqamətləri, Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti, Bakı, 89 səh.
8. Hüseyinov Məhərrəm , “ Vergilər və vergitutma” (mühazirələr)
9. Xodov L.Q., (2008), Vergilər və iqtisadiyyatın vergi tənzimlənməsi. Dərslük, Bakı: “İqtisad Universiteti” Nəşriyyatı 182 səh.
10. Kəlbəyev Y.A., (2012) Vergi siyasətinin konseptual əsasları və praktiki aspektləri, Bakı, “Elm” nəşriyyatı, 488 səh.
11. Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B., Rzayev P.Q. Xarici ölkələrin vergi sistemi. Dərslük. Bakı: “İqtisad Universiteti” Nəşriyyatı – 2011. 555 səh.
12. Məmmədov F.Ə., Musayev.A.F., Sadiqov.M.M., Rzayev.Z.H., Kəlbəyev. Y.A.. Vergilər və vergitutma. Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti, Dərslük. Bakı, 2010 512 səh.

13. Məmmədov Fazil., (12.02.2010), “Azərbaycanın vergi sistemi ölkə iqtisadiyyatının inkişafına xidmət edir”, Xalq qəzeti, 3 səh.
14. Məmmədov Fazil., (10.02.2015) , “Azərbaycanda beynəlxalq standartlara avab verən vergi sistemi qurulmuşdur”, Azərbaycan qəzeti , 5 səh.
15. Musayev A.F., Rzayev Z.H., Süleymanov Q.S. Vergi sistemi. Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti Dərs vəsaiti. Bakı, 1998.,512 səh.
16. Natiq Qasimov , (18 dekabr 2009), “Beynəlxalq təcrübəyə əsaslanan milli vergi sistemi təkmilləşdirilməkdədir”, Xalq qəzeti, 3 səh.
17. Rzayev İ., (2006) Beynəlxalq vergitutmada ofşor mexanizmlərin tətbiqi. Dərslik. Bakı , “İqtisad Universiteti” Nəşriyyatı , 196 səh.
18. Rzayev P.Q., (2013), İqtisadiyyatın Vergi Tənzimlənməsi Mexanizminin Stimullaşdırıcı Rolunun Artırılması İstiqamətləri (Monoqrafiya), Bakı: “İqtisad Universiteti” Nəşriyyatı, 392 səh.
19. Şirinova Gülmirə, (2016) , Vergi yükü və dövlətin vergi siyasətinin müəyyən edilməsi istiqamətləri, Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti, Bakı, 88 səh.

Rus dilində

1. Бодров А.Г., “О роли и факторах офшорных зон в мировой финансовой системе послевоенного периода” Экономические Отношения Журнал Номер 1, 2018 , с. 49-62.
2. Будылин С. Л. Мы будем жить теперь по-новому. Законодательство о КИК, международный обмен информацией и международное налоговое планирование // Закон. — 2015. — № 2. — С. 44—58.
3. Казакова Е.Б. Дунюшкин А.В. “Оффшорные зоны” , журнал Труды Международного симпозиума «Надежность и качество», том 2 , 2018.
4. Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2014. — С.

65.

5. Корф . Д. В., Козырин. А. Н., Шахмаметьев А. А. , (2011), «Международное налоговое право», Москва , с 23.
6. Макаров . М.Ю. , “Проблемы международного сотрудничества в налоговой сфере”, International Journal of Humanities and Natural Sciences, vol. 5-2 (44), 2020 с 141-145.
7. Матусевич А.П., Офшорные зоны: история, тенденции развития, влияние на российскую экономику, Вестник Международного института экономики и права 2013 38-48 п .1.
8. Пономарева .К. А. , (2016), Международное сотрудничество государств в сфере прямого налогообложения: опыт оэср и развитие правового регулирования обмена информацией в налоговых целях, Омского государственного университета им. Ф. М. Достоевского, г. Омск, 9 стр.
9. Цыганков .П.А., “Межгосударственное сотрудничество: возможности социологического подхода”, Общественные науки и современность, 1999 • № 1, с 131-142.
- 10.Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право. — М. : Международные отношения, 2014. — 824 с.

Türk dilinde

1. Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” , Maliye Dergisi, sayı 176, yıl 2019, say. 329-354.
2. Akçura Arzu , “Koronavirüs (COVID-19) Salgını ve Vergi Anlaşmaları Özelinde Sınır Ötesi Faaliyette Bulunanlara Olası Etkileri” , Deloitte Makaleleri, 2020.
3. Alper Doğan , Melih Kabayel, “Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler”, Liberal Düşünce Dergisi Sayı 81, Yıl 2016 , Say. 75 – 98.

4. Başak, Levent (2005, Temmuz), Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler, Vergi Sorunları, Sayı: 202.
5. Bayar, İbrahim Nihat (2006), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, 1. bsk. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
6. Cemal Baran Başok, (2016), Uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanması, T.C. Ankara Üniversitesi, Ankara s 277.
7. Cem Adil Yılmaz , (2007), Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul , 322 s.
8. Çavdar Fatih, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik Oecd Ve Türkiye Uygulamaları”, Vergi dünyası Dergisi, Temmuz 2012, Sayı:371, ss.51-66.
9. Durdu Muhammet, “Mükellef Verilerinin Korunması Ve Vergi Mahremiyeti”, Araştırma Makalesi – Kamu Hukuku , Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.27, S.3, 2019, s.589-623.
- 10.Elif Cenkeri, “Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”, SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi , Sayı 24, yıl 2011, say. 167-174.
- 11.Emrah Ferhatoğlu, “Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nda Bağlama Kuralları”, Maliye Dergisi , Sayı 161, yıl 2011, say. 105-117.
- 12.Engin Öner, “Vergilendirme Yetkisinin Sorunsalı: Çifte Vergilendirme (Çeşitleri Ve Önleme Yöntemleri)”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı 83, Yıl 2018, say. 109-121.
- 13.Filiz Giray, “Küreselleşme sürecinde vergi rekabeti ve boyutları”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi sayı 9, yıl 2005, say. 93-122
- 14.Gökhan Terzi, “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler, Gömrük&Ticaret dergisi”, Sayı:9 Yıl:2017 ,s 74-83.

- 15.Hakan Yavuz , “Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”, Maliye Araştırmaları Dergisi,Sayı 3, Yıl 2015,say. 47-66.
- 16.Hüseyin Güçlü Çiçek, Sibel Mutlucan Sayın, “Uluslararası vergi hukukunun kaynakları üzerine bir değerlendirme”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , Sayı 2, yıl 2013, say. 141-169.
- 17.İlhan Özkan,Şafak Uslu, “Uluslararası çifte vergilendirme ve mukimlik kavramı”, Mali Çözüm dergisi , sayı 135, yıl 2016, say. 169-180.
- 18.İclal Dağlıoğlu, Hüseyin Güçlü Çiçek, “Uluslararası vergileme ilkeleri ve uluslararası vergilemenin amaçları üzerine bir değerlendirme”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, 2014, s 27-45.
- 19.Murat Çubukçu, (2006), Uluslararası çifte vergilendirme sorunu, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, s 259.
- 20.Muhammet Şahin, Candan Yılmaz, “Eski Fakat Güncel Bir Sorun: Panama Belgeleri ve Vergi Cennetleri”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar dergisi, sayı 640, yıl 2018, say. 101-118.
- 21.Murat Levent Özer, (2006), Vergilendirmede global eğilimler ve uluslararası vergi anlaşmaları, T.C. İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 181 sah.
- 22.Murat Yılmaz , “Vergi cennetleri ve ülke uygulamaları”, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 4, Yıl 2018, Say. 197 – 222.
- 23.Necati Yıldız , Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, 23 Eylül 2020.
- 24.Orçun Avcı, “E-ticaretin vergilendirilme sorunsalı”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 27, Mayıs 2017, s 248-263.
- 25.Ömer Faruk Batirel, “Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları Ve Vergi Cennetleri”, Journal of Life Economics , sayı 2, yıl 2014,say. 43-50.
- 26.Öz E., Çavdar Fatih, "Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları", Vergi dünyası Dergisi, Sayı 371, yıl 2012, say. 51-66.
- 27.Ramazan Armağan , Ferhan Berkay, “Vergilemenin uluslararası boyutlarından

- çifte vergilendirme sorunsalinin türk vergi sistemine etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Sayı 5, Say. 88 – 106 ;
- 28.Serdar Öztürk, Özlem Ülger, “Vergi cennetlerinin küresel finansal kriz üzerine ekonomik etkileri: vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve kara para aklamadaki rolü”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Yıl: Sayı 9(1) yıl 2016, say. 237-254.
- 29.Uğur Kizilgül, Furkan Beşel, “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı”, Maliye Araştırmaları Dergisi, Sayı 3 , yıl 2019,say. 301-321.
- 30.Yalti, Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1995.
- 31.Zeynep Demirci , “Uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında kurumlar vergisi sorunsalinin değerlendirilmesi” , Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı 32 , Yıl 2018, say. 379 – 393.

İngilis dilinde

1. Alfredo Collosa, (3 September, 2019), Importance of International Cooperation between Tax Administrations, ciat.org.
2. Avi-Yonah, R. S.(2004) International Tax as International Law. University of Michigan Law School Program in Law and Economics Archive: 2003-2009. Art. 7:1-27.
3. Brauner, Y. (2003)“An International Tax Regime in Crystallization”Tax Law Review, 56: 259-328.
4. Brian J. Arnold, (2015) , “An introduction to tax treaties” , publication of the United Nations, p. 16.
5. Valpy FitzGerald, (january , 2012), “International Tax Cooperation and Innovative Development Finance” , Department of Economic & Social Affairs, DESA Working Paper No. 123.

6. Thomas Rixen, (2008) The institutional design of international double taxation avoidance, Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung WZB Discussion Paper, No. SP IV 2008-302.

İnternet resursları:

1. <http://old.taxes.gov.az/modul.php?name=beynelxalq&news=109>
2. <https://news.milli.az/country/532243.html>
3. <https://zaochnik.com/spravochnik/ekonomika/nalogi-i-nalogooblazhenie/mezhdunarodnye-dogovory-po-voprosam-nalogooblozhen/>
4. https://studme.org/85910/pravo/vidy_mezhdunarodnyh_nalogovyh_soglasheniy
5. https://jurisprudence.club/nalogovoe-pravo_700/1541-vidyi-mejdunarodnyih-nalogovyih.html
6. https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2018_12aralik/201812_cifte%20vergilendirmeyi%20%C3%B6nleme%20anla%C5%9Fmalar%C4%B1.pdf
7. <http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/#:~:text=%C3%87ifte%20vergilendirmeyi%20%C3%B6nleme%20anla%C5%9Fmalar%C4%B1%20ile,iki%20%C3%BClkede%20birden%20vergilendirmesi%20engellenmektedir.>
8. <https://ru.uniwide.biz/manual/vvedenie-mezhdunarodnoe-nalogovoe-planirovanie-tipy-yurisdiksiy/>
9. <https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/platformNotlar/20181227.pdf>
10. https://e-notabene.ru/etc/article_424.html
11. <https://gsl.org/ru/press-center/press/riski-i-otvetstvennost-uchastnikov-o/>
12. https://nalog-nalog.ru/spravochnaya_informaciya/ofshornye_zony_cho_eto_takoe_i_zachem_nuzhny/
13. https://rosco.su/press/deystvie_mezhdunarodnykh_dogovorov_v_oblasti_nalogooblazheniya/
14. <https://advokat-malov.ru/obshhie-polozheniya/mezhdunarodnye-dogovory-po->

[voprosam-nalogooblozheniya.html](#)

15. <https://www.audit-it.ru/articles/account/contracts/a67/343328.html>
 16. <https://windeurope.org/data-and-analysis/product/offshore-wind-in-europe-key-trends-and-statistics-2020/>
 17. <https://www.taxjustice.net/press/financial-secrecy-index-2020-reports-progress-on-global-transparency-but-backsliding-from-us-cayman-and-uk-prompts-call-for-sanctions/>
 18. https://www.un.org/esa/ffd/////wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf
 19. <http://vn.taxes.gov.az/info/2123.pdf>
 20. <https://taxsummaries.pwc.com/azerbaijan>
 21. <https://www.stat.gov.az/source/trade/>
 22. <http://old.taxes.gov.az/modul.php?name=statistika>
 23. <https://report.az/maliyye-xeberleri/azerbaycan-vergitutmanin-muxtelif-saheleri-uzre-boyuk-britaniya-ile-emekdasliq-etmek-isteyir/>
 24. <https://www.salamnews.org/az/news/read/317368>
 25. <https://www.bbc.com/azeri/azerbaijan-39473609>
 26. <https://president.az/articles/30828/print>
 27. <https://oxu.az/economy/468024>
- <https://apa.az/az/sahibkarliq-fealiyyeti/Azrbaycan-v-Yaponiya-arasinda-ikiqat-vergitutmanin-aradan-qaldirilmasina-dair-snd-hazirlanir-629548>
29. https://www.researchgate.net/publication/344350278_CIFTE_VERGILENDIR_MEYI_ONLEME_ANLASMALARI_1_Vergi
 30. <https://www.taxes.gov.az/az/post/306>
 31. <https://www.taxes.gov.az/az/page/vergi-qanunvericiliyine-emel-olunmasi-uzre-emekdasliq-ve-qarsiliqli-yardim-haqqinda-ikiterefli-sazisler>
 32. <https://www.taxes.gov.az/az/page/beynelxalq-vergi-munasibetleri>

33. <https://www.taxes.gov.az/az/page/ikiqat-vergitutmanin-aradan-qaldirilmasina-dair-beynelxalq-sazisler>

ƏLAVƏLƏR

Əlavə 1

Cədvəl 9: Azərbaycan Respublikasının ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə digər dövlətlərlə beynəlxalq müqavilələri

S/S	Dövlətlər	İmzalanma tarixi	Qüvvəyə minmə tarixi	Tətbiq edilmə tarixi
1.	Almaniya Federativ Respublikası	25.08.2004	28.12.2005	01.01.2006
2.	Avstriya Respublikası	04.07.2000	23.02.2001	01.01.2002
3.	Belarus Respublikası	08.08.2001	29.04.2002	01.01.2003
4.	Belçika Krallığı	18.05.2004	12.08.2006	01.01.2007
5.	Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri	20.11.2006	25.07.2007	01.01.2008
6.	Bosniya və Herseqovina	18.10.2012	26.12.2013	01.01.2014
7.	Böyük Britaniya və Şimali İrlandiya Birləşmiş Krallığı	18.10.2012	26.12.2013	01.01.2014
8.	Bolqarıstan Respublikası	12.11.2007	25.11.2008	01.01.2009
9.	Danimarka Krallığı	17.02.2017	31.12.2017	01.01.2018
10.	Çexiya Respublikası	24.11.2005	16.06.2006	01.01.2007
11.	Çin Xalq Respublikası	17.03.2005	17.08.2005	01.01.2006
12.	Estoniya Respublikası	30.10.2007	27.11.2008	01.01.2009
13.	Finlandiya Respublikası	29.09.2005	29.11.2006	01.01.2007
14.	Fransa Respublikası	20.12.2001	01.10.2005	01.01.2006
15.	Gürcüstan	18.02.1997	01.12.1997	01.01.1998
16.	İordaniya Haşimilər Krallığı	05.05.2008	05.02.2016	01.01.2017
17.	İran İslam Respublikası	10.03.2009	25.01.2010	01.01.2011
18.	İsveç Krallığı	10.02.2016	30.09.2016	01.01.2017
19.	İsveçrə Konfederasiyası	23.02.2006	13.07.2007	01.01.2008

20.	İspaniya krallığı	23.04.2014	13.01.2021	01.01.2022
21.	İsrail Dövləti	13.12.2016	28.12.2017	01.01.2018
22.	İtaliya Respublikası	21.07.2004	28.04.2010	01.01.2012
23.	Kanada	07.09.2004	23.01.2006	01.01.2007
24.	Koreya Respublikası	19.05.2008	25.11.2008	01.01.2009
25.	Küveyt Dövləti	10.02.2009	18.04.2012	01.01.2013
26.	Latviya Respublikası	03.10.2005	19.04.2006	01.01.2007
27.	Litva Respublikası	02.04.2004	13.11.2004	01.01.2005
28.	Lüksemburq Böyük Hersoqluğu	16.06.2006	02.07.2009	01.01.2010
29.	Macarıstan Respublikası	18.02.2008	15.12.2008	01.01.2009
30.	Malta Respublikası	29.04.2016	30.09.2016	27.12.2016
31.	Mərakeş Krallığı	05.03.2018	-	-
32.	Monteneqro Respublikası	12.03.2013	04.11.2013	01.01.2014
33.	Moldova Respublikası	27.11.1997	28.01.1999	01.01.2000
34.	Niderland Krallığı	22.09.2008	18.12.2009	01.01.2010
35.	Norveç Krallığı	24.04.1996	19.09.1996	01.01.1997
36.	Özbəkistan Respublikası	27.05.1996	02.11.1996	01.01.1997
37.	Pakistan İslam Respublikası	10.04.1996	01.07.1997	01.01.1998
38.	Polşa Respublikası	26.08.1997	20.01.2005	01.01.2006
39.	Qətər Dövləti	28.08.2007	11.03.2008	01.01.2009
40.	Qazaxıstan Respublikası (Saziş)	16.09.1996	07.05.1997	01.01.1998
41.	Qazaxıstan Respublikası (Protokol)	03.04.2017	27.04.2018	01.01.2019
42.	Rumıniya Respublikası	29.10.2002	29.01.2004	01.01.2005
43.	Rusiya Federasiyası	03.07.1997	03.07.1998	01.01.1999
44.	San-Marino	08.09.2015	02.05.2016	01.01.2017

45.	Sloveniya Respublikası	09.06.2011	10.09.2012	01.01.2013
46.	Serbiya Respublikası	13.05.2010	01.12.2010	01.01.2011
47.	Səudiyyə Ərəbistanı	13.05.2014	01.05.2015	01.01.2016
48.	Şimali Makedoniya Respublikası	19.04.2013	12.08.2013	01.01.2014
49.	Tacikistan Respublikası	13.08.2007	11.02.2008	01.01.2009
50.	Türkiyə Respublikası	09.02.1994	01.09.1997	01.01.1998
51.	Türkmənistan Respublikası	22.11.2018	12.03.2019	01.01.2020
52.	Ukrayna	30.07.1999	03.07.2000	01.01.2011
53.	Vyetnam	19.05.2014	11.11.2014	01.01.2015
54.	Yaponiya	30.05.2005	11.04.2008	28.12.1991
55.	Yunanıstan Respublikası	16.02.2009	11.03.2010	01.01.2011
56.	Xorvatiya Respublikası	12.03.2012	18.03.2013	01.01.2014

Mənbə: (<https://www.taxes.gov.az/az/page/ikiqat-vergitutmanin-aradan-qaldirilmasina-dair-beynelxalq-sazisler>)

Cədvəllərin siyahısı

Cədvəl 1: Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın məqsədləri.....	5
Cədvəl 2: Dövlətlər arası vergi münasibətlərinin hüquqi normaları.....	14
Cədvəl 3: İƏİT və BMT modellərinin fərqli xüsusiyyətləri.....	22
Cədvəl 4: İƏİT ofşor zonalarla bağlı ağ siyahısının bəzi nümayəndələri.....	37
Cədvəl 5: İƏİT ofşor zonalarla bağlı boz siyahısının bəzi nümayəndələri.....	38
Cədvəl 6: İƏİT ofşor zonalarla bağlı qara siyahısının bəzi nümayəndələri.....	38
Cədvəl 7: Ofşor zonalar regional bölgü.....	40
Cədvəl 8: Ofşor şirkətlərin müsbət və mənfi cəhətləri.....	41
Cədvəl 9: Azərbaycan Respublikasının ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə digər dövlətlərlə beynəlxalq müqavilələri.....	55

Şəkillərin siyahısı

Şəkil 1: İkiqat vergitutmanın səbəbləri.....	10
Şəkil 2: Gəlir üzrə vergitutma hüquqlarının iki və daha çox dövlət arasında bölüşdürülməsi ilə eyni gəlirin iki dəfə vergiyə cəlb edilməsinin qarşısının alınması.....	10
Şəkil 3: İkiqat vergitutmanın əlamətləri.....	11
Şəkil 4: Beynəlxalq maliyyə hüququ və vergi hüququ tənzimlənməsi.....	16
Şəkil 5: 2010-2020-ci illər üçün ofşor zonaların illik təsirlilik göstəricisi.....	34
Şəkil 6: Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq sazişləri.....	43
Şəkil 7: Avropa İttifaqı ölkələri və Texniki yardım və məlumat mübadiləsi layihəsi iştirakçıları olan ölkələr.....	48
Şəkil 8: Azərbaycan Respublikasının vergitutma sahəsində məkdaşlıq etdiyi İƏİT ölkələri.....	50

Şəkil 9: Azərbaycan Respublikasının vergitutuma sahəsində məkdaşlıq etdiyi MDB ölkələri.....51