

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

**“AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA VƏ BEYNƏLXALQ TƏCRÜBƏDƏ**  
**İKİQAT VERGİTUTMANIN ARADAN QALDIRILMASININ HÜQUQİ**  
**TƏNZİMLƏNMƏSİ MƏSƏLƏLƏRİ”**

**mövzusunda**

**MAGİSTR DİSSERTASİYASI**

**Ramazanova Xatın Əli qızı**

**BAKİ – 2022**

**AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**  
**BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ**

**BMDM-in direktoru**  
**i.ü.f.d., dos. Əhmədov Fariz Saleh oğlu**

**“ ” \_\_\_\_\_ 2022-ci il**

**“AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA VƏ BEYNƏLXALQ TƏCRÜBƏDƏ**  
**İKİQAT VERGİTUTMANIN ARADAN QALDIRILMASININ HÜQUQİ**  
**TƏNZİMLƏNMƏSİ MƏSƏLƏLƏRİ”**  
**mövzusunda**

**MAGİSTR DİSSERTASIYASI**

**İxtisasın şifri və adı: 060403-“Maliyyə”**

**İxtisaslaşma: Vergi və vergiqoyma**

**Qrup: 618**

**Magistrant**  
**Ramazanova Xatın Əli qızı**

\_\_\_\_\_

**Elmi rəhbər**  
**i.e.n., dos. Rzayev Zahid Hüseyn oğlu**

\_\_\_\_\_

**Proqram rəhbəri:**  
**i.ü.f.d. Vəliyev Cəbrayıl Xəlil oğlu**

\_\_\_\_\_

**Kafedra müdiri**  
**i.e.d., prof. Kəlbəyev Yaşar Atakişi**

\_\_\_\_\_

### **Elm andı**

Mən, Ramazanova Xatın Əli qızı and içirəm ki, “Azərbaycan respublikasında və beynəlxalq təcrübədə iqiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının hüquqi tənzimlənməsi məsələləri” mövzusunda magistr dissertasiyasını elmi əxlaq normalarına və istinad qaydalarına tam riayət etməklə və istifadə etdiyim bütün mənbələri ədəbiyyat siyahısında əks etdirməklə yazmışam.

# “AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA VƏ BEYNƏLXALQ TƏCRÜBƏDƏ İKİQAT VERGİTUTMANIN ARADAN QALDIRILMASININ HÜQUQİ TƏNZİMLƏNMƏSİ MƏSƏLƏLƏRİ”

## XÜLASƏ

**Tədqiqatın aktuallığı:** İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması hallarının, müvafiq ölkələrin qaydalarında onun əmələ gəlməsinin səbəblərinin, habelə beynəlxalq əməkdaşlıqda ona təsir alətlərinin öyrənilməsi, ilk növbədə, normançılığın təkmilləşdirilməsi, hüquq praktikası baxımından aktualdır. İkiqat vergitutmanın qarşısının alınması fenomeninin, onun müvafiq ölkələrin hüquqi nizamında baş verməsinin ilkin şərtlərinin və səbəblərinin, habelə beynəlxalq əməkdaşlıqda ona təsir vasitələrinin öyrənilməsi ilk növbədə hüquq praktikasının təkmilləşdirilməsi baxımından aktuallaşır.

**Tədqiqatın məqsədi:** Dissertasiya tədqiqatının məqsədi nəzəri müddəalar, normativ-hüquqi material, beynəlxalq vergitutma sahəsində dünya təcrübəsi əsasında ikiqat vergitutmanın problemlərinin həllinə kompleks yanaşmanın zəruriliyini göstərmək, beynəlxalq vergi hüququnun anlayışını və hüquqi məzmununu aydınlaşdırmaq, Azərbaycanın beynəlxalq vergitutma sahəsində dövlətlərin təcrübəsindən öz mənafeələrini və vergi ödəyicilərinin maraqlarını qorumaq üçün istifadə imkanlarını nəzərdən keçirməkdən ibarətdir.

**İstifadə olunmuş tədqiqat metodları:** Tədqiqat zamanı elmi biliyin ümumi üsullarından: analiz, sintez, deduksiya, induksiya, sistemləşdirmə, qruplaşdırma, müqayisə üsulu, kompozisiya, materialist dialektik üsul, sistemli yanaşmadan istifadə edilmişdir.

**Tədqiqatın informasiya bazası:** Magistr işinin informasiya bazasını Azərbaycan Dövlət Statistika Komitəsinin məlumatları, Vergilər Nazirliyinin, Beynəlxalq Valyuta Fondunun Azərbaycanın vergi sisteminə aid məlumatları, ümumiqtisadi ədəbiyyatlar, elmi məqalələr, dərs vəsaitləri və internet resursları təşkil edir.

**Tədqiqatın məhdudiyyətləri:** Mövzunun kifayət qədər aktual olmasına baxmayaraq, yerli araşdırmaların yetərsizliyi tədqiqat prosesində mənbələrlə bağlı məhdudiyyətlər yaratmışdır.

**Tədqiqatın elmi yeniliyi və praktiki nəticələri:** İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının tənzimlənməsi məsələləri üzrə dövlətlərin beynəlxalq hüquqi əməkdaşlığı ilk dəfə olaraq dissertasiyada həmin sahənin hərtərəfli təhlilini özündə ehtiva edən sistem kimi tədqiq edilir.

**Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti** Beynəlxalq vergi hüququnun toxunduğu problemlərin aktuallığı və miqyası, işin beynəlxalq vergi münasibətlərinin hüquqi tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsinə istiqamətləndirilməsi ilə müəyyən edilib.

**Nəticələrin istifadə oluna biləcəyi sahələr:** Seçilmiş materialların müqayisəli təhlili əsasında verildiyi təklif və nəticələr beynəlxalq vergi hüququ problemlərinin daha da öyrənilməsi və onların həyata keçirilməsi mexanizmlərinin işlənilib hazırlanması üçün ümumi konseptual yanaşmaların formalaşdırılmasında istifadə oluna bilər.

*Açar sözlər: ikiqat vergitutma, vergi sazişi, gəlir vergisi, vergi sistemi*

# "ISSUES OF LEGAL REGULATION OF THE ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION IN THE REPUBLIC OF AZERBAIJAN AND IN INTERNATIONAL PRACTICE"

## SUMMARY

**The actuality of the subject:** The study of cases of elimination of double taxation, the reasons for its formation in the rules of the respective countries, as well as the tools to influence it in international cooperation is relevant, first of all, in terms of improving normative law. The study of the phenomenon of prevention of double taxation, the preconditions and reasons for its occurrence in the legal order of the respective countries, as well as the means of influencing it in international cooperation is relevant, first of all, in terms of improving legal practice.

**Purpose and tasks of the research:** The purpose of the dissertation research is to show the need for a comprehensive approach to solving the problems of double taxation based on theoretical provisions, normative-legal material, world experience in the field of international taxation, to clarify the concept and legal content of international tax law. is to consider the possibilities of using it to protect.

**Used research methods:** General methods of scientific knowledge were used in the research: analysis, synthesis, deduction, induction, systematization, grouping, comparison method, composition, materialist dialectical method, systematic approach.

**The information base of the research:** The database of the master's thesis consists of data from the State Statistics Committee of Azerbaijan, information from the Ministry of Taxes, the International Monetary Fund on the tax system of Azerbaijan, general economic literature, scientific articles, textbooks and Internet resources.

**Restrictions of research:** Although the topic is quite relevant, the lack of local research has limited the resources in the research process.

**The novelty and practical results of investigation:** For the first time, international legal cooperation between states on the regulation of the elimination of double taxation is studied in the dissertation as a system that includes a comprehensive analysis of this area. The practical significance of the research was determined by the relevance and scale of the problems covered by international tax law, focusing on improving the legal regulation of international tax relations.

**Scientific-practical significance of results:** Proposals and conclusions based on a comparative analysis of selected materials can be used to formulate general conceptual approaches for further study of the problems of international tax law and the development of mechanisms for their implementation.

*Keywords: double taxation, tax agreement, income tax, tax system*

## İXTİSARLAR VƏ ŞƏRTİ İŞARƏLƏR

<b>Aİ</b>	Avropa İttifaqı
<b>BMT</b>	Birləşmiş Millətlər Təşkilatı
<b>ƏDV</b>	Əlavə Dəyər Vergisi
<b>İƏİT</b>	İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı

## MÜNDƏRİCAT

<b>GİRİŞ.....</b>	<b>8</b>
<b>I FƏSİL. İKİQAT VERGİTUTMA VƏ ONUN TƏNZİMLƏNMƏSİNİN NƏZƏRİ ƏSASLARI</b>	
1.1. Dünya iqtisadiyyatında qloballaşma prosesləri və vergitutma məsələləri.....	12
1.2. İkiqat vergitutmanın tənzimlənməsinin nəzəri əsasları və normativ-hüquqi bazası.....	17
1.3. Vergi sazişləri ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının hüquqi aləti kimi.....	28
<b>II FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA İKİQAT VERGİTUTMANIN TƏNZİMLƏNMƏSİ MƏSƏLƏLƏRİ</b>	
2.1. Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın normativ hüquqi bazasının təhlili.....	38
2.2. Azərbaycan Respublikasının vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığının təhlili.....	41
2.3. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə sazişlərdə informasiya mübadiləsi beynəlxalq vergidən yayınma ilə mübarizənin effektiv aləti kimi.....	45
2.4. Vergitutmanın optimallaşdırılmasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının rolu.....	52
<b>III FƏSİL. İKİQAT VERGİTUTMANIN ARADAN QALDIRILMASININ TƏNZİMLƏNMƏSİNİN İNKİŞAF İSTİQAMƏTLƏRİ</b>	
3.1. Azərbaycan Respublikasının vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığının inkişaf istiqamətləri.....	55
3.2. Azərbaycan Respublikasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....	62
<b>NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR.....</b>	<b>70</b>
<b>İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....</b>	<b>74</b>
<b>ƏLAVƏLƏR.....</b>	<b>78</b>
Cədvəllərin siyahısı.....	85
Sxemlərin siyahısı.....	85

## GİRİŞ

**Mövzunun aktuallığı.** Təsərrüfat fəaliyyəti dünya miqyasında inkişaf etdikcə, dövlət sərhədlərindən kənarı vergitutma məsələlərinin tənzimlənməsi getdikcə daha da aktuallıq kəsb etməyə başladı. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişlərin məzmununun və tətbiqinin xüsusiyyətləri kifayət qədər tədqiq olunmayıb ki, bu da hüquq elmində boşluq yaratmaqla yanaşı, həm də iqtisadi və xüsusilə sahibkarlıq fəaliyyəti üçün çoxsaylı risklər yaradır. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması hallarının, müvafiq ölkələrin qaydalarında onun əmələ gəlməsinin səbəblərinin, habelə beynəlxalq əməkdaşlıqda ona təsir alətlərinin öyrənilməsi, ilk növbədə, normançılığın təkmilləşdirilməsi, hüquq praktikası baxımından aktualdır. İkiqat vergitutmanın qarşısının alınması fenomeninin, onun müvafiq ölkələrin hüquqi nizamında baş verməsinin ilkin şərtlərinin və səbəblərinin, habelə beynəlxalq əməkdaşlıqda ona təsir vasitələrinin öyrənilməsi ilk növbədə hüquq praktikasının təkmilləşdirilməsi baxımından aktuallaşır. Beynəlxalq hüququn maddi əsaslarının genişləndiyi indiki şəraitdə müvafiq olaraq beynəlxalq hüquq elmi də inkişaf edir, onun instrumenti mürəkkəbləşir ki, bu da anlayış aparatında, terminoloji müxtəlifliyində və s. müxtəlif dəyişikliklərə səbəb olur. Beləliklə, müxtəlif ölkələr arasında iqtisadi əməkdaşlığın özünün daim və dönməz genişlənməsi, eləcə də müvafiq beynəlxalq münasibətlərin hüquqi tənzimlənməsində yeni istiqamətlərin yaranması dövlətlərin hüquqsünaslıq sahəsində qarşılıqlı münasibətləri və ikiqat vergitutma problemlərinin aktuallaşması ilə şərtlənir.

**Problemin qoyuluşu və öyrənilmə səviyyəsi.** İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının beynəlxalq hüquqi problemləri çoxşaxəlidir. Tədqiqatların aparılmasında əsas istiqamətlər sırasında ikiqat vergitutmanın mahiyyəti, xüsusiyyətləri və predmeti, saziş iştirakçıları daxilində ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq sazişlərin həyata keçirilməsi, terminologiya və hüquqi anlayışların məzmununda fərqlər yer alır. İkiqat vergitutmanın ayrı-ayrı aspektləri ilə bağlı hüquqi məsələlərə dair kifayət qədər nəşrlərin olmasına baxmayaraq, onun beynəlxalq hüquq elmi və konkret olaraq beynəlxalq iqtisadi



hüquq baxımından xüsusi inkişafı hələ də baş tutmayıb. Hazırkı araşdırma bu boşluğu doldurmağa yönəlib.

**Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri.** Magistr tədqiqatının əsas məqsədi beynəlxalq ikiqat vergitutmanın problemlərinin həllinə kompleks yanaşmanın zəruriliyini göstərmək və bu istiqamətdə təkliflər hazırlamaqdır.

Bu məqsədə nail olmaq üçün qarşıya aşağıdakı vəzifələr qoyulmuşdur:

- 1) beynəlxalq ikiqat vergitutmanın və beynəlxalq vergidən yayınmanın səbəblərini araşdırmaq;
- 2) beynəlxalq ikiqat vergitutma ilə mübarizə yollarını müəyyən etmək;
- 3) ikiqat vergitutmanın hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi yollarını araşdırmaq;
- 4) vergi administrasiyalarının beynəlxalq əməkdaşlıq metodlarının effektivliyini təhlil etmək;
- 5) beynəlxalq ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması yollarının xarici dövlətlərin mövqeyini, təcrübəsini və tətbiqi təcrübəsini öyrənmək;
- 6) vergi orqanları tərəfindən həyata keçirilən məlumat mübadiləsi prosesinin optimallaşdırılması yollarını təklif etmək.

**Tədqiqatın obyektı və predmeti.** Dissertasiya işinin obyektı ikiqat vergitutmanın qarşısının alınmasının dövlətlərarası tənzimlənməsi ilə bağlı beynəlxalq iqtisadi fəaliyyətin həyata keçirilməsi prosesində yaranan münasibətlərdir.

Dövlət və beynəlxalq təşkilatların vergitutma məsələlərində əməkdaşlığı sahəsində ictimai münasibətləri tənzimləyən beynəlxalq və milli-hüquqi normalar (ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında müasir beynəlxalq müqavilələrin müddəaları, dövlətdaxili qanunvericilik; fundamental və tətbiqi hüquqi ixtiraları özündə əks etdirən xarici və yerli alimlərin doktrinası; Azərbaycan və xarici dövlətlərin hüquq-mühafizə praktikasını) tədqiqatın predmeti kimi çıxış edir.

**Tədqiqatın metodları.** Birinci fəsildə ikiqat vergitutmanın nəzəri əsaslarını və onun tənzimlənməsini öyrənərkən analiz, sintez, sistemləşdirmə, qruplaşdırma, induksiya və deduksiya metodlarından istifadə olunub.

İkinci fəsildə Azərbaycan Respublikasında ikiqat vergitutmanın

tənzimlənməsi məsələlərinin təhlilindən danışıldığından, bu hissədə SWOT analizindən, təhlil və kompozisiya, müqayisə, induksiya və deduksiya kimi metodlardan istifadə olunmuşdur.

Üçüncü fəsildə Azərbaycan Respublikasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri göstərilərkən əldə edilmiş analiz materiallarının ümumiləşdirilməsi, təhlili və qiymətləndirilməsi yolu ilə sistemli yanaşma kimi metodlar tətbiq edilmişdir.

**Tədqiqatın informasiya bazası.** Magistr işinin informasiya bazasını Azərbaycan Dövlət Statistika Komitəsinin, Vergilər Nazirliyinin və Beynəlxalq Valyuta Fondunun Azərbaycanın vergi sisteminə aid məlumatları, habelə ümumiqtisadi ədəbiyyatlar və elmi məqalələr təşkil edir. Tədqiqatın aparılması prosesində dərs vəsaitlərindən və internet resurslarından da geniş istifadə olunmuşdur.

**Tədqiqatın məhdudiyyətləri.** Mövzunun kifayət qədər aktual olmasına baxmayaraq, yerli araşdırmaların yetərsizliyi tədqiqat prosesində məlumat bazasıyla bağlı məhdudiyyətlər yaratmışdır.

**Tədqiqatın elmi yeniliyi.** Magistr işinin elmi yeniliklərini aşağıdakı kimi sadalaya bilərik:

- İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının tənzimlənməsi məsələləri üzrə dövlətlərin beynəlxalq hüquqi əməkdaşlığı ilk dəfə olaraq dissertasiyada həmin sahənin hərtərəfli təhlilini özündə ehtiva edən sistem kimi tədqiq edilir.
- Mövzunun tədqiqi zamanı beynəlxalq iqtisadi hüquq elminə xas olan yanaşmalar çərçivəsində "ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması" beynəlxalq-hüquqi konsepsiyasının meyarları, həmçinin ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məsələlərində müxtəlif dövlətlərin milli qanunvericiliyinin inkişaf meyilləri müəyyən edilib.
- Azərbaycan Respublikasının vergi siyasətinin optimallaşdırılmasında beynəlxalq vergi sazişlərinin rolu və əhəmiyyəti müəyyən edilmişdir.
- Yerli iqtisadiyyatın səmərəliliyinin artırılması məqsədi ilə beynəlxalq vergi siyasətinin inkişafının prioritet istiqamətləri əsaslandırılmışdır.

- Güclü və zəif tərəflərin, eləcə də beynəlxalq vergi sazişləri tərəfindən yaradılan perspektiv və təhdidlərin SWOT təhlili aparılmış, vergi razılaşmaları ilə ölkə iqtisadiyyatında baş verən dəyişikliklər təhlil edilmişdir.

**Tədqiqat işinin praktik əhəmiyyəti və tətbiq sahələri.** Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti beynəlxalq vergi hüququnun toxunduğu problemlərin aktuallığı və miqyası, işin beynəlxalq vergi münasibətlərinin hüquqi tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsinə istiqamətləndirilməsi ilə müəyyən edilir. Seçilmiş materialların müqayisəli təhlili əsasında əldə olunmuş nəticələr və verilmiş təkliflər gələcəkdə ikiqat vergitutmanın problemlərinin öyrənilməsində və onların həyata keçirilməsi mexanizmlərinin işlənilib hazırlanmasına ümumi konseptual yanaşmaların formalaşdırılmasında istifadə edilə bilər. Bundan əlavə tədqiqatın bir sıra müddəaları hüquqi işlər prosesində xarici iqtisadi fəaliyyətlə məşğul olan təşkilat və müəssisələrin işində, beynəlxalq vergi əməkdaşlığı sahəsində, o cümlədən vergi tənzimlənməsi və beynəlxalq vergi sisteminin digər aspektləri üzrə gələcək elmi tədqiqatların aparılmasında tətbiq imkanına malikdir.

# I FƏSİL. İKİQAT VERGİTUTMA VƏ ONUN TƏNZİMLƏNMƏSİNİN NƏZƏRİ ƏSASLARI

## 1.1. Dünya iqtisadiyyatında qloballaşma prosesləri və vergitutma məsələləri

Dünya iqtisadiyyatında qloballaşma dövrü üçün səciyyəvi olan keyfiyyətə yeni hadisələr və proseslər meydana gəlmişdir. Regionlaşmanın, beynəlmilləşmənin və inteqrasiyanın inkişafı yeni iqtisadiyyat kateqoriyasının – qloballaşmanın meydana çıxmasını şərtləndirir. "Qloballaşma" anlayışı son zamanlar iqtisadi ədəbiyyatda tez-tez rast gəlinən anlayışlardan biridir.

Qloballaşma fiziki şəxslər, müəssisələr, institutlar və bazarlar arasında transsərhəd qarşılıqlı təsirlərin getdikcə daha mürəkkəb kompleksini ifadə edən ümumi termindir (Елемесов Р.Е., 2001).

Həmçinin qloballaşma dedikdə dünya məkanının kapitalların, malların, xidmətlərin maneəsiz hərəkət etdiyi, ideyaların sərbəst yayıldığı və onların daşıyıcılarının hərəkət etdiyi, müasir institutların inkişafını stimullaşdıran və onların qarşılıqlı fəaliyyət mexanizmlərini cilalayan vahid zonaya tədricən çevrilməsi nəzərdə tutulur.

Beləliklə, qloballaşma beynəlxalq hüquqi və mədəni informasiya sahəsinin, bir növ regionlararası, o cümlədən informasiya mübadiləsi infrastrukturunun formalaşmasını nəzərdə tutur (Жатқанбаев Е.Б., Байзакова К.И., Куренкеева Г.Т. и др., 2004:с. 247).

Yerli və xarici iqtisadçıların elmi işlərinin öyrənilməsi göstərib ki, ayrı-ayrı müəlliflər beynəlxalq münasibətlərin qloballaşması və dünya iqtisadiyyatının qloballaşması kimi anlayışları eyniləşdirirlər.

Akademik A. Aubakirov yazır: “ Ümumi mənada iqtisadi qloballaşma iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində, xüsusilə energetika, nəqliyyat sahələrində beynəlmilləl istehsal komplekslərinin rolunun artması, həmçinin sahədaxili ixtisaslaşma və kooperasiya sisteminin yaradılması deməkdir” (Аубакиров, 2005: с. 18).

Akademik A. A. Aubakirovun fikrincə, qloballaşma internet texnologiyasının,

elektron ticarət formalarının tətbiqi ilə bağlı yeni iqtisadiyyatın bir kateqoriyasıdır. Yeni iqtisadiyyat istehsal olunan məhsulun yüksək rəqabətqabiliyyətliliyi, yüksək əmək məhsuldarlığına nail olunması, İxtisasız, ağır əmək payının kəskin azalması, istehlakın yüksək standartı, sosial problemlərin həlli, demokratikləşmə və vətəndaş cəmiyyətinin formalaşması deməkdir.

Beləliklə, dünya iqtisadiyyatının qloballaşması təsərrüfat həyatının bütün aspektlərinin beynəlmilləşdirilməsi və inteqrasiyası, dünya təsərrüfatının müxtəlif sahələrinin qarşılıqlı asılılığının və qarşılıqlı əlaqəsinin hərtərəfli gücləndirilməsi prosesidir. Nəticədə, dünya təsərrüfatı tədricən istehsal amillərinin vahid bazarına çevriləcəkdir.

Qloballaşma mürəkkəb, ziddiyyətli bir prosesdir. O, aşağıdakıları əhatə edir:

- regional, milli iqtisadiyyat;
- əmtəə, maliyyə, informasiya bazarları;
- təsərrüfat subyektləri.

Dünya iqtisadiyyatının qloballaşmasının əsas müsbət nəticələri aşağıdakılardır:

- beynəlxalq miqyasda istehsalın ixtisaslaşmasının və kooperasiyasının intensivləşdirilməsi və dərinləşdirilməsi;
- beynəlxalq ticarət genişləndirilməsi;
- informasiya iqtisadiyyatının, dünya elektron biznesinin yaranması;
- təsərrüfat həyatının beynəlmilləşdirilməsi;
- daha böyük həcmdə pul resurslarının səfərbər edilməsi və yenidən bölüşdürülməsi.

Qloballaşma müsbət nəticələrlə yanaşı, mənfi nəticələrə də malikdir. Qloballaşma hər kəsə eyni dərəcədə müsbət nəticə vermir, əsasən inkişaf etmiş ölkələr qazanır, iqtisadi cəhətdən geridə qalmış ölkələr üçün isə qloballaşma ziyanlı ola bilər.

İqtisadiyyatın qloballaşması maliyyə, eləcə də vergi siyasətinin həyata keçirilməsində əlavə problemlər yaradır.

Qloballaşma şəraitində vergi sistemlərinin və vergi siyasətinin

harmonizasiyası, vergi sistemlərinin əsas göstəricilərinin və mexanizmlərinin, vergi hüququnun razılaşdırılmasını, ikiqat vergitutma, investisiya fəaliyyətinin vergitutma problemlərinin həllini tələb edən vergi sistemlərinin unifikasiyası baş verir (Б.Ж.Ермекбаева, 2010: с.50-57).

Avropa İttifaqı çərçivəsində iqtisadi inteqrasiya göstərir ki, Vergilər keyfiyyətə yeni rol oynamağa başlayıb, yəni verginin xarici funksiyası yaranıb. Yeni vergi funksiyasını xarici iqtisadi və xarici ticarət əməliyyatlarının tənzimlənməsinə yönəlmiş inteqrasiya funksiyası kimi xarakterizə etmək olar. Vergilər təsərrüfat, regional və siyasi maraqları olan dövlətlər üçün vahid iqtisadi məkanın formalaşdırılması alətlərindən birinə çevrilir.

Vergi sistemlərinin uyğunlaşdırılması dolayı və birbaşa vergitutmanın unifikasiyasını, vergi qanunvericiliyinin uyğunlaşdırılmasını, vergilərin təsnifatının vahid sisteminin işlənilib hazırlanmasını, vergitutma məsələləri ilə məşğul olan müxtəlif beynəlxalq təsisatların və təşkilatların yaradılmasını nəzərdə tutan mürəkkəb və uzunmüddətli prosesdir. Dünya praktikasında vergi sistemlərinin harmonizasiyasının parlaq nümunəsi kimi Avropa İttifaqı iştirakçılarının təcrübəsini qeyd etmək olar. Vergi sistemlərinin Avropa İttifaqı üzvləri arasında uyğunlaşdırılması dolayı vergitutmanın unifikasiyası ilə başladı.

Dövriyyə vergisi sistemi əlavə dəyər vergisi adlı vahid vergiyə uyğunlaşdırılıb. Vahid minimal ƏDV dərəcəsi 15% müəyyən edilmişdir. Avropa İttifaqının daxilində 1997-ci ildən etibarən ƏDV-nin alınması qaydası qüvvədədir və bu qayda üzrə vergi istehsalçı ölkədən tutulur. Aİ üzvü olan dövlətlərdə dolayı vergilərin unifikasiyası üzrə növbəti istiqamət gömrük rüsumlarının unifikasiyası üzrə həyata keçirilir. Gömrük İttifaqı haqqında müqaviləyə əsasən, əgər məhsul Avropa İttifaqında istehsal olunubsa, iştirakçı ölkələr arasında mal dövriyyəindən gömrük rüsumları tutulmur. Aİ-yə üzv olan ölkələrin ərazisinə digər dövlətlərdən idxal olunan məhsullar Aİ-nin bütün üzv ölkələrində eyni dərəcədə fəaliyyət göstərən ümumi gömrük tarifinə görə gömrük rüsumuna tabedir.

Qloballaşma şəraitində vergi sistemlərinin inteqrasiyasının növbəti mühüm istiqaməti birbaşa vergitutmanın vahid hesablama mexanizminin, vahid dərəcələrin,

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair çoxtərəfli və ikitərəfli sazişlərin bağlanması yolu ilə unifikasiyası hesab olunur.

İqtisadiyyatın qloballaşması şəraitində müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin unifikasiyası baş verəcək, yəni inteqrasiya edən dövlətlərin vergi sistemi və onun vergi mexanizmi ümumi tələblərə uyğunlaşdırılacaq.

Dolayı və birbaşa vergilərin unifikasiyası ilə əlaqədar milli vergi qanunvericiliklərinin işlənilib hazırlanmasına yeni yanaşmalar müəyyənləşdiriləcək. Belə şəraitdə dolayı vergilərin tutulması mexanizmi əhəmiyyətli dəyişikliklərə məruz qalır. Əlavə dəyər vergisinin və gömrük rüsumlarının dərəcələrini uyğunlaşdırmadan vergi sistemlərinin unifikasiyasını həyata keçirmək mümkün deyil.

Aİ çərçivəsində ƏDV-nin daxil olmasına nəzarət etmək üçün onun unifikasiyası şəraitində klirinq palataları sistemi yaradılır ki, bu da Milli Xəzinədarlıq sistemi vasitəsilə ƏDV-nin daxilolma məbləğinə nəzarəti təmin edir. Aksizli malların Avropa İttifaqının sərhədlərindən sərbəst hərəkəti məqsədilə Aİ-yə üzv ölkələrdə gömrük anbarları sisteminin yaradılması nəzərdə tutulur.

Avropa İttifaqına üzv ölkələrdə həyata keçirilən bu cür tədbirlər onu göstərir ki, qloballaşma şəraitində iqtisadiyyatda yeni strukturlar yaranacaqdır. Bununla yanaşı, vergitutma və birbaşa vergi mexanizmi, vergi bazasının müəyyən edilməsi, vergi dərəcələrinin müəyyən edilməsi və vergi güzəştlərinin verilməsi, amortizasiya, zərərlərin köçürülməsi, gəlir və əmlak vergilərin hesablanması qaydasının müəyyən edilməsi baxımından dəyişdiriləcəkdir.

İqtisadiyyatın qloballaşması şəraitində dolayı və birbaşa vergitutmanın unifikasiyası ilə yanaşı, müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin əsaslarının harmonizasiyası baş verir. 1993-cü ildə Harvard Universitetinin beynəlxalq vergi proqramının iştirakçıları tərəfindən “Dünya Vergi Məcəlləsinin əsasları” sənədi hazırlanmışdır. Sənəddə dövlətin milli xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla milli Vergi Məcəlləsinin hazırlanması üçün tövsiyələr verilir. Vergilərin əsaslı tətbiqi üçün vergilərin təsnifatı az əhəmiyyət kəsb etmir. Müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin unifikasiyası beynəlxalq müqayisələr üçün tətbiq edilən vergi təsnifat sisteminin

yaradılmasını nəzərdə tutur.

Qloballaşma şəraitində vergi planlaşdırması qlobal planlaşdırmanın ayrılmaz hissəsi kimi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Vergi münasibətlərinin uyğunlaşdırılması şəraitində vergi planlaşdırmasının əsas metodları aşağıdakılardır:

- vergi imtiyazlarını özündə əks etdirən müvafiq sazişlərin müddəalarında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması;
- vergi planlaşdırması, ilk növbədə, qanunvericiliyi bilmək və bu bilikləri praktikada tətbiq etmək bacarığını nəzərdə tutur (Б.Ж.Ермекбаева, 2010: с.50-57).

İqtisadiyyatın qloballaşmasında uğur qazanmaq üçün aparılan inteqrasiya tədbirlərinin vergi nəticələri mütləq nəzərə alınmalıdır. İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsi göstərir ki, orada yüksək vergi yükü vergilərin sızmasına, yəni offşor zonaların yaranmasına gətirib çıxarıb. Offşor zonaların fəaliyyət göstərməsi vergitutma obyektlərinin yüksək vergi tutulan ölkələrdən aşağı vergi tutulan ölkələrə köçürülməsini şərtləndirir. “Offşor” termini ingilis dilindən “off-shore” sözündən irəli gəlir və azərbaycan dilinə “sahildən kənar”, “təcrid olunmuş”, hüquqi mənada isə “müəyyən şərtlərə əməl etməklə güzəştlərdən istifadə edən” kimi tərcümə olunur. Offşor yurisdiksiyasının əsas əlaməti vergitutmanın güzəştli xarakteridir. Offşor zonada qeydiyyatdan keçmiş şirkətlər üçün vergi güzəştləri çox əhəmiyyətlidir və bir qayda olaraq, bütün yerli vergilərin ödənilməsindən tamamilə azad edilir. Offşor zonasında güzəştlər gömrük rüsumlarından azad etmə və yığım şəklində, mənfəətin sərbəst çıxarılması, xarici investorlar üçün valyuta məhdudiyyətlərinin ləğv edilməsi, nizamnamə kapitalının aşağı səviyyədə olması şəklində verilə bilər.

İqtisadiyyatın qloballaşmasının müsbət və mənfi cəhətlərinə baxmayaraq, dövlətin vergi siyasətinin əsasında milli maraqların qorunması durmalıdır.

Dövlət milli siyasəti həm ölkə daxilində, həm də onun hüdudlarından kənar milli maraqları müdafiə etməlidir.

Bu baxımdan inkişaf etmiş ölkələrin siyasəti inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün nümunə ola bilməz. Məlumdur ki, bu ölkələr kapital və texnologiyaların ixracatçılarıdır, onlara milli bazarların ümumdünya açıqlığı sərf edir, onlar öz



vətəndaşlarının və digər ölkələrdə fəaliyyət göstərən kapitallarının güzəştli şəkildə qoyulmasının tərəfdarıdır və bu zaman öz vergitutma sistemləri çərçivəsində yüksək dərəcələrin tətbiqindən qorxmurlar. Onların siyasətini təqlid edən inkişaf etməkdə olan ölkə məğlub ola bilər. Müvafiq olaraq, inkişaf etməkdə olan ölkələrin vergi siyasətində əsas diqqət milli maraqların bütün subyektləri üçün, daxili və xarici bazarda üstünlüklərin təmin edilməsinə yönəldilməlidir. Məhsulların və xidmətlərin istehsalı, bölüşdürülməsi və istehlakı vergi siyasətinin bütün vasitələri ilə milli əraziyə “bağlanmalıdır”. Vergi sistemi və vergi siyasəti vergi ödəyicilərinin yerli istehsal mallarının və xidmətlərinin istehsal və istehlakını stimullaşdıran vergi mexanizminin fəaliyyət göstərməsinə yönəldilməlidir. Həmçinin, vergi siyasəti dövlətin vergi ödəyicilərinin ölkənin hüdudlarından kənarında qeyri-rasional və həddindən artıq vergitutmadan qorunmasına (gəlir üzrə yüksək dərəcələrin müəyyən edilməsinə, vergi güzəştlərinin tətbiqinin məhdudlaşdırılmasına, əsassız cərimə sanksiyalarına və s.) yönəldilməlidir (Б.Ж.Ермекбаева, 2010: с. 50-57).

## **1.2. İkiqat vergitutmanın tənzimlənməsinin nəzəri əsasları və normativ-hüquqi bazası**

Dünya ölkələrinin iqtisadi əlaqələrinin genişlənməsi, dünya birliyinin iqtisadi sisteminin inkişafı ölkələrin vergi sistemlərinin də iqtisadi münasibətlər müstəvisində əlaqlənməsini zəruri edir. Lakin bütün ölkələrin özünəməxsus vergi sistemi və vergitutma siyasəti vardır. Məhz bu səbəbdən, müxtəlif ölkələrin vergitutma ilə bağlı ortaya çıxan məsələlərin həllinə münasibəti başqa cürdür. Dövlətlərin iqtisadi münasibətlər müstəvisində vergitutma sahəsində yaşadığı əsas problem beynəlxalq ikiqat vergitutmadır.

İkiqat vergitutma halları hər hansı bir vergi ödəyicisinin eyni vergitutma obyektinin iki və daha çox ölkənin vergi sistemində vergiyə cəlb edilməsi zamanı ortaya çıxır. Şəxs ikiqat vergitutmaya o vaxt cəlb olunur ki, ya vergitutma obyektini, ya vergitutma subyekti, ya da vergilərin ödənilmə müddəti eyni olur. Həm fiziki, həm də hüquqi şəxslər ikiqat vergitutmaya cəlb oluna bilər. Bunun ortaya çıxmasının əsas səbəbi hər bir dövlətin öz sərhədləri daxilində öz idarəetmə forması, öz

qanunvericiliyinin olmasıdır. Nəticədə hər bir ölkənin milli qanunvericiliyində digərləri ilə uyğunsuzluq təşkil edən hallar özünü göstərir. Belə ki, bir neçə dövlət eyni bir şəxsi öz vergi sisteminə əsasən vergi ödəyicisi kimi qəbul edir. Yaxud da, hər hansı bir ölkənin sərhədləri daxilində yerləşən vergitutma obyektinə həm bu, həm də ikinci bir ölkənin vergi qanunvericiliyinə əsasən vergitutma obyektinə sayılır.

Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın əksi kimi antivergitutma hallarına rast gəlinir. Antivergitutma da müxtəlif ölkələrin qanunvericiliyindəki uyğunsuzluğa görə ortaya çıxır ki, bu da onun ikiqat vergitutma ilə ortaq xüsusiyyətidir. Bu zaman heç bir dövlət vergi obyektini öz vergi obyektinə hesab etmir (F.Ə.Məmmədov, A.F.Musayev, M.M.Sadıqov, Y.A.Kəlbəyev, Z.H.Rzayev, 2010 s. 319).

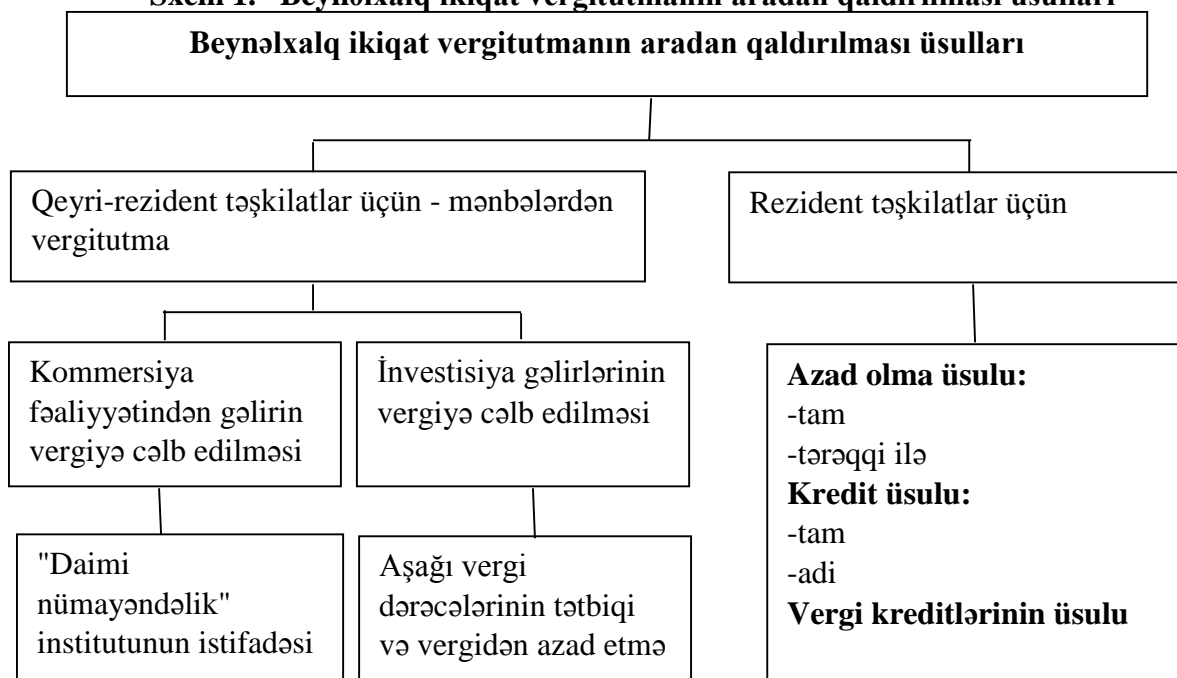
Həm beynəlxalq ikiqat vergitutma, həm də antivergitutma vergi münasibətlərinin inkişafına bu və ya digər formada təsir etdiyinə görə bunun aradan qaldırılması zərurəti ortaya çıxır. Lakin beynəlxalq hüquqda ikiqat vergitutmanı aradan qaldırılmasına xüsusi müddəalar ayrılmamışdır. Burada əsas iş iqtisadi münasibətlərə daxil olan dövlətlərin boynuna düşür. Hər bir dövlət öz qanunvericiliyinə əsasən qanunlar qoyur və öz sərhədləri daxilində bu qanunlar əsasında vergi tutmaq hüququna malikdir. Ona görə də, ikiqat vergitutmada beynəlxalq təcrübədən istifadə edilir. Beynəlxalq təcrübədə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün ölkənin daxili vergi qanunvericiliyinə əsaslanan və başqa ölkələrlə razılaşma olmadan qəbul edilərək birtərəfli şəkildə gerçəkləşdirilən tədbirlərdən istifadə olunur (sxem 1). Lakin beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasında iqtisadi münasibətlərə daxil olan ölkələr arasında bağlanan beynəlxalq sazişlərin əhəmiyyətini qeyd etməsək olmaz (Y.A.Kəlbəyev, 2012: s. 427).

1) Tam azad olma: rezidentlik ölkəsində vergi hesablanarkən xarici mənbə dövlətində əldə edilən gəlir vergi bazasına daxil edilmir.

2) Tərəqqi ilə azad olma: xarici mənbə dövlətində əldə edilən gəlir rezidentlik ölkəsində vergiyə cəlb edilmir, lakin mütərəqqi vergitutma zamanı vergi ödəyicisinin ona daha yüksək dərəcənin tətbiq edilməsi üçün vergi ödəyicisinin digər gəlirləri ilə cəmlənir.

3) Tam kredit: xarici mənbə dövlətində ödənilmiş verginin bütün məbləği çıxılır.

### Sxem 1. Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üsulları

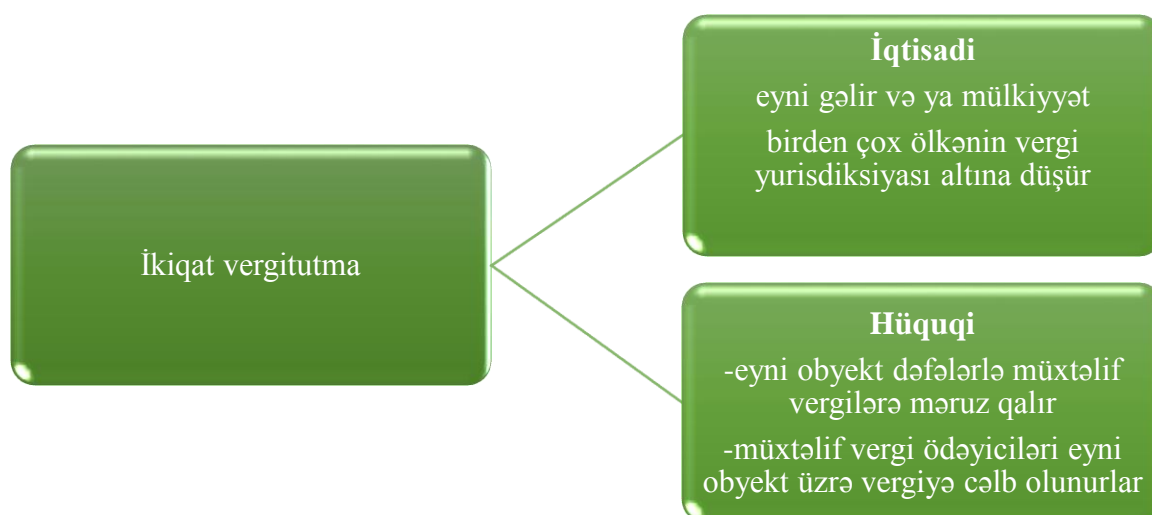


Mənbə: <https://ppt-online.org/502940>

4) Adi kredit: xarici mənbə dövlətində yaşayış ölkəsində mənbə dövlətindən alınan gəlirdən hesablanan verginin məbləğindən artıq olmayan məbləğdə ödənilmiş vergi çıxılır.

İkiqat vergitutmanın iqtisadi və hüquqi olmaqla iki ayrı halı fərqləndirilir (sxem 2).

### Sxem 2. İkiqat vergitutmanın növləri



Mənbə: <https://visasam.ru/emigration/asia/nalogooblozhenie-v-gonkonge.html>

İkiqat iqtisadi vergitutma bir neçə gəlir əldə edən vergi ödəyicilərinin eyni bir gəlirdən vergi ödəməsini nəzərdə tutur. Buna misal kimi səhmdar cəmiyyətin gəlirlərinin vergiyə cəlb olunmasını, sonra isə bu cəmiyyətin bölüşdürülmüş

mənfəətinə vergitutma tətbiq edilməsini qeyd etmək olar. İkiqat hüquqi vergitutma isə o halda baş verir ki, eyni bir vergi ödəyicisi eyni müddət ərzində iki və daha artıq dövlətə eyni bir obyekt üçün müxtəlif növ vergilərə cəlb edilir. Beynəlxalq ikiqat vergitutmadan söhbət edərkən məhz ikiqat hüquqi vergitutma nəzərdə tutulur.

İndi isə beynəlxalq ikiqat vergitutmanın yaranması hallarına nəzər yetirək. Bunlara aşağıdakıları qeyd etmək lazımdır:

-bir neçə dövlətin vergi qanunvericiliyinə görə vergi ödəyicisi rezident hesab olunaraq vergi tətbiq edilən obyektlərə görə bu ölkələrdən hər hansı birinin qeyri-məhdud vergi ödəyicisidirsə;

-bir dövlətin rezidentinin başqa bir dövlətin qanunvericiliyi çərçivəsində vergi obyektini yaradırsa və hər iki dövlət bu vergi obyektini vergiyə cəlb edərsə;

-bir neçə dövlətdən onların heç birinin rezidenti olmayan bir vergi ödəyicisinin həmçinin bu dövlətlərdə vergi obyektinə malik olmadığı halda vergiyə cəlb olunursa.

Belə vəziyyətlər təkcə beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə deyil, həm də vergi ödəyicisinin öz ölkəsində, yaxud daxili fəaliyyətini həyata keçirdiyi ölkədə də rast gəlinə bilər. Belə olan halda ikiqat vergitutma ümumdövlət (mərkəzi, federal, konfederal) qanunvericiliyi və yerli özünü idarə edən orqanlarının qanunvericilik səviyyələrinin bir-biri ilə uyğunsuzluq təşkil etdiyi zamanlarda da ortaya çıxır. Əgər bir ölkə daxilində bu kimi hallara rast gəlinirsə, məsələnin həll yolu yerli qanunvericiliklə ümumdövlət qanunvericiliyi arasındakı uyğunsuzluq yaradan halların aradan qaldırılması ilə həyata keçirilir. Lakin beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə ikiqat vergitutma hallarına rast gəlinirsə, bu yalnız dövlətlərarası münasibətləri tənzimləmək və çoxsaylı mürəkkəb planların həyata keçirilməsi yolları ilə həll olunur.

Artıq dünyanın əksər dövlətləri ikiqat vergitutmanın beynəlxalq ticarətdə kapitalın sərbəst hərəkəti və bazarların inkişafına maneə törətdiyini qəbul etmişlər. Buna görə də dövlətlər ikiqat vergitutma problemini ya daxili qanunvericiliyin dəyişdirilməsi, ya da bunun aradan qaldırılması üçün beynəlxalq sazişlərin bağlanması yollarına müraciət edirlər. Məlum olduğu kimi hər ölkənin milli

qanunvericiliyi beynəlxalq sazişlərdə öz əksini tapan mexanizmlərlə üst-üstə düşür. Ənənəvi olaraq bu problemin həllində vergi ödəyicisinin daimi qeydiyyatda olduğu yer ölkəsi maraqlı olur (Y.A.Kəlbəyev, 2012: s. 430).

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması təkcə vergi obyektinin iki və daha artıq müxtəlif ölkədə vergiyə cəlb olunması ilə vergi ödənişlərinin həcmi artan vergi ödəyiciləri deyil, həm də iqtisadi münasibətlərinə zərbə vuraraq xarici əmtəə dövriyyəsinin artmasına, xaricdən investisiyalar cəlb etməyə mane olan və bütövlükdə iqtisadi rəqabəti zəiflədən dövlətlərin maraq dairəsindədir. Əgər ikiqat vergitutma vaxtında aradan qaldırılmazsa, bu ölkələr arasında iqtisadi münasibətlər zəifləyər və vergi ödəyicilərinin vergi yükü o dərəcədə artar ki, beynəlxalq əmək bölgüsündə iştirak etmək iqtisadi baxımdan əhəmiyyətsiz olar.

Müasir dövrdə artıq bir çox müəssisə və təşkilatların fəaliyyət dairəsi genişlənərək ölkə hüdudlarında kənara çıxmışdır. Belə olan halda həmin müəssisə və təşkilatların fəaliyyət göstərdiyi iki və daha artıq ölkədə əldə etdiyi gəlirin bölüşdürülməsi məsələləri ortaya çıxır. Beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə daha çox iştirak edən transmilli şirkətlər üçün bu mövzu daha aktualdır. Yuxarıda qeyd olunan səbəblərə görə dünya ölkələri beynəlxalq ikiqat vergitutmanın yükünün azaldılması və tənzimlənməsi mexanizmləri yaradırlar. Bu məqsədlə beynəlxalq ikiqat vergitutmanın tənzimlənməsinin bir neçə yolu qeyd olunur.

Bütün ölkələrin vergitutmanın rezidentlik və ərazi prinsiplərinə əməl etməsi olduqca vacibdir. Hər bir ölkənin qanunvericiliyində onun həm xaricdə fəaliyyət göstərən rezidentlərinin, həm də öz ölkəsində iqtisadi fəaliyyətlə məşğul olan xarici vətəndaşların vergi məsələləri ilə bağlı qayda və qanunlar nəzərdə tutulmuşdur. Başqa-başqa ölkələrin qanunvericiliyi fərqli olsa da, müəyyən münasibətlər daxilində hər kəs üçün eyni olan anlayış və prinsiplər vardır.

Artıq 90-cı illərdə müxtəlif beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən ikiqat vergitutmadan müdafiə olunmaq üçün tipik qaydalar işlənib hazırlandı. Bu problemin tənzimlənməsi hüquqi şəxslər üçün aşağıdakı qrupları ayırmağı tələb edir:

- vergi ödəyicisi olan hüquqi şəxsin milli mənsubiyyətinin müəyyənləşdirilməsi;
- xarici vətəndaşın öz iqtisadi fəaliyyətini həyata keçirdiyi ölkədə hansı rejimdə

fəaliyyət göstərəcəyinin qaydalarının müəyyənləşdirilməsi;  
- gəlir mənbələrinin aşkar edilməsi ilə bağlı olan məsələlər;  
- hüquqi şəxsin daimi məskunlaşdığı ölkədə vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsi üçün xaricdə ödədiyi vergilərin uçotunun aparılması;  
- fəaliyyətləri bir-birindən asılı olan iqtisadi agentlərin fəaliyyətinin tənzimlənməsi üçün gəlir vergisi üzrə vergi bazasının müəyyənləşdirilməsi qaydası (L.Q.Xodov, 2003: s.126).

Vergitutma subyektinin milli mənsubiyyətinin müəyyənləşdirilməsi zamanı bəzi çətinliklər ortaya çıxır. Buna səbəb bəzi fiziki şəxslərin vətəndaşlığının olmaması, ikili vətəndaşlığının olması və ya vətəndaşlığı ilə daimi yaşayış yerinin üst-üstə düşməməsi ilə əlaqədardır. Hüquqi şəxslərdə isə vəziyyət bir qədər sadədir. Belə ki, hüquqi şəxslər daim yeganə bir məkanda qeydiyyatda olur və bu məkən onların hüquqi ünvanı sayılır. Hüquqi şəxslər hansı ölkədə qeydiyyatdadırlarsa, həmin ölkənin vergi rezidenti hesab olunurlar. Bundan əlavə, hüquqi şəxs kommersiya fəaliyyətini həyata keçirdiyi başqa bir ölkədə də vergi rezidenti statusunu əldə edə bilər. Çünki başqa ölkələrdə iqtisadi münasibətlərə daxil olmaq həmin ölkənin vergi qanunvericiliyinin milli müəssisələrə aid olması demək deyil (L.Q.Xodov, 2003: s.126).

Rezidentlik hüquqi və ya fiziki şəxsin hüquqi ünvanının yerləşdiyi ərazi üzrə məsuliyyəti daşması deməkdir. Öz vəzifələrini dərk etmək və ona əməl etmək rezidentlik prinsipinin əsasını təşkil edir. Bu prinsip təsərrüfat subyekti olan şəxsin apardığı bütün kommersiya əməliyyatlarından əldə etdiyi gəlirin fiziki və hüquqi şəxsin rezidenti olduğu ölkədə gəlir vergisinə cəlb olunmasını nəzərdə tutur.

Beynəlxalq iqtisadi münasibətlərin vergi siyasətində əsasən vətəndaşlıq, ərazi, təyinat yeri və ya mənbə prinsipləri tətbiq edilir (L.Q.Xodov, 2003: s. 126).

Vətəndaşlıq prinsipinə görə şəxsin xarici vətəndaşlarla müqayisədə bir sıra üstünlükləri var. Belə ki, şəxs istənilən vaxt ölkəsinə qayıda, beynəlxalq münaqişələr zamanı dövlətin müdaxiləsi və köməyindən istifadə edə bilmək hüququna malikdir. Belə olan halda vergi ödənişləri sosial-siyasi sığortaya ödənilən ödəniş xarakteri daşıyır. İqtisadi subyekt bir sıra hallarda vətəndaşlıq prinsipinə görə vergiyə cəlb

olunur. Bu da onunla izah olunur ki, subyekt öz ölkəsinə yalnız bu ölkədəki fəaliyyətindən əldə etdiyi gəlirdən deyil, həm də subyektin fəaliyyət göstərdiyi başqa ölkədən əldə etdiyi gəlirdən vergi ödəməlidir.

Rezidentliyin ərazi prinsipinə əsasən subyekt hansı yurisdiksiyada gəlir əldə edirsə, onun gəliri həmin yurisdiksiyanın vergi obyektinə hesab olunur və vergi həmin ərazinin yurisdiksiyasına əsasən vergiyə cəlb olunur. Təbii olaraq hər bir ölkə öz qanunvericiliyinə əsasən bütün mümkün yollarla gəlir mənbələrini müəyyən etmək və bunun hesabına büdcə gəlirlərinin artırılmasına çalışır. Məhz buna görə də rezidentlik və ərazi prinsiplərinin birgə tətbiq olunmasına diqqət yetirilir. Formal olaraq rezidentlik prinsipinin tətbiq edilməsinə inkişaf etmiş ölkələr daha çox maraq göstərir və bunun tətbiqinə çalışırlar. Çünki bu prinsiplərin bir sıra müsbət xüsusiyyətləri vardır. Onlardan biri də bundan ibarətdir ki, bu prinsipin tətbiq edilməsi eyni zamanda bir neçə dövlətdə fəaliyyət göstərən transmilli şirkətlərin bütün global gəlirlərini vergiyə cəlb edilməsinə şərait yaradır.

Ərazi prinsipi transmilli şirkətlərin qazanc əldə etdiyi ölkələr, başqa sözlə desək, kapital idxal edən ölkələrə xas prinsipdir. Bu ölkələrdən faizlərin, dividendlərin gəlirlərin çıxarılması, repatriasiya şəklində gəlirlərin vergiyə cəlb olunması ilə nəticələnir. Bu iki prinsipin tətbiqindən bu gün həm iqtisadi baxımdan inkişaf etmiş ölkələr, həm də inkişaf etməkdə olan ölkələr istifadə edirlər. Bu prinsiplərin birgə tətbiqi isə sonda ikiqat vergitutmanın tətbiq olunması ilə nəticələnir. Beynəlxalq təcrübədə xalis formada rezidentlik prinsipindən fiziki şəxslərin vergiyə cəlb edilməsi üçün istifadə olunur.

Əgər fiziki şəxslər ikiqat vergitutma ilə qarşılaşarlarsa, bu zaman xarici ölkələr iki əsas üsul tətbiq edirlər. İkiqat vergitutma hallarında ya qeyri-rezidentlər fərdi gəlir vergisindən azad edilirlər, ya da bu şəxslərin gəlirlərinə görə aşağı vergi dərəcəsi təyin olunur. Korporasiyalar üçün vergitutmanın hər iki prinsipinin tətbiq edilməsinə rast gəlirik. Rezidentlik prinsipinə görə korporasiyaların bütün gəlirlərinə vergi tətbiq edilir, ərazi prinsipinə görə isə qeyri-rezidentlərin gəlirlərinə vergi tətbiq olunur. Bəzi ölkələrin təcrübəsində fərqli üsullardan istifadə edildiyini də görə bilirik. Belə ki, bəzi ölkələr öz rezidentləri ilə münasibətlərdə ərazi prinsipini tətbiq edirlər.

Bu da o deməkdir ki, rezidentlərin öz yurisdiksiyalarında əldə etdiyi gəlirlərə vergi obyektini kimi yanaşılır. Daha sonra isə rezidentlərin bütün xarici fəaliyyətindən əldə etdiyi gəlirləri ölkə daxilində vergitutmadan azad edilir. Fransa və İsveçrədə vergi münasibətlərinin bu üsulundan korporasiya gəlirlərinin vergiyə cəlb edilməsində geniş tətbiq olunur (Y.A.Kəlbəyev, 2012: s.433).

Birbaşa vergilər üçün əlavə dəyər vergisinin həyata keçirilməsi məqsədilə rezidentlik və ərazi prinsiplərinin əvəzinə təyinat yeri və mənbə ölkəsi prinsiplərindən də istifadə olunur. Təyinat yeri prinsipinin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, harada istehsal olmasından asılı olmayaraq son istehlak üçün baxılan yurisdiksiyaya gətirilən bütün məhsul və xidmətlərdən əlavə dəyər vergisi alınmalıdır. Təyinat yeri prinsipinə görə ƏDV son istehlak malına qoyulan vergidir, idxal bu vergiyə cəlb olunduğu halda, ixrac bu vergidən azaddır. Mənşə ölkə prinsipində yuxarıda adı çəkilən prinsipin əksi müşahidə olunur. Belə ki, son istehlak yerindən asılı olmayaraq baxılan ölkədə istehsal edilmiş bütün məhsul və xidmətlərdən ƏDV alınmalıdır. Belə bir vəziyyətdə isə ixrac olunan məhsul vergiyə cəlb olunduğu halda, idaxal olunan məhsul vergidən azaddır. Hazırda beynəlxalq təcrübədə təyinat yeri prinsipindən istifadə edilərək ƏDV tutulur. Bu da o deməkdir ki, ixrac vergitutmadan azad olsa da, idxala vergitutma tətbiq olunur. Vergilərin tam və düzgün ödənilməsinə isə nəzarəti vergi və gömrük orqanları həyata keçirir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Tədris Mərkəzi, 2014: s. 195).

Dövlət onun rezidenti olmasa belə öz ərazisində fəaliyyət göstərən subyektin gəlirlərini vergiyə cəlb edə bilər. Gəlirin mənbəyi məhz bu dövlətdə olduğuna görə mənbə prinsipinin tətbiq edilməsi zərurəti ortaya çıxır. Mənbə prinsipinə görə vergitutmanın obyektləri bunlardır:

- ölkə iqtisadiyyatına yatırılan investisiyalardan əldə edilən gəlirlər (dividendlər və faizlər də daxil olmaqla);
- müstəsna hüquqlardan istifadə olunana qədər əldə edilən gəlirlər;
- fəaliyyət göstərdiyi dövlətin ərazisində yerləşən daşınmaz əmlakdan alınan gəlirlər.

Əgər iki və daha artıq dövlət arasında eyni bir obyektini vergiyə cəlb etmək məsələsində mübahisəli vəziyyət yaranarsa, bu zaman ərazi prinsipinə üstünlük



verilir. Başqa bir dövlətdə daimi yaşayış yeri olan vergi subyektinin fəaliyyət göstərdiyi dövlət tərəfindən həyata keçirdiyi kommersiya fəaliyyətindən əldə etdiyi gəliri həmin dövlətin rezidenti ilə eyni səviyyədə vergiyə cəlb etmək hüququ vardır (Azərbaycan Respublikasının Vergilər Məcəlləsi, 20021).

İkiqat vergitutmanın tənzimlənməsi məqsədilə hər bir dövlət tərəfindən vergi kreditləri və vergi əvəzləşdirmələri sisteminin köməyindən istifadə edərək birtərəfli şəkildə daxili qanunvericilik aktlarının qəbul edilməsi olduqca məqsədəuyğundur. Vergi əvəzləşdirmələri sistemi adından da göründüyü kimi vergi ödənişlərinin müvafiq əvəzlənməsi yollarının tətbiqini nəzərdə tutur. Bu da hüquqi və fiziki şəxslərin ərazi prinsipinin tətbiq edilməsi ilə qazanılmış gəlirindən xarici yurisdiksiyada ödədiyi verginin məbləği, rezidenti olduğu yurisdiksiyada əldə etdiyi mənfəətin məbləği, fiziki şəxslərin isə vergi qoyulan gəlirlərinin məbləği hesablanarkən nəzərə alınması deməkdir.

Vergi kreditləri sistemi isə elə bir şərait yaradır ki, fiziki və hüquqi şəxslər xaricdə vergi ödəyərsə, o verginin məbləği rezidentləri olduqları yurisdiksiyada yaranmış vergi öhdəliklərinin məbləğindən çıxılsın. Yuxarıda qeyd etdiyimiz bu iki məsələni müqayisə etsək, görürük ki, beynəlxalq ikiqat vergitutmanın azaldılmasında vergi kreditləri vergi əvəzləşdirmələri sistemindən daha böyük rol oynayır.

Beynəlxalq hüquq normalarına əsasən “dövlətin xarici ərazidə müstəqil fəaliyyəti” yolverilməz hesab olunur. Bu prinsip “formal əraziçilik” adlanır. Adıçəkilən prinsipin mahiyyətini daxili qanunvericiliyin başqa ərazilərə aid etmək cəhdləri təşkil edir. Bəzən bir suveren dövlətin razılığı olmadan onun ərazisində vergiauditor yoxlamaları və buna oxşar başqa fəaliyyətlər aparılır ki, formal əraziçilik prinsipi bura da aid edilir. Belə olan halda həmin dövlət tərəfindən əməkdaşlıq təkcə onun daxili qanunvericiliyi əsasında mümkün olur. İnzibati və məhkəmə təhqiqatlarında yardım üzrə imzalanmış müqavilələr də bu əməkdaşlığın bir növüdür. Məhkəmə qərarlarının icrası da bu məsələlərdən asılı olur.

Beynəlxalq vergiqoymada vergi normalarının yaradılması istiqamətində müəyyən qanuna uyğunluq gözlənilməlidir. Bu normalar birdən az olmayan

dövlətlərin ərazisində iqtisadi fəaliyyətə həm şərait yaratmayacaq, həm də maneə törətməyəcək səviyyədə olmalıdır. Vergi neytrallığı adlanan bu konsepsiyanın əsas mahiyyəti ondan ibarətdir ki, vergi münasibətlərində kommersiya qərarları qəbul olunarkən vergi mülahizələri ön planda olmasın, həlledici rol oynamasın. Bu prinsip bir neçə formada həyata keçirilir (L.Q. Xodov, 2003: s. 120).

Vergi neytrallığının birinci istiqamətini ixrac neytrallığı təşkil edir. Hər hansı bir investora vəsaitinin öz ölkəsinin sərhədləri daxilində və ya onun sərhədlərindən kənarında yerləşdirməsi qərarına təsir göstərmədikdə vergi sistemi də ixrac neytrallığı standartına uyğun hesab olunur. İdxal neytrallığı vergi neytrallığının ikinci istiqamətini təşkil edir. Burada əvvəlkinin əksi olaraq dövlətin sərhədləri daxilində fəaliyyət göstərən bütün formalarına vahid dərəcə ilə vergi tətbiq olunması məsələsi əhəmiyyətlidir. Üçüncü vergi neytrallığı növü isə milli neytrallıq hesab olunur. Milli vergi neytrallığı xarici və yerli fəaliyyətdə əldə edilmiş ümumi mənfəətin bölünməməsini təmin edən vergi neytrallığı prinsipidir. Fəaliyyət göstərən xarici ölkədə vergi bazası olaraq ödənilmiş vergilər çıxıldıqdan sonra qalan ümumi mənfəət məbləği götürülür. Və beləliklə xarici ölkədə tutulmuş bütün vergilər xərclər sayılır, xarici vergilər tutulduqdan sonra yerdə qalan məbləğ vahid dərəcə üzrə ölkə daxilində vergitutmaya cəlb olunur. Nəticədə subyektin xarici ölkədə əldə etdiyi gəliri ikiqat vergitutma ilə üzləşir. Bunlardan birincisi əldə etdiyi mənfəətə fəaliyyət göstərən xarici ölkədə, ikincisi isə bu geriyə qalan mənfəətə vətəndə tətbiq edilir. Vergitutmanın bu halında iki məqsəd özünü göstərir. İki məqsədin biri xarici, digəri isə öz ölkəsinin maraqlarından irəli gəlir. Birincisinə kapital qoyuluşunun xaricdə deyil, ölkə daxilində gerçəkləşdirmək üçün xaricə kapital axınına mane olmaq, ikincisinə isə xaricəki milli şirkətlərin dünya iqtisadiyyatındakı yerini möhkəmləndirmək üçün onların reinvestisiyasını stimullaşdırmaq aiddir. Yuxarıda adı çəkilən bu prinsiplərin hər biri ölkənin milli vergi sistemində xarici iqtisadi siyasətinin məqsədindən, dövlət büdcəsinin vəziyyətindən və digər amillərdən asılı olaraq müxəlif nisbətlərdə özünü göstərir.

İnkişaf etmiş ölkələrin bir çoxunun qanunvericiliyində xarici fiziki şəxslərin və şirkətlərin vergiyə cəlb olunmasında ümumi əsaslar vardır. Bu ümumi əsaslar icra

orqanlarının təlimatları, məhkəmə qərarları və başqa hüquqi sənədlər vasitəsilə reallaşdırılır. Beynəlxalq ikiqat vergitutma problemi üzrə ölkələrin ümumi mövqeyi iki yanaşma şəklində özünü göstərir. Birinci yanaşma həmin ölkənin ərazisində daimi işgüzar idarənin, yaxud işgüzar bazanın mövcud olmasını nəzərdə tutur. Bu idarə və ya baza vasitəsilə xarici fiziki və hüquqi şəxslər öz iqtisadi fəaliyyətlərini gerçəkləşdirirlər. İkinci yanaşma isə həmin ölkədə fəaliyyətin həyata keçirilməsi və ya həyata keçirilməməsi faktına birbaşa əsaslanır. Birinci yanaşmaya adətən kontinental Avropa, ikinci yanaşmaya isə, anqlosakson ölkələrində daha çox rast gəlinir (Y.A.Kəlbəyev, 2012: s. 440).

“İşgüzar idarə” və ya daimi nümayəndəlik qaydası ikiqat vergitutmanın tənzimlənməsini yollarından biridir. Subyektin sərbəst kommersiyafəaliyyətini həyata keçirməsi üçün daimi nümayəndə kimi rəsmiləşməsi vacibdir. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə əsasən daimi nümayəndəlik müəyyən edilmiş qaydalara əsasən təyin olunur. Azərbaycan Respublikasında qeyri-rezident olan fiziki və hüquqi şəxslərin daimi nümayəndiliyi 12 ay ərzində və 90 gündən az olmayan bir müddətdə şəxsin özü və ya müvəkkili vasitəsilə tam və ya qismən sahibkarlıq fəaliyyətini gerçəkləşdirdiyi yer hesab edilir (Azərbaycan Respublikasının Vergilər Məcəlləsi, 2021).

Daimi nümayəndəlik idarəetmə yerini, bölməni, kontorunu, filial və agentliyi, tikinti və təmir meydançalarını, quraşdırma və yığma obyektlərini, bu obyektlərə nəzarətin həyata keçirilməsini, qeyri-rezident hesab edilən fiziki şəxsin fəaliyyət üçün istifadə etdiyi bazanı, Respublika ərazisində sahibkarlıq fəaliyyətinin həyata keçirilməsi üçün hər hansı iş yerlərini, qeyri-rezident hesab edilən fiziki şəxs və ya müəssisənin adından fəaliyyət göstərən, onların adından müqavilə hazırlamaq və bağlamaq hüququna malik səlahiyyətli şəxsləri, malların istehsal olunduğu, təqdim olunduğu, işlərin görüldüyü və ya xidmətlərin göstərildiyi yeri və s. özündə birləşdirir.

Əgər qeyri-rezident fiziki şəxs və ya müəssisə Azərbaycan Respublikasının ərazisində 12 ay ərzində 90 gündən az fəaliyyət göstərərsə, bu daimi nümayəndəlik hesab edilmir. Belə olan halda, vergi qanunvericiliyinə əsasən şəxsin gəliri müəyyən

edilmiş qaydada vergiyə cəlb edilir.

Öz vergi qanunvericiliyində işgüzar idarə qaydasına əsaslanan Qərbi Avropa ölkələrində malların təqdim ediliyi yerə üstünlük veilməsi mövcud deyildir və hər bir fəaliyyət vergitutma obyektinə ola bilər. Buna görə də, əksər inkişaf etmiş ölkələr xarici şirkətlərin fəaliyyətini vergi obyektinə hesab edir və vergiyə cəlb edir.

Yuxarıda qeyd olunan bütün qaydalar və prinsiplər dövlətin birtərəfli qaydada ikiqat vergitutma probleminin həll edilməsi və tənzimlənməsi yollarıdır. Lakin birtərəfli tədbirlərin müəyyən çatışmayan cəhətləri vardır. Belə ki, onlar çox zaman tamamlanmamış və digər dövlətlərin tədbirləri ilə əlaqələndirilməmiş vəziyyətdə olurlar. Bu da beynəlxalq ikiqat vergitutmadan qaçmaq və onun yükünün azaldılması üçün vergi sazişlərinin bağlanması istiqamətində addımlar atılmasının əhəmiyyətini bir daha artırır. Vergi sazişləri, onların əhəmiyyəti və sazişlərin bağlanması məsələlərindən növbəti hissələrdə və fəsilərdə ətraflı bəhs olunacaqdır. Onu da qeyd etmək lazımdır ki, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məsələlərin birtərəfli qaydada həyata keçirilməsi mümkün deyildir. Bu problemin həlli üçün mütləq beynəlxalq əməkdaşlığa ehtiyac var.

### **1.3. Vergi sazişləri ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının hüquqi aləti kimi**

Hər bir dövlətin vergi qanunvericiliyinə görə, həm öz vətəndaşlarının, həm də ölkədə fəaliyyət göstərən xarici vətəndaşların mülkiyyətinə və əldə etdiyi gəlirə vergi tətbiq etmək hüququ vardır. Dövlətin bu siyasəti büdcə məqsədlərindən irəli gələrək qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş müddəalar və beynəlxalq vergi sazişləri ilə həyata keçirilir. Qloballaşan iqtisadiyyat fonunda artıq vergi siyasəti beynəlxalq münasibətlər müstəvisində daha çox yayılır və inkişaf edir. Dövlətlərin vergi rəqabəti dövlətin və vergi ödəyiciləri arasında münaqişə hallarının yaranmasına gətirib çıxarmışdır. Bu rəqabətin əsasını isə o təşkil edir ki, dövlət öz nüfuz dairəsinə daxil olan şəxslərin xaricdəki fəaliyyətlərindən əldə etdiyi gəliri vergiyə cəlb edir.

Məhz buna görə də, dövlətlər arasında yaranmış vergi rəqabəti eyni bir vergi obyektinin iki və daha artıq dövlət tərəfindən vergiyə cəlb olunması halları yaranır.

Biz bunu beynəlxalq ikiqat vergitutma adlandırdıq. İkiqat vergitutmanın tənzimlənməsinin bir neçə yolunu gözdən keçirdik. Bu problemin həlli istiqamətində atılan addımlardan biri dövlətin öz qanunvericiliyi əsasında müəyyən qərarların qəbul edilməsi yolu, digəri isə dövlətlər arasında vergi münasibətlərini tənzimləyən beynəlxalq sazişlərin imzalanması yoludur. Saziş müəyyən bir məsələnin yoluna qoyulması məqsədilə tərəflər arasında yaradılan anlaşma, qarşılıqlı razılıq, fikir birliyi, həməylik deməkdir. Müasir cəmiyyətimiz sivil qanunlarla idarə olunur və hər bir dövlət özünün həm siyasi, həm iqtisadi, həm də mədəni inkişafını təmin etmək istəyirsə, bu anlaşma və həmrəylik içində əlaqələr yaratmalı və bu əlaqələri tənzimləməlidir. Artıq hər bir dövlətin gündəmində olan əsas məsələlərdən biri də digər dövlətlərlə vergi münasibətlərini nizamlanması, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması istiqamətində səmərəli mexanizmlər yaradılması və beynəlxalq sazişlərin bağlanmasıdır (A.F.Musayev, Y.A.Kəlbəyev, Z.H.Rzayev, 2010: s. 323).

Hər bir dövlətin ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişlər imzalayarkən diqqət yetirməli olduğu məqamlar vardır. Bu məsuliyyətli iş dövlət qarşısında müəyyən vəzifələr qoyur. Beləliklə, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqda sazişlər bağlanarkən dövlətin qarşısında aşağıdakı vəzifələr durur:

1. Xarici iqtisadi fəaliyyəti olan subyektin gəlirləri hesablanarkən vergi qanunvericiliyinin düzgün tətbiq edilməsi;
2. Qarşılıqlı anlaşma əsasında saziş imzalamış dövlətlərin vergi orqanları ilə xarici iqtisadi dövriyyə iştirakçılarının sağlam əlaqələrinin təmin edilməsi;
3. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün konkret sxemin yaradılması;
4. Saziş tərəflərindən hər biri hər hansı bir gəlir növünə vergi tətbiq edə bilirsə, bu vəziyyətə uyğun olaraq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması yollarının müəyyən edilməsi;
5. Subyektin daimi qeydiyyatda olduğu ölkə və fəaliyyət göstərdiyi ölkə arasında saziş bağlansa, subyektin fəaliyyət göstərdiyi ölkə tərəfindən hüquqlarının təmin olunması;
6. Sazişdə tərəflərin razılığa gəldiyi müddələrin təmin olunması məqsədilə

informasiya mübadiləsi mexanizminin müəyyən edilməsi;

7. Vergidən yayınma və sazişdə təsbit edilmiş müddələrdən istifadə hallarının qarşısının alınması üçün mexanizm və prosedurların tətbiq edilməsi.

Bu cür sazişlərin bağlanması ölkələr arasında vergi münasibətlərinin tənzimlənməsində böyük əhəmiyyət kəsb edir. Belə ki, beynəlxalq iqtisadi münasibətlər zamanı vergidən yayınma halları və kapitalın arzuolunmaz formada xaricə getməsi kimi məsələlər ortaya çıxır ki, bu tip sazişlər qeyd etdiyimiz hallarla mübarizədə effektiv təsir göstərir. İkiqat vergitutmanın tənzimlənməsi üçün bağlanan sazişlər həm də ona görə əhəmiyyətlidir ki, həm vergi ödəyicisinin fəaliyyət göstərdiyi ölkədə hüquqları qorunur, ona tam müstəqil, qanunla müəyyən olunmuş qaydada fəaliyyət göstərməyə imkan verir, həm də ölkələr arasında iqtisadi münasibətlərin inkişafını ləngidən ağır vergiləri yüngülləşdirməklə bu prosesi asanlaşdırır (L.Q. Xodov, 2003: s. 126).

Əgər beynəlxalq vergi sazişlərinin yaranma tarixinə nəzər yetirsək, görərik ki, vergi münasibətlərinin tənzimləyicisi kimi bu sazişlərdən ilk dəfə hələ XIX əsrdə istifadə olunmağa başlanmışdır. Belə bir sazişin ən qədimi 1843-cü ildə Fransa və Belçika arasında imzalanmışdır. Sazişdə məlumat mübadiləsi və vergi məsələlərində inzibati yardım kimi müddələrə rast gəlmək olar. İlk vaxtlarda sazişlər yalnız məhdudlaşdırılmış gəlir növlərinin vergi tənzimlənməsi məqsədi ilə bağlanırdı. Bunlara misal olaraq miraslar, dəniz daşımalarından əldə olunan gəlirlər, daşınmaz əmlakdan əldə olunan gəlirləri və başqalarının adlarını çəkmək olar. Lakin zaman keçdikcə, bəşəriyyət inkişaf etdikcə kapitalist münasibətləri yarandı. Biznes fəaliyyətinin müxtəlif növləri ortaya çıxmağa başladı. Xarici ticarət dövriyyəsinin artması müşahidə edildi. Xarici ixracçılar və idxalçılar müxtəlif ölkələrin ərazisində satış, satışdan sonra xidmət etmə, quraşdırma, hazırlanmış mala son şəkil vermə və başqa fəaliyyətlərlə məşğul oldular. Fəaliyyət sahələrinin artması, dairəsinin genişlənməsi böyük həcmdə gəlirlərin əldə olunması ilə müşahidə olundu. Bu inkişafın sürətlənməsi iqtisadi fəaliyyətlə məşğul olan şəxslərin müəssisə, şirkət yaratması, bunların xaricdə filiallarının, törəmə şirkətlərin və birgə müəssisələrinin sayı və dövriyyəsinin artmasına gətirib çıxardı. İş qüvvəsi, kapital sahiblərinin

beynəlxalq miqrasiyası artdı, fiziki şəxs, hüquqi şəxs anlayışları ortaya çıxdı. Nəticədə vergi münasibətləri ilk dövrlərdə olduğundan daha fərqli və daha mürəkkəb forma aldı. Bugünkü vergi sistemi məhz bu tarixi inkişaf yolunu keçdikdən sonra təkmilləşmiş və indiki formaya gəlib çıxmışdır.

Bu prosesin nəticəsi kimi birtərəfli sazişlərlə yanaşı çox sayda ikitərəfli vergi sazişləri də imzalanmışdır. Bu tip sazişlərin bağlanması üçün əvvəlcə nümunəvi modelin yaradılmasına ehtiyacı var idi. Nəticədə Millətlər Liqasının təşkilatçılığı ilə ikitərəfli vergi sazişlərinin ilk modeli işlənib təqdim edildi. Bu proses əvvəlcə BMT tərəfindən başlandı, sonra isə İƏİT (İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı) tərəfindən davam etdirildi (L.Q. Xodov, 2003: s. 123).

Konvensiyaların nümunəvi modeli ilk dəfə 1963-cü ildə hazırlanıb başa çatdı. Konvensiya vergi sisteminin tənzimlənməsində əhəmiyyətli rol oynadı. O həm ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması əsaslarını, həm də vergiyə aid anlayışlar və terminlərini müəyyənləşdirdi. Hazırlanmış bu konvensiya modeli 30 maddədən ibarətdir. Bu sənəddən Avropa ölkələrinin tərəfdaşları baza sənədi kimi istifadə edirlər. Bu saziş layihəsindən istifadə etmək heç də məcburi deyildi və modeldə qeyd edilmiş müddəalar tövsiyə xarakteri daşıyır. Lakin bu modeldən bir çox ölkələr könüllü şəkildə istifadə edib. Məsələn, Rusiya Federasiyası İƏİT-in konvensiyasını əsas götürərək xarici ölkələrlə çox sayda vergi sazişləri imzalamışdır.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün ABŞ öz modelini işləyib hazırlamış və dünyaya təqdim etmişdir. ABŞ hökumətinin baza kimi istifadə etdiyi bu modeli ştatların Maliyyə Naziri 1976-cı ildə təsdiq etmişdir. Yuxarıda qeyd etdiyimiz modelə ABŞ modelini müqayisə etsək, görürük ki, Amerika modelinin müddəaları daha sərtidir. Amerika modeli tərəflərin ixtiyarına verdiyi imtiyazlardan istifadəyə sərt məhdudiyət tətbiq edir, vergitutmadan yayınma hallarının qarşısının alınması üçün yaradılan firmaların aradan qaldırılmasına diqqət yönəldir.

Beynəlxalq vergi sazişlərinin tərəfləri ən müxtəlif iqtisadi inkişaf səviyyəsinə malik dövlətlər ola bilər. Buna görə də BMT inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələr arasında bağlanan sazişlər üçün müvafiq tövsiyələr təqdim etmişdir (Calciu diana-elena, 2009: p.45). BMT-nin sənədləri ilə digərləri arasında əsas fərq ondan

ibarədir ki, BMT inkişaf etməkdə olan ölkələri maraqlarını müdafiə edir, ABŞ və İƏİT isə inkişaf etmiş ölkələrin maraqlarına müvafiq müddəalar ehtiva edir. Hal-hazırda dünya ölkələri beynəlxalq vergi sazişlərini imzalayarkən bu üç modeli əsas götürür və onlardan nümunə kimi istifadə edərək saziş hazırlayır. Bu ikitərəfli sazişlərdən əlavə həm də gəlir və kapitalla vergi qoyulması üçün müxtəlif çoxtərəfli sazişlər də vardır. Bunlara Şimali Avropa, Afrika ölkələri arasında bağlanan sazişləri misal göstərmək olar. Həmçinin Qarşılıqlı İqtisadi Əməkdaşlıq Şurasının qüvvədə olan iki çoxtərəfli sazişi mövuddur.

Saziş razılığa gələn hər iki tərəfin ən müxtəlif mövzulara müvafiq öhdəliklərini əks etdirir. Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barəsində ölkələr arasında bağlanan sazişlər aşağıda sadalanan məsələləri əhatə edir:

- ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması sxeminin qurulması. Bu sxemin müəyyən edilməsi saziş bağlayan dövlətlərin hər birinin konkret gəlir növünün vergiyə cəlb olunması hüququnun verilməsi ilə həyata keçirilir.

- saziş bağlayan hər iki tərəfin ikiqat vergitutma hüququ varsa, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılma mexanizminin müəyyənləşdirilməsi;

- bir dövlətin vergi ödəyicisinin başqa dövlətdə diskriminasiyalı vergiyə cəlb olunmasından müdafiə edilməsi;

- sazişdə nəzərdə tutulmuş proseslərin həyata keçirilməsi, öhdəliklərin yerinə yetirilməsi və sazişin müddəalarından sui-istifadə hallarının qarşısının alınması üçün qarşılıqlı informasiya mübadiləsinin həyata keçirilməsi.

Qeyd olunan məsələlər vergi münasibətlərində iştirak edən bütün ölkələr üçün keçərlidir. Buna görə də İƏİT, ABŞ və BMT-nin struktur modelləri qurulmuşdur. Struktur modellərinin əsaslarını ümümləşdirərək dörd qrupa ayıra bilərik:

- konvensiyanın tətbiq olunma sahəsi;

- saziş tərəfləri olan dövlətlər arasında vergilərin bölüşdürülməsi;

- ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması;

- saziş tərəfləri olan ölkələr arasında davranış qaydaları (“Azərbaycanın Vergi jurnalı” N2, 2018).



Konvensiyaya görə, fiziki və hüquqi şəxslər, onlara tətbiq olunan vergilər konvensiyanın əhatə dairəsinə aiddir. Hazırda bağlanan vergi sazişləri tərəflərin biri və ya hər ikisində daimi yaşayış yeri olan vergi ödəyicilərinə şamil olunur. Rezidentliyə qoyulan şərtlər və tələblər isə hər bir ölkənin öz qanunvericiliyinə əsasən təyin olunur. Konvensiyanın əhatə dairəsi tətbiq olunan vergiləri əhatə edir. Bunlara həm də gəlirlərdən vergilər və kapital da daxildir. Bəzən razılığa gələn dövlətlərdə tətbiq olunan vergilər eynilik təşkil etmir. Bu kimi halların əvvəlcədən qarşısının alınması məqsədilə konkret olaraq hər iki dövlətdə müəyyən edilmiş vergi növlərinə dair müddəalar nəzərdə tutulmuşdur.

Konvensiyada rast gəlinən anlayışlar vardır ki, bunların aydınlaşdırılması üçün müəyyən müddəalara yer verilib. “Ümumi təriflər” adlı maddədə “şəxs”, “şirkət”, “beynəlxalq daşımalar”, “səlahiyyətli orqan” terminlərinin birmənalı ifadəsinə yer verilib. Lakin bəzi xüsusi müəyyən olunmamış terminlər var ki, bunların mahiyyəti Konvensiyanın tətbiq olunduğu ölkənin qanunvericiliyinə əsasən müəyyələşdirilir. Bu terminlərin şərh olunması ölkənin vergi qanunvericiliyinə əsaslanır.

Vergi sazişlərinin əsas anlayışlarını “şəxs” və “şirkət” terminləri təşkil edir. “Şəxs” termini daha geniş mənada istifadə olunur. “Şirkət” termini isə daha məhdud formada məhz aid olduğu ölkə qanunvericiliyinə görə korporasiya hesab edilən bir birliyi, o cümlədən hər bir vergiyə cəlb etmə vahidini bildirir. Konvensiyada rast gəlinən “beynəlxalq daşımalar” termini su və hava yolu ilə baş tutan bütün növ daşımaları nəzərdə tutur. Bir çox sazişlər təkcə su və hava yolu ilə deyil, digər nəqliyyat vasitələri ilə həyata keçirilən daşımaları da beynəlxalq daşıma hesab edir. Bütün bunlarla yanaşı, saziş tərəflərindən birində “faktiki idarəetmə orqanı” olan şirkətin həyata keçirdiyi beynəlxalq daşımalarından danışıldıqda bu barədə ətraflı şərhə yer verilir. Son zamanlarda bu məsələ rezidentliklə əvəz edilir (L.Q.Xodov, 2003: s. 132).

Saziş bağlayan dövlətlərin rezidenti olan şəxsin hansı vergi sttusuna malik olması qaydasını “Rezidentlik” maddəsi müəyyən edir. Tərəflər arasında bu mövzuda mübahisəli hal yarandığı zaman Konvensiyanın məqsədləri üçün onun

daimi olduğu yer aşağıdakı şərtlərlə təyin edilir:

- daimi yaşayış yerinin olması;
- yaşayış maraqlarının yerləşdiyi mərkəz;
- şəxsin daimi yaşadığı yer;
- vətəndaşlıq;
- faktiki idarəetmə orqanının yerləşdiyi yer.

Yuxarıda qeyd olunan məsələlərdən heç biri şəxsin vergi statusunu təyin etmədikdə, saziş bağlayan tərəflər bu problemi öz aralarında qarşılıqlı razılıq əsasında həll edirlər.

Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məqsədilə bağlanan sazişlərin əsas anlayışlarından biri də “daimi nümayəndəlik” anlayışıdır. Daimi nümayəndəlik dedikdə bir şirkətin fəaliyyət göstərdiyi dövlətdə əldə etdiyi gəlirlərin həmin dövlətdə vergiyə cəlb edilməsinə əsasən müəyyən olunur. Bu anlayış həmçinin bir dövlətin rezidenti kimi başqa bir dövlətdə kommərsiya fəaliyyəti göstərən müəssisənin fəaliyyət yerini bildirir. Belə müəssisələrə bölmə, fabrik, büro, istehsal sahəsi, tikinti meydançası, ferma, mehmanxana, kafe və bütün bunlarla yanaşı, neft və qaz quyuları, karxana, mədən və ya faydalı qazıntıların çıxarıldığı istənilən yer misal ola bilər. Daimi nümayəndəliyin yaradılması xarici dövlətdə həyata keçirilən fəaliyyətin xarakterindən asılıdır. Ola bilsin ki, müəssisə qeyri-istehsal xarakterlidir. Buna baxmayaraq, daimi nümayəndəlik müəssisənin tərkib hissəsi hesab edildiyinə görə müəssisənin qazandığı mənfəətdə iştirak edir. Lakin müəssisənin həyata keçirdiyi fəaliyyət saxlama, məlumatın təqdimatı, müəssisəyə məxsus malların yüklənməsi, müəssisə üçün mal və məlumatların alınması, yığılması və başqa oxşar fəaliyyətləri əhatə edərsə, daimi nümayəndəliyin yaradılmasına ehtiyac duyulmur (L.Q.Xodov, 2003: s. 133).

Daimi nümayəndəliyin yaradılmasına ehtiyac duyulmadığı digər hal müəssisənin fəaliyyətinin üçüncü şəxs, yəni müstəqil agent tərəfindən həyata keçirildikdə yaranır. Əgər müəssisə xarici bazarda onun adından müqavilə imzalamağa hüququ olan agent tərəfindən fəaliyyət göstərsə, bu zaman daimi nümayəndəlik yaradıla bilər. Konvensiyada daimi nümayəndəliklə bağlı bəzi

məsələlərdə güzəştlər də nəzərdə tutulmuşdur. Belə ki, obyektlərin tikintisi, avadanlıqların göndərilməsi və quraşdırılması üçün bağlanan böyük ixrac müqavilələrinin yerinə yetirilməsi zamanı bəzi güzəştlər tətbiq olunur. Əgər tikinti-quraşdırma obyektləri 12 aydan çox müddətdə fəaliyyət göstərərsə, bu, daimi nümayəndəlik hesab olunur. Əksər hallarda bu müddət 18-23 ayadək uzadılır.

Dövlət şəxsin mənbə gəlirlərindən vergitutma hüququna malikdirsə, vergi ödəyicisinin rezidenti olduğu dövlət vergi ödəyicisinə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün həmin ölkədə vergidən azad edir və ya müəyyən kreditlərlə güzəştlər edir. Bu gəlirlərə rezident olan dövlətdə vergi tətbiq edilir, rezident dövlətin büdcəsinə ödənilməli olan verginin məbləğindən gəlirlərin mənbəyi olan dövlətdə ödənilmiş vergi isə çıxılır. Gəlir mənbəyi olan dövlətdə vergitutmadan asılı olaraq gəlirlər və kapitallar belə bölünür:

- gəlir mənbəyi olan ölkədə vergitutmada məhdudiyət olmayan gəlirlər və kapitallar;
- gəlir mənbəyi olan ölkədə vergitutmada məhdudiyət olan gəlirlər və kapitallar;
- gəlir mənbəyi olan ölkədə vergitutmaya icazə verilməyən gəlirlər və kapitallar (L.Q.Xodov, 2003: s. 133).

Gəlirin mənbəyi olan ölkədə yerləşən daimi nümayəndəliyin gəlirləri, daimi nümayəndəliyin daşınan əmlakını təmsil edən kapitalın başqasına aid edilməsindən əldə olunan gəlirlər vergitutmada məhdudiyət olmayan gəlir və kapitallara aid edilir. Adı çəkilən gəlir növlərindən savayı dəniz daşımaları, daxili su nəqliyyatı və beynəlxalq hava daşımaları məqsədilə yaradılmış daimi nümayəndəlik, rezident şirkətin direktor və menecerlərə ödədiyi qonararlar kimi gəlirlər vardır ki, bunlar vergitutmada məhdudiyət olmayan gəlirlərə aid deyildir.

Təkcə İƏİT-in modeli istisna olmaqla istənilən saziş modelində ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında müqavilələrdə əhəmiyyətli anlayışlardan biri də real iqtisadi mülkiyyət hüququdur. Real iqtisadi mülkiyyət hüququ dedikdə, obyektin hüquqi cəhətdən subyektin mülkiyyətinə aid edilməsi nəzərdə tutulur. Hal-hazırda bir çox müəssisələr öz gəlirlərinin hüquqi mülkiyyətçisidir. Ancaq real iqtisadi mülkiyyətçilərin – son fayda əldə edənlərin

müəyyən edilməsi məqsədilə müəssisənin tərəfdaşlıqları, müxtəlif investisiya fondlarına diqqət yetirmək lazımdır. Müasir vergi sistemində digər şəxslərin vasitəsilə gəlir əldə edilməsinin müxtəlif yolları meydana çıxmışdır. İqtisadi qloballaşma sürətləndikcə belə maliyyə alətləri çoxalır və genişlənir.

Haqqında danışdığımız vergi sazişlərinin modelləri vaxtaşırı olaraq dəyişir və İƏİT şurası ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında saziş imzalayan ölkələrin bu dəyişən modelin şərhinə riayət edilməsini tövsiyə edir. Həmin tövsiyələr hər bir ölkənin daxili qanunvericiliyinə uyğun olaraq tənzimlənir.

Müstəqil bir dövlət kimi Azərbaycan Respublikası güclü iqtisadiyyata, nüfuzlu beynəlxalq əlaqələrə malikdir. Bu gün artıq dövlətimiz bir çox xarici dövlətlə və şirkətlə əməkdaşlıq edir, yeni əlaqələr yaradır və onları ildən-ilə daha da genişləndirir. Bu beynəlxalq münasibətlər vergi sistemində də özünü göstərir. Bütün dünya ölkələrinin sərbəst və səmərəli iqtisadi əlaqələr qurmaq üçün bağladığı beynəlxalq sazişlərinin iştirakçılarından biri də Azərbaycan Respublikasıdır. Ölkəmiz xarici vergi siyasətində beynəlxalq vergi sazişlərindən geniş formada istifadə edir. Bu vergi sazişləri ölkədəki xarici investisiyaya müsbət təsir göstərir, sahibkar fəaliyyətini stimullaşdırır, ölkəyə kapital axınını təmin edir.

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Kollegiyasının 2017-ci il 12 iyun tarixli qərarı ilə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrin inzibatçılığı qaydaları təsdiq edilmişdir. Həmin qaydalara əsasən DTA-01, DTA-2, DTA-3, DTA-4, DTA-5 forması və onların doldurulma qaydası göstərilmişdir (İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrin inzibatçılığı Qaydaları, 2017).

Beynəlxalq müqavilələrin inzibatçılığı qaydaları ümumi müddəalar, əsas anlayışlar, rezidentlik sertifikatının verilməsi, razılığa gələn digər dövlətdə ödənilmiş və Azərbaycan Respublikasında hesablanan vergidən çıxılmalı olan vergi məbləğinin təsdiq edilməsi, beynəlxalq müqavilədə nəzərdə tutulmuş azadolma və ya aşağı vergi dərəcəsinin qeyri-rezidentə münasibətdə tətbiq edilməsi, qeyri-rezident tərəfindən Azərbaycan Respublikasında ödənilmiş vergilərin təsdiq edilməsi, qeyri-rezident tərəfindən Azərbaycan Respublikasında artıq ödənilmiş

vergilərin qeyri-rezidentə geri qaytarılması, beynəlxalq müqavilələrin tətbiqi ilə bağlı müraciətlərin vergi orqanlarına təqdim edilməsi və onlar tərəfindən baxılmasının ümumi qaydaları fəsilərindən ibarətdir.

Azərbaycan Respublikası bir çox xarici dövlətlərlə beynəlxalq vergi sazişləri imzalamışdır. Bunlara misal olaraq Avstriya Respublikası, Çexiya Respublikası, Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri, Çin Xalq Respublikası, İtaliya Respublikası, Latviya Respublikası, Litva respublikası, Koreya Respublikası, Niderland Krallığı, Kanada, Lüksemburq, Küveyt və başqa ölkələri misal göstərmək olar. İqtisadi əlaqələr genişləndikcə ölkəmizin xarici ölkələrlə iqtisadi əməkdaşlığı daha da inkişaf edəcəkdir.

## II FƏSİL. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA İKİQAT VERGİTUTMANIN TƏNZİMLƏNMƏSİ MƏSƏLƏLƏRİ

### 2.1. Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın normativ hüquqi bazasının təhlili

Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın normativ-hüquqi bazanı təmin edən sənədləri beynəlxalq və yerli olmaqla 2 qrupa ayırmaq olar. Beynəlxalq sənədlərə aşağıdakı aşağıdakıları aid edə bilərik:

- 2007-ci ildən İƏİT Model Konvensiyasının 27-ci maddəsinə əsaslanan gəlir və kapital üzrə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üzrə ikitərəfli sazişlərin 27-ci maddəsi;

- vergilərin ödənilməsinə dair tələblərin irəli sürülməsi üzrə qarşılıqlı yardım haqqında ikitərəfli konvensiyalar;

- İƏİT Konvensiyası və Şimal Ölkələrin Konvensiyası kimi vergi məsələlərində yardım göstərməyə yönəlmiş çoxtərəfli yardım vasitələri;

- kənd təsərrüfatı məhsullarının idxalı zamanı tutulan gömrük rüsumlarının müəyyən növlərini əhatə edən vergi iddialarında qarşılıqlı yardım haqqında 15.03.1976-cı il tarixli 76/308/EEC sayılı Şura Direktivi;

- digər ikitərəfli və çoxtərəfli sazişlər.

Bir neçə hüquqi alət vergi yardımının göstərilməsi üçün əsas olduqda, üst-üstə düşmə problemi çox vaxt həmin hüquqi sənədlər çərçivəsində həll olunur.

İƏİT Konvensiyasının 27-ci maddəsi göstərir ki, "Konvensiyanın qaydalarına baxmayaraq, Avropa İqtisadi Birliyinə üzv olan dövlətlər onların çoxtərəfli münasibətlərində AİB-də qüvvədə olan ümumi qaydaları tətbiq etməlidirlər" (Council of Europe/OECD Convention, (2010), Article 27, paragraph 2).

Tətbiq olunan hüquqi sənədlər birdən çox vergi yardımı müddəasının birgə mövcudluğunu nəzərdə tutduqda və daxili qanunvericilik normaları həmin müddəalarla ziddiyyət təşkil etmədikdə, səlahiyyətli orqanlar çox vaxt fərdi iş əsasında daha uyğun hüquqi aləti seçməkdə sərbəst buraxılırlar.

Əksər ölkələrdə vergi yığımı funksiyasına Maliyyə Nazirliyi nəzarət edir.

Bu mərkəzi orqanın mövcudluğu vergilərin yığılmasına köməklik göstərilməsi ilə bağlı əməkdaşlığı və lazımi uyğunluğu təmin edir.

İƏİT-in Model Konvensiyasının 27-ci maddəsi çox geniş miqyasa malikdir. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair ikitərəfli sazişlərin əksəriyyətinə yalnız gəlir və kapital vergiləri ilə bağlı vergi yığımına yardım göstərilməsini nəzərdə tutan müddəalar daxildir. Bəzi dövlətlər bu yardımın daha məhdud növünü təmin etməyə üstünlük verirlər.

Vergilərin yığılmasında yardım Razılığa gələn dövlətlərin həm rezidentlərinə, həm də qeyri-rezidentlərinə göstərilə bilər. Rezidentlər üçün vergilərin yığılmasına yardımı aşağıdakı kimi bölünə bilər:

- "A" ölkəsinin rezidenti olan vergi ödəyicisinin "A" ölkəsində tutula bilməyən "A" ölkəsində vergilər üzrə borcu var. Bundan əlavə, yuxarıda göstərilən vergi ödəyicisi "B" ölkəsində daşınmaz əmlakı var. "A" ölkəsinin səlahiyyətli orqanı "B" ölkəsinin səlahiyyətli orqanına sözügedən vergi ödəyicisinin "B" ölkəsində aktivlərinin satışı yolu ilə vergi yardımını üçün müraciət edə bilər.

- "A" ölkəsinin rezidenti olan vergi ödəyicisinin "A" ölkəsində tutula bilməyən "A" ölkəsində vergilər üzrə borcu var. Bundan əlavə, yuxarıda göstərilən vergi ödəyicisi "B" ölkəsində işləyir. "A" ölkəsinin səlahiyyətli orqanı "B" ölkəsinin səlahiyyətli orqanına əmək haqqının tutulması yolu ilə vergilərin yığılmasına köməklik göstərilməsi üçün müraciət edə bilər.

Qeyri-rezidentlər üçün vergi yardımını aşağıdakı kimi bölünə bilər:

- "A" ölkəsində vergi borcu olan və "A" ölkəsində tutula bilməyən vergi ödəyicisi "B" ölkəsinin rezidentidir, lakin "C" ölkəsində yerləşən şirkətdə işləyir və əmək haqqı alır. Yuxarıda göstərilən vergi ödəyicisinin "B" ölkəsində aktivləri olmadığı halda, "A" ölkəsinin səlahiyyətli orqanları əmək haqqının tutulması yolu ilə vergilərin yığılmasında yardım üçün "C" ölkəsinin səlahiyyətli orqanlarına müraciət edə bilərlər.

- Şirkətin bir neçə ölkədə filialları var. Əgər "C" ölkəsində rezident olan şirkətin "A" ölkəsində "A" ölkəsində tutula bilməyən vergi borcu varsa və yuxarıda göstərilən şirkətin "B" ölkəsində filialı varsa, "A" ölkəsi "B" və "C" ölkələrinin

səlahiyyətli orqanlarına vergilərin yığılmasında yardım üçün sorğu verə bilər.

İkiqat vergitutmanın qarşısının alınmasına dair bəzi sazişlər (konvensiyalar) razılığa gələn hər hansı dövlətin rezidentlərinin vergi yardımının həcmi məhdudlaşdırıla bilər. Elə dövlətlər var ki, qəsdən öz həmvətənlərini vergilərin yığılmasında yardım göstərə biləcək şəxslər dairəsindən xaric edirlər.

Razılığa gələn bir dövlət digər Razılığa gələn dövlətə vergilərin yığılmasında yardım göstərməyə borcludur (OECD Model Convention, (2010), Article 27). İƏİT-in Model Konvensiyasına uyğun olaraq, yuxarıda qeyd olunan maddədə nəzərdə tutulmuş vergi yığımına yardım göstərilməsi üzrə öhdəlik dövlətin daxili qanunvericiliyinə zidd olmayan dərəcədə etibarlıdır.

Vergilərin yığılmasında yardım göstərilməsi barədə sorğu tərtib edilərkən mühüm şərtlərə əməl olunmalıdır. Bu şərtlər vergi ödəyicilərinin hüquqlarının qorunmasına aiddir. İƏİT-in Model Konvensiyasına əsasən, yuxarıda göstərilən şərtlər aşağıdakılardır:

- vergilərin ödənilməsi tələbi sorğu edilən dövlətin daxili qanunlarına və inzibati prosedurlarına uyğun olaraq icra edilməli və alınmalıdır;

- vergilərin ödənilməsi tələbi qarşısında borcu olan şəxs, həmin dövlətin daxili qanunvericiliyinə əsasən, həmin iddianın icrasına mane ola bilməz (OECD Model Convention, (2010), Article 27, paragraph 3).

Sorğu edilən dövlət ərizəçi dövlət vergisinin ödənilməsi tələbini həmin tələbin həmin dövlətin özü tərəfindən göndərildiyi kimi qiymətləndirməlidir. Bu o deməkdir ki, sorğu edilən dövlət sorğu predmeti barəsində öz daxili qanunvericiliyinə uyğun olaraq vergilərin məcburi tutulması mexanizmlərini tətbiq etməlidir.

Bəzi vergi müqavilələri (konvensiyaları) iddiaçı dövlətin vergi tələbləri sorğu edilən dövlətin öz vergi iddiaları ilə eyni prioritetə malik olmasını tələb edir. Buna görə də, sorğu edilən dövlətin səlahiyyətli orqanı tətbiq ediləcək prioritet qaydanı müəyyən etmək üçün vergi yardımı haqqında sorğunun hüquqi əsaslarına istinad etməlidir.

Vergi yardımı göstərmək üçün hüquqi öhdəlik aşağıdakı hallarda ləğv edilir.

1. Qarşılıqlılıq prinsipinə əməl edilmədikdə.



2. Əgər həyata keçirilən fəaliyyət dövlət siyasətinə ziddirsə (ordre public).

3. Əgər ərizəçi razılığa gələn dövlət verginin tutulması üçün onun qanunlarına və/və ya inzibati təcrübəsinə uyğun olaraq mövcud olan bütün zəruri tədbirləri görməmişdirsə (OECD Model Convention, (2010), Article 27, paragraph 8c).

4. İnzibati təcrübə ilə uyğunsuzluqlar olduqda. Razılığa gələn dövlətlərdən vergi yardımı göstərməklə bağlı öhdəliklərini yerinə yetirərkən öz daxili qanunlarından və inzibati təcrübələrindən kənara çıxmaq tələb olunmur.

5. Vergilərin yığılmasında yardım haqqında sorğunun göndərildiyi razılığa gələn dövlət üçün xərclər razılığa gələn digər dövlətin əldə edəcəyi gözlənilən fayda ilə qeyri-mütənasibdirsə (OECD Model Convention, (2010), Article 27, paragraph 8d).

Yuxarıdakı istisnaların tətbiq edildiyi nadir hallarda, sorğu edilən dövlətdən vergi yardımı göstərilməsi tələb olunmur.

Vergi administrasiyaları əməkdaşlıq zamanı əldə etdikləri məlumatların məxfi sayılacağına əminlik verdiyi halda vergi orqanları arasında qarşılıqlı yardım davamlı olacaqdır.

Əslində, vergi yığımında yardım məqsədləri üçün verilən hər hansı məlumat məxfi məlumat kimi qiymətləndirilməlidir. Təqdim edilən məlumat yalnız vergilərin toplanmasında yardım göstərilməsi çərçivəsində (dövlət ittihamı və ya məhkəmə qərarı daxil olmaqla) vergilərin hesablanması və məcburi tutulması ilə məşğul olan şəxslərə və ya səlahiyyətli orqanlara (məhkəmələr və inzibati orqanlar da daxil olmaqla) açıla bilər. Vergi məlumatlarından yalnız göstərilən məqsədlər üçün istifadə edilə bilər. Razılığa gələn dövlətlər arasında ikiqat vergitutma haqqında müqavilədə bu cür açıqlamaya icazə verən açıq müddəa olmadıqda, tərəfdaş dövlət tərəfindən müqavilə əsasında alınan məlumat üçüncü tərəfə açıqlana bilməz.

## **2.2. Azərbaycan Respublikasının vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığının təhlili**

1990-cı illərin əvvəllərində Azərbaycan iqtisadiyyatı beynəlxalq iqtisadi əməkdaşlığı təkmilləşdirməyə, ölkəyə investisiya cəlb etməyə, bazar azadlığını tam təmin etməyə, dövlətin bazara təsirini azaltmağa çalışırdı. Dövlət alətlərinin köməyi

ilə gələcəkdə inflyasiyanın azaldılmasına və büdcənin doldurulmasına kömək edəcək xarici kapital axınını stimullaşdırmaq üçün təsərrüfat subyektləri ilə qarşılıqlı əlaqə yaratmaq lazım idi. Bu məsələdə Azərbaycanın beynəlxalq vergi siyasəti həlledici rol oynamışdır. Artıq 90-cı illərin ortalarında Azərbaycan Prezidenti Heydər Əliyevin qəbul etdiyi siyasi kursa əsasən Böyük Britaniya, Rusiya, Türkiyə kimi dövlətlərlə ilk beynəlxalq müqavilələr bağlanmışdır. Gələcəkdə də bu tendensiya davam etdi və Azərbaycan BƏƏ, Almaniya, Fransa kimi ölkələrlə müqavilələr imzaladı.

Hazırda Azərbaycan ilə digər ölkələr arasında bağlanmış 55 beynəlxalq vergi sazişi mövcuddur. Bu sazişlər Azərbaycanda mövcud iqtisadiyyatın formalaşmasında mühüm rol oynamış, Azərbaycanda investisiya mühitinin formalaşmasına, xarici investorlar üçün yerli bazarın açılmasına təkan vermişdir.

Cədvəl 1-də (Bax. Əlavə 1) ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq sazişlərin imzalandığı ölkələr, həmçinin bu sazişlərin imzalandığı və qüvvəyə mindiyi tarixlər göstərilib.

Azərbaycanın imzaladığı 55 sazişdən 54-ü artıq qüvvəyə minmişdir. Azərbaycanın beynəlxalq aləmdə artan nüfuzu, iqtisadi və ticarət əlaqələrinin sürətlə genişlənməsi mövcud sazişlər şəbəkəsinin daha da genişləndirilməsinin və yeni tərəfdaşların cəlb olunmasının obyektiv zərurətini yaradır (<https://www.trend.az/business/3381495.html>).

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq müqavilələrlə yanaşı Azərbaycan Respublikası bir sıra ölkələrlə vergi məsələləri ilə bağlı əməkdaşlıq müqavilələri də bağlamışdır. Bu müqavilələr aşağıdakılardır.

Vergi ödəyiciləri gəlirlərinə və əmlaklarına görə vergi ödəyərkən ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məqsədilə DTA formaları təsdiq edilmişdir. Bu ərizə formaları həm rezidentlər, həm də qeyri-rezidentlər tərəfindən təqdim edilir.

Bu ərizə formalarının formalarının doldurulması qaydaları, onların mahiyyəti, bu formalara qoyulan tələblər öz əksini Azərbaycan Respublikası Vergilər nazirliyinin kollegiyasının 02.06.2017-ci il tarixli qərarı ilə təsdiq edilmiş “Azərbaycan Respublikası ilə digər dövlətlər arasında bağlanmış ikiqat

vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrin incibatçılığı Qaydaları”-da tapmışdır. İndi isə bu ərizə formalarının mahiyyəti ilə tanış olaq.

İkiqat vergitutmanın və vergidən yayınmanın qarşısını almaq üçün DTA-nın («Double Taxation Treaties», ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair sazişlər) 5 forması mövcuddur. Azərbaycan ilə digər ölkələr arasında ikiqat vergitutmanın qarşısının alınmasına dair vergi müqavilələrindən faydalanmaq üçün verginin növündən və mövcud güzəştlərdən asılı olaraq aşağıdakı formalar doldurulmalı və təsdiqedic sənədlərlə birlikdə Azərbaycanın vergi orqanlarına təqdim edilməlidir.

DTA-01: Bu şəhadətnamə bir ölkədə ödənilmiş vergilərin başqa ölkədə tutulmaması üçün lazımdır.

DTA-02: Bu forma hüquqi və fiziki şəxslər başqa ölkədə vergi ödədikdə və bu ödənilmiş vergiləri Azərbaycan Respublikasında hesablanmış vergilərdən çıxmaqla vergi güzəştləri almaq istədikdə təqdim edilir. DTA02 forması fiziki və hüquqi rezident şəxslər tərəfindən digər dövlətdə verginin ödənilməsini təsdiq edən sənədlər əlavə edilməklə gəlir vergisi və mənfəət vergisi bəyannaməsi ilə birlikdə verilir.

DTA-03: Əgər beynəlxalq müqavilə qeyri-rezidentin Azərbaycandakı mənbədən əldə etdiyi hər hansı gəlirə görə vergidən azad edilməsini və ya daha aşağı vergi dərəcəsinin tətbiqini nəzərdə tutursa, qeyri-rezident DTA-03 formasını təqdim edə bilər. Bu forma qeyri-rezidentin razılığa gələn digər dövlətdə vergi rezidentliyini təsdiq edən rezidentlik sertifikatı ilə birlikdə gəlirin ödənilməsi tarixindən əvvəl təqdim edilməlidir. Formaya həmçinin gəlirin ödənilməsini və gəliri almış şəxsin bu gəlirin faktiki sahibi olmasını təsdiq edən bütün təsdiqedic sənədlərin surətləri (müqavilələr, hesab-fakturalar, pay mülkiyyəti, borc öhdəlikləri, müəllif hüquqları və s.) əlavə olunur. Əgər təşkilatlar bu formanı vaxtında təqdim edə bilməyiblərsə, onlar DTA-05 formasını təqdim edə bilərlər (<https://www.caspianlegal-center.az/ru/news/more/withholding-taxes-azerbaijan>).

DTA-04: Bu forma Azərbaycan Respublikasında ödənilmiş vergilərin təsdiq edilməsi üçün Azərbaycan Respublikasının Dövlət Vergi Xidməti tərəfindən verilir.

Qeyri-rezident Azərbaycan Respublikasında ödədiyi başqa dövlətdə ödənilməli olan vergilərdən çıxılma almaq istədikdə, Azərbaycan Respublikasında ödədiyi vergilərin məbləğinin təsdiq edilməsi üçün müraciət edə bilər.

DTA-05: Beynəlxalq müqavilədə qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı mənbədən aldığı hər hansı gəlirin DTA-03 forması təqdim edilmədikdə və ya təqdim edilmədikdə daha aşağı dərəcə ilə vergitutmadan və ya vergitutmadan azad edilməsi nəzərdə tutulmasına baxmayaraq vaxtında təqdim edildikdə və ya hər hansı digər səbəblərdən qeyri-rezident tərəfindən ödənilmiş vergi beynəlxalq müqavilədə nəzərdə tutulmuş vergidən artıq olduqda, o, bu formanı doldurmaqla artıq ödənilmiş vergi məbləğlərinin geri qaytarılmasını tələb edə bilər.

Qəbul edilmiş formalara vergi orqanları tərəfindən 20 iş günü ərzində baxılır.

Qloballaşma tendensiyası ölkələrə, onların daxili və xarici siyasətlərinə müxtəlif yollarla təsir etmək xarakteri daşıyır. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üzrə beynəlxalq müqavilələr inteqrasiyanın inkişafına, ölkələr arasında təcrübə mübadiləsi üzrə qarşılıqlı fəaliyyətə, ilk növbədə həm sahibkarlar, həm də fiziki şəxslər üçün əlverişli mühitin yaradılmasına müsbət təsir göstərir.

Hazırda ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında qüvvədə olan sazişlər Amerika, Avropa və Asiyanın bir çox ölkələrinə yayılır. Bir çox sazişlər gəlir mənbəyindən rezidentin ölkəsinin xeyrinə vergitutmanı aradan qaldırır. Onların arasında verginin mənbədən tutulduğu Fransa, Latviya ilə razılaşma kimi istisnalar da var. Bu seçim müqavilədə iştirak edən ölkələrin yürütdüyü siyasətlə şərh olunur.

Bu gün Azərbaycanda müxtəlif növ beynəlxalq sazişlərdən istifadə olunur. İnkişaf etmiş ölkə ilə inkişaf etməkdə olan ölkə arasında bağlanan bu sazişləri adətən inkişaf etməkdə olan ölkənin xarici kapital cəlb etməsi, inkişaf etmiş ölkənin isə öz məhsulları üçün yeni bazarlar açması gözləntisi kimi qiymətləndirmək olar. Sahibkarların isə bu bazara girmək istəməsi üçün onlara əlverişli şərait yaratmaq lazımdır ki, sahibkarlar öz potensiallarını, xərclərini, mənfəətlərini dəqiq qiymətləndirə bilsinlər.

SWOT təhlili apararkən ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması ilə bağlı beynəlxalq sazişlərin zəif və güclü tərəflərini, onların ölkəyə hansı faydalar gətirir

biləcəyini və yerli bazara mənfəət təsir göstərən zəif cəhətləri, potensial imkanları və mövcud təhlükələri qeyd etməyə çalışacağıq. Cədvəl 4-də (Bax. Əlavə 3) beynəlxalq sazişlərin güclü (S) və zəif (W) tərəfləri göstərilmişdir.

SWOT təhlili, ilk növbədə, ölkənin strategiyasının qurulmasında əsas meyarlardan biridir. Bu təhlil ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün beynəlxalq müqavilələrin güclü və zəif tərəflərini aydın başa düşməyə imkan verir. Güclü və zəif tərəflər ilk növbədə ölkənin daxili potensialını əks etdirir. Təhlilə əsaslanaraq zəif tərəflər üzərində işləmək olar. Təhlildə qeyd olunan güclü tərəflərə əsaslanaraq demək olar ki, vergi qanunvericiliyinin interpretasiyasının çətinliyinə baxmayaraq, beynəlxalq sazişlər xarici kapitalın cəlb edilməsində mühüm rol oynayır, həmçinin iqtisadiyyatın artım tempinə təsir göstərir.

Qısamüddətli perspektivdə bu təhlilə əsaslanaraq demək olar ki, xarici kapitalın axınında kəskin sıçrayışları gözləmək lazım deyil.

Beynəlxalq müqavilələr əsasən uzunmüddətli strategiyaya istiqamətlənir. Qloballaşma prosesi qaçılmazdır, çünki qarşılıqlı fəaliyyət proseslərini optimallaşdırmaq, vergi nəzarətinin keyfiyyətini, şəffaflığı və qanunvericiliyin aydınlığını yaxşılaşdırmaq və qeyri-rezidentlərlə iş zamanı yaranan riskləri minimuma endirmək yolu ilə daha əlverişli mövqə tutmaq lazımdır. Beynəlxalq müqavilələrin ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına təsirinin SWOT təhlili əsasında dövlət bu sazişlərin bütün müsbət və mənfəət tərəflərini aydın görə bilər. Bu təhlil həm də mümkün kommersiya və kədr risklərini müəyyən edir.

### **2.3. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə sazişlərdə informasiya mübadiləsi beynəlxalq vergidən yayınma ilə mübarizənin effektiv aləti kimi**

Vergi məsələləri üzrə beynəlxalq əməkdaşlığın ən geniş yayılmış formalarından biri olmuş vergilərdən yayınma ilə mübarizə məqsədi ilə xarici vergi administrasiyaları arasında informasiya mübadiləsidir. Xarici dövlətlərin səlahiyyətli orqanları ilə məlumat mübadiləsi aşağıdakı məqsədlər üçün həyata keçirilir:

- gəlir və kapital vergiləri haqqında sazişin (Konvensiyanın) müddəalarının

tətbiq edilməli olduğu faktların müəyyən edilməsi;

- vergi ödəyicisinin aidiyyəti müəssisələr arasında mənfəətin düzgün bölüşdürülməsini təmin etmək məqsədilə əldə etdiyi royalti vergi dərəcəsini azaltmaq hüququnun müəyyən edilməsi;

- razılığa gələn dövlətlərdən birinə onun daxili vergi qanunlarının müddələrinin idarə edilməsində və ya icrasında yardımın göstərilməsi;

- vergi sahəsində hüquqpozma faktlarının aşkar edilməsində, ikiqat vergitutmaya və vergidən yayınmaya qarşı mübarizədə vergi orqanlarına qarşılıqlı yardımın göstərilməsi.

Məlumat mübadiləsi ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair əksər sazişlərdə (konvensiyalarda) nəzərdə tutulur və İƏİT Model Konvensiyasının 26-cı maddəsinin müddəaları ilə tənzimlənir (Xodov L., (2008), 182 s.). Məlumat mübadiləsini tənzimləyən bir sıra hüquqi sənədlər var:

- gəlir və kapital vergilərinə görə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair sazişlər (konvensiyalar);

- məlumat mübadiləsinə dair çoxtərəfli və ya ikitərəfli sazişlər;

- qarşılıqlı yardım haqqında ikitərəfli sazişlər;

- vergi sahəsində inzibati əməkdaşlığa dair 15.02.2011-ci il tarixli 2011/16/AB Şura Direktivi;

- Avropa Şurası və İƏİT-in vergi məsələlərində qarşılıqlı inzibati yardım göstərilməsi haqqında Birgə Konvensiyası;

- Şimal ölkələrinin vergi məsələləri üzrə qarşılıqlı inzibati yardım göstərilməsi haqqında Konvensiyası;

- Avropa İttifaqının əmanətlərin vergiyə cəlb edilməsi üzrə direktivi (Exchange of Information and Bank Secrecy, edited by Alexander Rust&Eric Fort, Wolters Kluwer, (2012), p. 121).

İƏİT Model Konvensiyasının 26-cı maddəsi vergi məsələləri üzrə ikitərəfli məlumat mübadiləsi üçün daha geniş hüquqi bazanı təmin edir. Məsələn, ikiqat vergi müqavilələrinin əksəriyyəti 2005 və 2010-cu illərdə hazırlanmış OECD Model Konvensiyalarına əsaslanır.

2010-cu ilin Model Konvensiyası aşağıdakı üstünlüklərə malikdir:

- İstənilən növ vergilər üzrə əhəmiyyətli hesab edilə bilən məlumat mübadiləsi həyata keçirilir.

- Alınan hər hansı məlumat məxfi hesab olunur. O, yalnız vergilərin hesablanmasında və ya yığılmasında, icra və ya cinayət təqibində iştirak edən, bu vergilərlə bağlı etiraz və şikayətləri həll edən şəxslərə və ya orqanlara verilə bilər.

Bu şəxslər və ya orqanlar məlumatdan yalnız müəyyən edilmiş məqsədlər üçün istifadə edə bilərlər. Onlar bu cür məlumatları açıq məhkəmə iclaslarında və ya məhkəmə qərarlarında açıqlaya bilərlər (Винницкий Д.В., (2008), с.19-35).

- Razılığa gələn dövlətlərdən aşağıdakılar tələb olunmur:

a) qanuna və ya inzibati təcrübəyə zidd olan məlumatların verilməsi məqsədilə inzibati tədbirlər görmək;

b) qanuna və ya mövcud inzibati təcrübəyə uyğun olaraq əldə edilməsi mümkün olmayan məlumatları təqdim etmək;

c) hər hansı ticarət, sənaye, sahibkarlıq və ya peşə sirrini, yaxud ticarət prosesini açıqlayan və ya dövlət siyasətinə zidd olan məlumatları təqdim etmək.

- Sorğu edilən məlumat hətta sorğu edilən dövlətin öz vergi məqsədləri üçün belə məlumatlara ehtiyacı olmadığı halda da təqdim edilməlidir (OECD Model Convention, 2010, Article 26).

Məlumat mübadiləsinin məqsədi müvafiq beynəlxalq müqavilənin və ya milli qanunvericilik normalarının müddələrinin tətbiqi zamanı səlahiyyətli vergi orqanlarının əldə etdiyi məlumatlardan istifadə etmək zərurətidir. Bu zaman məlumat mübadiləsi yalnız həmin beynəlxalq müqavilədə nəzərdə tutulan vergilərə aid olan məlumatlara şamil edilir (Кучеров И.И., (2007), с. 312).

Məlumat mübadiləsi İƏİT və digər beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən tövsiyə edilən dörd əsas prinsipə əsaslanır. Bu prinsiplər aşağıdakılardır:

- “ehtimal olunan zərurət” prinsipi /“foreseeable relevance” (Exchange of Information and Bank Secrecy, edited by Alexander Rust&Eric Fort, Wolters Kluwer, (2012), p. 127);

- “nəzarətsiz məlumatların toplanmasının qarşısının alınması” prinsipi/ “no

fishing expeditions” (Exchange of Information and Bank Secrecy, edited by Alexander Rust&Eric Fort, Wolters Kluwer, (2012), P.128);

- məxfilik prinsipi;
- qarşılıqlılıq prinsipi.

Ehtimal olunan zərurət prinsipi o deməkdir ki, müvafiq ikiqat vergitutma müqaviləsinin düzgün tətbiqi və ya tərəfdaş dövlətin daxili qanunvericiliyinin tətbiqi üçün məlumat yalnız əldə ediləcək məlumatın faydalı olacağı gözləniləndə verilə bilər.

"Nəzarətsiz məlumatların toplanmasının qarşısının alınması" prinsipi "informasiyanın ehtimal olunan zəruriliyi" prinsipindən irəli gəlir və o deməkdir ki, səlahiyyətli vergi orqanları vergi yoxlamanın əhatə etdiyi dövr ərzində konkret vergi ödəyicisinə aid məlumatları razılaşma əsasında dövlətlərdən sorğulamaq və nəzərdə tutulan müəyyən vergi hüquqpozmasından kənara çıxmaq hüququna malikdirlər.

Məxfilik prinsipi vergi məsələləri üzrə dövlətlər arasında əməkdaşlığın qurulduğu əsas elementdir. Xarici ölkənin müqavilə üzrə tərəfdaşından aldığı hər hansı məlumat məxfi hesab edilməli və müvafiq mühafizə rejimi ilə təmin edilməlidir.

Məxfilik vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasını stimullaşdırır. Vergi ödəyiciləri onlar haqqında məlumatların etibarlı şəkildə qorunduğuna əmin ola bilərlər. Məxfiliyə riayət edilməsi haqqında qanunların pozulmasına görə vergi orqanlarına xidmət edənlərə daxili qanunvericilik çərçivəsində inzibati və ya məhkəmə sanksiyaları tətbiq edilir (Меркулов Е.С., (2004), 208 с.).

Qarşılıqlılıq prinsipinin əsası ondan ibarətdir ki, əvvəllər göndərilmiş sorğuya cavab olaraq məlumat almış ölkə belə bir sorğu alarkən müvafiq məlumatları da təqdim etməyi öhdəsinə götürür.

Vergi məlumatlarının mübadiləsi prosesini həyata keçirərkən, müqavilə üzrə tərəfdaş dövlətin qanunvericiliyinə və inzibati təcrübəsinə zidd olan heç bir fəaliyyət həyata keçirilməməlidir. Bundan əlavə, ticarət, biznes, sənaye, kommersiya və ya peşə sirlərini açıqlayan və ya ticarət prosesini və ya açıqlanması dövlət siyasətinə



zidd olan məlumatların verilməsi qadağandır (OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital (в переводе на рус. яз), (2010), Art. 26).

Yuxarıda göstərilən istisnalara baxmayaraq, milli vergi maraqlarının və ya bank sirri qaydalarının tələbləri tərəfdaş dövlətlərin bir-birləri qarşısında məlumat mübadiləsi sazişi üzrə öhdəliklərini məhdudlaşdırmamalıdır.

Bununla belə, bank məlumat mübadiləsi məlumat mübadiləsinin xüsusi növüdür. Bank sirri müştərinin maliyyə institutuna etibar etdiyi və ya müştərisi ilə bağlı bank tərəfindən toplanan, müştərinin şəxsiyyətini müəyyən etmək üçün istifadə oluna bilən bütün məlumatları əhatə edir (Exchange of Information and Bank Secrecy, edited by Alexander Rust&Eric Fort, Wolters Kluwer, (2012), P.33).

Şübhəsiz ki, bank sirri aşağıdakı səbəblərə görə mənfi əhəmiyyətə malikdir:

- zəruri vergi məbləğlərinin müəyyən edilməsi və yığılmasında çətinlik;
- bank sirrindən istifadə edə bilən və edə bilməyən vergi ödəyiciləri arasında bərabərliyin olmaması;
- qanunvericiliyə könüllü riayət olunmasına imkan yaratmır;
- beynəlxalq vergi əməkdaşlığını çətinləşdirir.

Bank məlumatlarının mübadiləsi ilə yanaşı, dolaylı vergilər üzrə informasiya mübadiləsi də ən vacib hesab olunur. Ən çox yayılmış fırıladaqlar hesab olunur: dairəvi sxemdən (“karusel”) istifadə etməklə fırıladaqlar, “zəncir üzrə” sxemdən istifadə etməklə fırıladaqlar, “üçbucaq” ticarət sxemi üzrə fırıladaqlar, ƏDV ödəmək üçün başqasının eyniləşdirmə nömrəsindən icazəsiz istifadə etməklə fırıladaqlar, marjanın fərqiindən istifadə etməklə müxtəlif tipli fırıladaqlar, ixracda fırıladaqlar (ikiqat hesabların yazılması – Rusiya problemi), idxalda fırıladaqlar (ikiqat hesabların yazılması – Fın problemi), ticarətin həyata keçirilməsində fırıladaqlar.

Məlumat mübadiləsinin bir neçə növü var:

1. Sorğu əsasında məlumat mübadiləsi.

Sorğu əsasında məlumat mübadiləsi çərçivəsində bir dövlətin səlahiyyətli orqanı müəyyən vergi ödəyicisinin yoxlanılan müddət ərzində vergi öhdəliklərinə əməl etməsi ilə bağlı müqavilə üzrə tərəfdaş dövlətin əsaslandırılmış sorğusuna cavab olaraq məlumat təqdim edir. Məlumat mübadiləsinin bu növü məlumat

mübadiləsinin ən geniş yayılmış formasıdır. Qeyd etmək lazımdır ki, hər hansı məlumatların verilməsi üçün sorğunun göndərilməsi yalnız ölkə daxilində məlumat əldə etmək üçün bütün mövcud imkanlar tükəndikdə mümkündür.

2. “Ad hoc” əsasında məlumat mübadiləsi. Bu məlumat mübadiləsi növü çərçivəsində məlumatlar kortəbii, yəni vergi orqanı və ya vergi müfəttişi başqa ölkə üçün maraqlı ola biləcək məlumatları aşkar etdikdə əvvəlcədən sorğu olmadan verilir. Kortəbii əsasda məlumat mübadiləsi vergi orqanlarının və vergi müfəttişlərinin fəal iştirakına və əməkdaşlığına əsaslanır.

3. Avtomatik məlumat mübadiləsi. Avtomatik məlumat mübadiləsi vergi ödəyiciləri haqqında müxtəlif kateqoriyalı gəlirlərə və digər məlumat növlərinə aid olan məlumatların müqavilə əsasında tərəfdaş dövlətlərə sistemli və müntəzəm ötürülməsi kimi tanınır. Avtomatik məlumat mübadiləsi aşağıdakı üstünlüklərə malikdir:

- vergidən yayınma riski azalır;
- çəkindirici effektdə malikdir, yəni vergi ödəyicilərinin xarici mənbələrdən əldə etdikləri gəlirləri bəyan etməsinə kömək edir;
- vergi qanunvericiliyinə əməl olunmasına kömək edir.

Avtomatik mübadilə çərçivəsində aşağıdakı gəlir növləri ilə bağlı məlumat vermək mümkündür: daşınmaz əmlak əməliyyatlarından əldə edilən gəlir, sahibkarlıq fəaliyyətindən mənfəət, dividendlər/faizlər/royaltilər, kapital gəlirləri, işçilərin gəlirləri, idarəetmə mükafatları, sənətçilərin və idmançıların qazancı, pensiyalar, qrantlar və təqaüdlər, habelə daşınmaz əmlaka sahiblik, yaşayış yerindəki dəyişikliklərlə bağlı məlumatlar.

Uğurlu avtomatik məlumat mübadiləsi üçün əsas amillər bunlardır:

- avtomatlaşdırılmış məlumat emalının qurulması nəzərdə tutulan gəlirlərin/əməliyyatların növlərinin müəyyən edilməsi;
- vergi ödəyicisi haqqında zəruri məlumat növlərinin müəyyən edilməsi;
- məlumatların keyfiyyətinin təminatı: məsələn, məlumatların yoxlanılması, ümumi lazımi araşdırma standartları (“due diligence”);
- istifadə formatının, şifrələmənin, informasiyanın ötürülməsi sisteminin

müəyyən edilməsi;

- risklərin qiymətləndirilməsi, müqayisəsi, vergi qanunlarına riayət edilməsi;
- həm qanunvericilik, həm də praktiki olaraq məlumatın mühafizəsinin təmin

edilməsi;

- qarşılıqlılıq prosedurunun həyata keçirilməsinin təmin edilməsi;
- məlumatın alınmasının və şifrənin açılmasının təsdiqi;
- təqdim olunan məlumatların faydalılığına dair rəy.

Avtomatik məlumat mübadiləsi çərçivəsində əldə edilən məlumatlar aşağıdakı məqsədlər üçün istifadə olunur:

- vergidən yayınanların müəyyən edilməsi məqsədilə vergi bəyannamələrində olan məlumatlarla avtomatik müqayisə edilməsi üçün;

- vergi bəyannaməsini verməmiş vergi ödəyicilərinin aşkar edilməsi üçün;

- vergi yoxlamasının keçirilməsi zəruri olan vergi ödəyicilərinin müəyyən edilməsi məqsədi ilə risklərin təhlili üçün;

- xüsusi layihələrdə istifadəsi üçün.

İƏİT prosedurun sadələşdirilməsi və məlumat mübadiləsi müddətlərinin azaldılması məqsədilə avtomatik olaraq Aİ-nin bütün rəsmi dillərinə tərcümə edilməli olan İƏİT və AB üçün ümumi məlumat mübadiləsi üçün birgə standartlaşdırılmış elektron formanın işlənib hazırlanması üzrə işə başlamışdır.

Məlumat mübadiləsinin effektivliyinə təsir edən əsas amillər bunlardır:

- Sorğuya cavabların verilməsi müddətlərinin azaldılması. Təcrübə göstərir ki, yalnız məlumat mübadiləsində böyük təcrübəyə və əhəmiyyətli inzibati imkanlara malik olan bəzi dövlətlər sorğu göndərən dövlətdə vergi yoxlamasının müddəti bitənə qədər sorğuya cavab verə bilirlər. Bəzi hallarda, cavablar baxılma müddəti bitdikdən sonra verilir, bu da məlumatları faydasız və istifadəyə yararsız edir.

- İƏİT-in tələbləri ilə dövlətlərin daxili qanunvericiliyinə uyğunlaşdırılması. Qanunvericiliyin müddəalarının və inzibati praktikanın xüsusiyyətlərinin oxşarlığı dövlətlərə məlumat mübadiləsini daha operativ həyata keçirməyə imkan verəcəkdir.

- Həm ikitərəfli, həm də çoxtərəfli məlumat mübadiləsi haqqında ayrı-ayrı sazişlərin bağlanması. Yalnız məlumat mübadiləsinin həyata keçirilməsinə yönələn

ayrıca birbaşa alətin olması razılaşmaya əsasən tərəfdaşlara informasiya mübadiləsinin həyata keçirilməsini əhəmiyyətli dərəcədə sadələşdirəcək, həmçinin, bank məlumatları offşor yurisdiksiyalardan əldə etməklə vergidən yayınma ilə mübarizə üçün əlavə imkanlar yaradacaq.

- Kortəbii və avtomatik məlumat mübadiləsinin inkişaf etdirilməsi və geniş tətbiqi. Məlumat mübadiləsinin bu növləri daha sadədir, çünki xüsusi sorğunun göndərilməsini tələb etmir və nəzarət işində gələcək istifadə üçün vergi ödəyiciləri haqqında sistemli şəkildə məlumat əldə etməyə imkan verir.

#### **2.4. Vergitutmanın optimallaşdırılmasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının rolu**

Dəyişən beynəlxalq vergi mühitində ikitərəfli beynəlxalq müqavilələrə əsaslanan beynəlxalq standartların necə həyata keçirildiyinə və vergi hüquqlarının gəlirin mənşəyi olan ölkə ilə rezidentlik ölkəsi arasında necə bölüşdürülməsinə nəzarət etmək vacibdir. Dayanıqlı iqtisadi artıma nail olmaq üçün ölkələr razılaşdırılmış beynəlxalq qaydaların, ikitərəfli vergi sazişlərinin qəbulu yolu ilə ikiqat vergitutmanın qarşısını almaq üçün danışıqlar aparmalı, eyni zamanda milli iqtisadiyyatların suveren vergi hüquqlarını müdafiə etməlidirlər (Кастанова Е. Д., (2014), 178 c.).

Dünyada iki ölkə arasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişin imzalanması tərəfdaşa hörmət əlaməti kimi qiymətləndirilir. Lakin bu hərəkətlər təkcə ədəb qaydalarını nümayiş etdirmək məqsədi daşımır. İlk növbədə, belə bir sazişin həyata keçirilməsi daha sıx iqtisadi əlaqələrin qurulmasını və hər bir ölkədə sahibkarların statuslarına görə başqa dövlətin qeyri-rezidenti kimi məruz qala biləcəyi həddindən artıq vergi təzyiqindən qorunmasını nəzərdə tutur.

Beynəlxalq müqavilələrin müddəaları bir dövlətin vergi administrasiyasına digər dövlətdə ödənilməli olan vergilərin yığılmasına kömək etmək üçün zəruridir.

Bu gün, demək olar ki, bütün iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələr artıq ikiqat vergilərin aradan qaldırılmasına dair müqavilə imzalayıblar. Bu, xarici ticarət-iqtisadi əlaqələri inkişaf etdirməyə, dələduzluğun səviyyəsini azaltmağa, bununla da

öz gəlirlərini artırmağa imkan verir (Rzayev P.Q., (2013), 392 s.)

Beynəlxalq vergitutma münasibətlərinin hüquqi tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsi ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması sahəsində beynəlxalq iqtisadi münasibətlərin genişləndirilməsi, kapitalın, işçi qüvvəsinin və ödənişlərin sərbəst hərəkəti, iqtisadiyyata xarici investisiyaların cəlb edilməsi kimi ümumi tendensiyalara səbəb olur. Azərbaycan Respublikası xarici dövlətlərin bu sahədə zəngin təcrübəsinə əsaslanaraq iqtisadiyyatın gələcək inkişafının stimullaşdırılmasına yönəlmiş beynəlxalq iqtisadi əməliyyatların vergitutma strategiyasına əməl etməlidir (Керимзаде А., (2017), 96 с.).

Vergi orqanları həm hüquqi, həm də fiziki şəxslərin iştirakı ilə beynəlxalq sövdələşmələrin artmasını nəzərə alaraq, milli və beynəlxalq vergi qaydaları arasında uzlaşmanı optimallaşdırmaq məqsədi ilə daha sıx beynəlxalq əməkdaşlıq aparmaq zərurəti ilə üzləşiblər. Vergi orqanları arasında əməkdaşlığın növləri fərqli ola bilər, halbuki ikiqat vergitutmanın qarşısının alınmasına dair sazişlərin bağlanması əsas məqsəd eyni şəxsdən və ya onun gəlirlərindən vergi tutulmasını iddia edən dövlətlərin daxili qanunlarının mümkün ziddiyyətlərini həll etməkdir.

Azərbaycanın hazırkı iqtisadiyyatının formalaşmasında beynəlxalq müqavilələrin imzalanması böyük rol oynayır, ölkənin investisiya mühitinin formalaşmasına və xarici investorlar üçün yerli bazarın açılmasına təkan verir. Beynəlxalq vergi sazişləri malların ixracının və idxalının inkişafına da kömək edir.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq sazişlər inteqrasiya proseslərinin inkişafına, ölkələr arasında təcrübə mübadiləsinə müsbət təsir göstərir, həm sahibkarlar, həm də fiziki şəxslər üçün əlverişli mühit yaradır.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrin bağlanmasının əsas məqsədi ölkələr arasında iqtisadi əməkdaşlığın dəstəklənməsidir.

Məlum olduğu kimi ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması vergi ödəyicilərinin vergi yükünün azaldılmasına xidmət edir. Vergitutmanın optimallaşdırmasının qarşısında duran əsas məsələlərdən biri də beynəlxalq iqtisadi fəaliyyət zamanı yaranan vergi öhdəliklərinin həcmının minimumlaşdırılmasıdır.

Bunlardan çıxış edərək qeyd edə bilərik ki, beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması iqtisadi subyektin vergi yükünün azaldılmasına xidmət edir.

Belə ki, beynəlxalq iqtisadi fəaliyyət zamanı iqtisadi vergitutma halları yarana bilər ki, beynəlxalq vergi sazişləri belə məsələləri tənzimləyir və beləliklə də bu fəaliyyətlə məşğul olan həm fiziki, həm də hüquqi şəxslərin vergi öhdəliklərinin optimallaşdırılmasına xidmət edir.

### III FƏSİL. İKİQAT VERGİTUTMANIN ARADAN QALDIRILMASININ TƏNZİMLƏNMƏSİNİN İNKİŞAF İSTİQAMƏTLƏRİ

#### 3.1. Azərbaycan Respublikasının vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığının inkişaf istiqamətləri

Müasir vergi siyasəti ölkələrin bazar iqtisadiyyatına keçidi ilə əlaqədar praktiki zərurətə əsaslanır. Buna görə də bəzən mövcud vəziyyətə uyğun yeniliklər, əlavə elmi araşdırmalar və islahatların əsaslandırılması tələb olunur (Панфилова, Е. М., 2016: С. 508-511).

Danılmaz faktdır ki, xarici dövlətlər sazişlər əsasında tərəfdaş dövlətlərlə vergi məlumat mübadiləsi prosedurunun tətbiqində əhəmiyyətli təcrübəyə malikdirlər, həmçinin bu iş istiqamətini vergi inzibatçılığının ən perspektivli və əhəmiyyətli aspektlərindən biri hesab edirlər.

Azərbaycan beynəlxalq aləmdə mühüm rol oynamağa, eləcə də vergidən yayınma və ikiqat vergitutma ilə səmərəli mübarizə aparmağa çalışır. Bununla əlaqədar olaraq, Azərbaycan da, digər dövlətlər kimi, xarici dövlətlərin vergi administrasiyaları ilə vergi məsələləri üzrə beynəlxalq əməkdaşlıqda fəal iştirak edir.

Azərbaycan Respublikasında informasiya mübadiləsinin hüquqi bazasını aşağıdakı beynəlxalq müqavilələr təşkil edir:

1. Gəlir və kapital vergilərinə görə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişlər (konvensiyalar). Bu tip sazişlər təkcə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına yönəlmiş müddəaları deyil, həm də İƏİT Model Konvensiyasının 26-cı maddəsinə uyğun gələn “Məlumat mübadiləsi” maddəsinə ehtiva edir ki, bu da əsasən vergidən yayınmanın qarşısını almağa kömək edir, həmçinin ikiqat vergitutmaya qarşı effektiv mübarizəyə töhfə verir.

2. Vergi qanunvericiliyinə əməl olunmasına dair əməkdaşlıq və qarşılıqlı yardım haqqında hökumətlərarası sazişlər.

Sazişlərin bu növünün əsas üstünlüyü ondan ibarətdir ki, onlar bütün növ məlumatları, o cümlədən bank məlumatlarını mübadilə etməyə imkan verir.

3. Vergi qanunvericiliyinə riayət olunması məsələləri üzrə əməkdaşlıq və informasiya mübadiləsi haqqında hökumətlərarası sazişlər.

4. Vergi məsələləri üzrə əməkdaşlıq və informasiya mübadiləsi haqqında idarələrarası sazişlər.

Sazişlərin bu növü yalnız informasiya mübadiləsi ilə məhdudlaşır və hər hansı digər məsələləri nizama salmır.

Qeyd etmək lazımdır ki, beynəlxalq müqavilələrin üstünlük təşkil edən hissəsi öz təsirini yalnız birbaşa vergilərə şamil edir.

Vergi məlumatlarının mübadiləsi məsələsini araşdırarkən qeyd etmək vacibdir ki, informasiya mübadiləsi prosesinin həyata keçirilməsi zamanı Azərbaycanın üzləşdiyi problem xarici vergi orqanlarından əldə edilmiş və məhkəmə prosesi çərçivəsində sübut kimi təqdim olunan sənədlərin apostilləşdirilməsi tələbidir. Apostilləşdirmə sənədin sonradan başqa ölkənin nümayəndəliyinə verilməsi üçün leqallaşdırma prosesidir. Bu, onu verən şəxsin imzasını və möhürünü təsdiq edən bir növ ştamptır. Bu qanunvericilik normaları 1961-ci ildə keçirilmiş Haaqa Konvensiyasının qərarı ilə tətbiq edilib. Apostil olmadan sənəd sadəcə başqa bir ölkədə hüquqi qüvvəyə malik olmayacaq.

Bununla əlaqədar olaraq, məhkəmələr tərəfindən apostil olunmayan sənədləri (xarici vergi orqanının məlumat və əlavələr haqqında sorğuya cavabı) sübut kimi qəbul etməkdən imtina etdiyi hallar mövcuddur. Xarici dövlətlərdə olarkən başqa dövlətin səlahiyyətli orqanının rəsmi cavabı iş üzrə sübut kimi qeyd-şərtsiz qəbul edilir. Buna görə də, formalaşmış təcrübəyə görə, xarici dövlətlərin səlahiyyətli orqanları təqdim olunan sənədlərə apostil qoymurlar. Bu vəziyyət Azərbaycan üçün informasiya mübadiləsinin səmərəliliyini müəyyən dərəcədə azaldır və daxili qanunvericilikdə dəyişikliklər tələb edir.

Təkcə Azərbaycanın deyil, informasiya mübadiləsi prosesində iştirak edən digər dövlətlərin də qarşılaşdığı növbəti problem odur ki, çox vaxt zəruri məlumatlar vergi yoxlaması başa çatdıqdan sonra verilir. Bu günə qədər İƏİT Model Konvensiyasının 26-cı maddəsi və onun şərhində vaxt məhdudiyyətləri ilə bağlı konkret təlimat yoxdur. İƏİT rəhbərliyi qeyd edir ki, xüsusi tənzimləmələr



olmadıqda, məlumat mümkün qədər tez təqdim edilməlidir və gecikmə hüquqi maneələrlə bağlı olmadıqda, aşağıdakılardan gec olmayaraq təqdim edilməlidir:

- sorğu alındığı tarixdən etibarən 2 ay ərzində (vergi orqanının sorğu olunan məlumatı artıq varsa);

- sorğu alındığı tarixdən 6 ay ərzində (vergi orqanında sorğu edilən məlumat yoxdursa).

İnformasiya mübadiləsi prosesini sürətləndirmək, eləcə də dil baryerlərini aradan qaldırmaq məqsədilə aşağıdakı elektron formalar hazırlanır:

- sorğu əsasında məlumat mübadiləsi forması;

- məlumatın könüllü təqdim edilməsi forması;

- əks əlaqə forması;

- məlumatın alınması barədə bildiriş forması.

Hazırda bir çox ölkələr ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair mövcud sazişlərin bağlanması və ya dəyişdirilməsi üzrə danışıqlar aparır. Edilən dəyişikliklərin əsas məqsədi ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişə (Konvensiyaya) İƏİT-in tövsiyələrinə uyğun olan və razılaşan dövlətlər arasında bütün növ və adlarla bağlı məlumat mübadiləsini təmin edən “məlumat mübadiləsi” tam maddəsinin daxil edilməsidir. Həmçinin bu maddə bankların, nominal sahiblərinin, agentlərin və ya vəkiledici idarələrin sərəncamında olan məlumatlara da şamil edilir (Кастанова Е. Д., 2014: 178 с.).

İkiqat vergitutmanın qarşısının alınmasına dair sazişlərə (Konvensiyalara) bank məlumatlarının mübadiləsini nəzərdə tutan yeni “Məlumat mübadiləsi” maddəsinin daxil edilməsi vergidən yayınma ilə mübarizənin səmərəli üsuludur. Ölkənin “əməkdaşlıq yurisdiksiyası” kimi tanınması üçün bu sahədə qarşılıqlıq prinsipinə əməl olunması və onların əsaslandırılmış sorğusu əsasında fiziki şəxslərin bank hesabları haqqında məlumatların xarici dövlətlərə təqdim edilməsi zəruridir.

Beynəlxalq təcrübə göstərir ki, əksər ölkələrdə vergi orqanları fiziki şəxslərin hesabları haqqında məlumat əldə etmək imkanına malikdir. İƏİT 2007-ci ildə apardığı “Vergi məqsədləri üçün bank məlumatlarına çıxışın təkmilləşdirilməsi” araşdırmasının nəticələri göstərdi ki, vergi məqsədləri üçün bank məlumatlarına

çıxışın məhdudlaşdırılması aşağıdakı mənfi cəhətlərə malikdir:

- vergi orqanlarının vergiləri toplamaq və vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasına nəzarət etmək imkanlarını zəiflədir;
- vergi ödəyicilərinin vergi qanunvericiliyini vicdansızcasına yerinə yetirmək üçün texniki imkanlarının artmasına kömək edir;
- vicdansız vergi rəqabətinə kömək edir (yalnız vergi ödəyiciləri arasında deyil, həm də ölkələr arasında);
- vergi orqanlarının beynəlxalq əməkdaşlığına mane olur (Кастанова Е. Д., 2014: 178 с.).

Qlobal Şəffaflıq və İnformasiya Mübadilə Forumu dünyanın ən böyük vergi təşkilatıdır. Hazırda onun 109 üzvü var (bu yaxınlarda Salvador, Latviya, Litva, Mərakeş, Tunis, Trinidad və Tobaqo kimi ölkələr qoşulub), həmçinin bütün G20 ölkələri, bütün İƏİT ölkələri, ofşor maliyyə mərkəzləri daxildir. Qısamüddətli olaraq, Qlobal Forum aşağıdakı məqsədləri güdür:

- Yurisdiksiyalar bir-biri ilə məxfilik səviyyəsində deyil, xidmətlər səviyyəsində rəqabət aparmalıdır;
- Yurisdiksiyalar üzrə əldə edilmiş (və edilməli olan) irəliləyişi qiymətləndirmək.

Qlobal Forumun əsas məqsədi vergi məsələlərində şəffaflıq və beynəlxalq əməkdaşlıq vasitəsilə səmərəli məlumat mübadiləsidir.

Qlobal Forumu daxil olmaq üçün aşağıdakı qiymətləndirmə mərhələlərindən keçmək lazımdır:

- I mərhələ: zəruri qanunvericilik və normativ hüquqi bazanın mövcudluğu və fəaliyyəti haqqında nəticələr;
- II mərhələ və bütövlükdə qiymətləndirmə: təcrübədə ən mühüm standartlara və öhdəliklərə uyğunluğun nəticələrinə əsasən reytingin təyin edilməsi;
- III mərhələ və bütövlükdə qiymətləndirmə: müəyyən edilmiş norma və standartlara uyğunluğu xarakterizə edən müvafiq yurisdiksiyaya ümumi reytingin verilməsi.

İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının Qlobal Forumunun versiyasına

görə, Azərbaycan Vergi şəffaflığına görə kifayət qədər yüksək reytingə nail olub. Bu mötəbər beynəlxalq təşkilatın mütəxəssisləri etiraf ediblər ki, Azərbaycanın vergi məsələlərində informasiya mübadiləsi və şəffaflıq sahəsində mövcud qanunvericiliyi beynəlxalq standartlara tam uyğundur. Müsbət qiymətləndirmə İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının Qlobal Forumunun üzvü olan ölkələrin ekspertlərindən ibarət qrup tərəfindən yekdilliklə təsdiq edilib.

Belə statusun əldə edilməsi Azərbaycana əlverişli investisiya mühiti və maliyyə əməliyyatlarının şəffaflığını təmin edən ölkə kimi özünü göstərməyə imkan verir.

G20 ölkələrinin əsas Bəyannaməsi tərəfindən müəyyən edilmiş meyarlar əsasında şəffaf beynəlxalq vergi mühiti standartlarının tətbiqini məqsəd olaraq elan edən İƏİT ilk növbədə şəffaflığa diqqət yetirir. Təşkilat offshore yurisdiksiyalarından istifadə edərək fırıldaqçılığın qarşısını almaq üçün tövsiyələr hazırlayır. İƏİT qoşulan ölkə müvafiq şəffaflıq standartlarının tətbiqi, Qlobal Forumun digər iştirakçıları ilə avtomatik informasiya mübadiləsi üzrə öhdəlikləri öz üzərinə götürür, həmçinin təşkilatın mütəxəssisləri tərəfindən daxili vergi mühitinin ekspert qiymətləndirilməsinə razılıq verir. Son hesabatın hazırlanması üçün Qlobal Forumun ekspertləri ölkəmizin qanunvericilik bazasını fəal şəkildə öyrənirdilər.

Qlobal Forumun qaydalarına əsasən, onun üzvü olan hər bir ölkə ikipilləli qiymətləndirmə proseduruna cəlb edilir. Birinci mərhələdə qanunvericiliyin beynəlxalq standartlara uyğunluğu, ikinci mərhələdə isə qanunvericiliyin praktiki tətbiqinə nə dərəcədə malik olması qiymətləndirilir. Ölkənin beynəlxalq standartlara uyğunluğu bu iki qiymətləndirmənin nəticələrinə əsasən müəyyən edilir.

Azərbaycan üzrə ölkə hesabatı 30 sentyabr 2016-cı il tarixində təsdiq edilib. Maliyyə hesabları haqqında informasiya mübadiləsi nəticəsində Azərbaycana “əsasən uyğundur” reytingi verilmişdir.

Bu gün qlobal forum maliyyə hesabları haqqında informasiya mübadiləsi sahəsində iş təcrübəsinə malik olan dünyanın ən böyük təşkilatıdır və ona görə də onun hazırladığı standartlar vergitutma məsələlərində ölkə üçün ən vacib göstərici hesab edilir. Qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycan ABŞ, Avstriya, Almaniya, İtaliya,

İsrail, Niderland və digər ölkələrlə yanaşı, yüksək reyting qazanmış 77 ölkədən biridir.

Yüzdən çox ölkə arasında belə yüksək reyting islahatlarımızın əhəmiyyətini və səmərəliliyini göstərir (<https://haqqin.az/news/85149>).

Yüksək beynəlxalq reytingin əldə olunmasında cənab Prezident İlham Əliyevin müxtəlif ölkələrlə vergi şəffaflığı haqqında məcburi informasiya mübadiləsi haqqında göstərişi də az rol oynamayıb.

Vergi administrasiyaları arasında informasiya mübadiləsinin təkmilləşdirilməsi hazırda bir çox ölkələr üçün problem hesab olunur. Eyni zamanda, transsərhəd informasiya mübadiləsi üçün maneələrin aradan qaldırılması beynəlxalq cinayətkar fəaliyyətlə mübarizə üçün həlledici əhəmiyyətə malikdir. Bu cür problemlərin həlli müxtəlif dövlətlərin dünya icmaları səviyyəsində birgə söylərini tələb edir. Vergi sahəsində əməkdaşlığın genişləndirilməsi üzrə artıq mövcud strategiyaların, strukturların və proseslərin yenidən nəzərdən keçirilməsi və təkmilləşdirilməsi beynəlxalq əməkdaşlıqda prioritet istiqamətlər olmalıdır.

İƏİT-in son hesabatı Prezidentin vergi sahəsində apardığı islahatlara sadıqlıyının təsdiqidir və Azərbaycanın sürətlə inkişaf edən ölkə kimi statusunu vurğulayır.

Azərbaycanda bu sahədə müşahidə olunan dinamika vergi sistemində dəyişikliklərin uğurla həyata keçirilməsinin və çevik vergi siyasətinin həyata keçirilməsinin nəticəsidir. Bu da bir çox digər amillərlə yanaşı, ölkə iqtisadiyyatının sabitliyinin göstəricisidir.

Bu təşkilata qoşulan ölkə müvafiq şəffaflıq standartlarının tətbiqi, Qlobal Forumun digər iştirakçıları ilə avtomatik informasiya mübadiləsi üzrə öhdəlikləri öz üzərinə götürür, həmçinin İƏİT-in mütəxəssisləri tərəfindən daxili vergi mühitinin ekspert qiymətləndirilməsinə razılıq verir.

Vergi informasiya mübadiləsi sahəsində əsas istiqamət təhlükəsiz elektron kanallar üzrə avtomatlaşdırılmış informasiya mübadiləsinin inkişaf etdirilməsidir. Bu da informasiyanın verilmə müddətini əhəmiyyətli dərəcədə azaltmağa, həmçinin təqdim olunan məlumatların növünü və həcmi artırmağa imkan verir. (Кастанова Е.

Д., 2014: 178 с.).

Vergi məsələləri üzrə səmərəli informasiya mübadiləsi vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi qanunvericiliyinin yerinə yetirilməsini və onlara əməl olunmasını təmin etmək üçün çox vacib və zəruri vasitədir. Vergi ödəyicilərinin sayı getdikcə daha çox transsərhəd fəaliyyətə cəlb olunduğundan, yalnız ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə razılaşma (Konvensiyalar) üzrə partnyorların təqdim etdikləri vergi məlumatları sayəsində ölkə vergi və yığımların ödənilməsi üzrə vergi ödəyicilərinin öz vəzifələrinə riayət etməsinin düzgünlüyünü nəzarətdə saxlaya bilər.

Vergi məlumatlarının səmərəli mübadiləsinin həyata keçirilməsi yolunda olan maneələrin (daxili qanunvericilikdəki fikir ayrılıqları, xarici vergi orqanlarından əldə edilmiş sənədlərin apostilləşdirilməsinə məhkəmələr tərəfindən irəli sürülən tələblər və s.) aradan qaldırılması üçün hələ çox işlər görülməlidir. Lakin xarici ölkələr artıq bu sahədə kifayət qədər iş təcrübəsinə malikdirlər, bu istiqamət çox perspektivlidir və vergidən yayınma və ikiqat vergitutma ilə uğurlu mübarizə aparmaq üçün onu mümkün qədər fəal inkişaf etdirməyə çalışırlar.

Lakin qeyd etmək lazımdır ki, vergi informasiya mübadiləsi mexanizminin həyata keçirilməsi vergi ödəyicilərinin qanuni hüquqlarını pozmamalıdır. İlk növbədə, Azərbaycana ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə nəinki ikitərəfli sazişlərin (Konvensiyaların) bağlanması və həyata keçirilməsi üçün daha çox səy göstərmək, həm də ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması və vergidən yayınma problemlərinin həllinə kömək edən digər beynəlxalq müqavilələr bağlamaq üçün səy göstərmək lazımdır.

Azərbaycan Respublikası aşağı vergi yurisdiksiyalarında yerləşən kontragentlərlə əməliyyatlara məcburi nəzarət yolu ilə gəlirləri aşağı vergi yurisdiksiyalarında cəmləşdirməklə milli vergidən yayınma hallarına qarşı fəal səylər göstərir. Lakin bu tədbirlə yanaşı, şübhəsiz ki, Azərbaycanın ofşor yurisdiksiyaları ilə məlumat mübadiləsinə dair müqavilələr bağlaması faydalı olardı.

İkincisi, yuxarıda qeyd olunan sazişlərin müddələrinin həyata keçirilməsində mühüm məqam qanunvericilik və normativ bazanın İƏİT-in tələb və tövsiyələrinə

uyğunlaşdırılmasıdır ki, bu da informasiya mübadiləsinin səmərəliliyini əhəmiyyətli dərəcədə artıracaqdır.

Üçüncüsü, beynəlxalq vergi sazişlərində (eyni vaxtda vergi yoxlamaları, birgə yoxlamalar və s.) nəzərdə tutulan vergi məsələləri üzrə beynəlxalq əməkdaşlığın bütün formalarını praktikada tətbiq etmək və istifadə etmək vacibdir.

Həmçinin, vergi məsələləri üzrə beynəlxalq əməkdaşlığın səmərəliliyinin artırılmasının ayrılmaz hissəsi kimi İƏİT-in beynəlxalq vergitutmaya dair ekspertləri tərəfindən keçirilən seminarlarda və forumlarda əlavə biliklər əldə etmək, habelə təcrübə mübadiləsi aparmaq olar (<https://mgimo.ru/library/>).

Azərbaycan Respublikası vergidən yayınmanın qarşısının alınması və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məqsədi ilə ildən-ilə daha sıx beynəlxalq əməkdaşlıq həyata keçirir. Hazırda beynəlxalq vergi əməkdaşlığının inkişaf etdirilməsi və gücləndirilməsi Azərbaycan Respublikası üçün prioritet istiqamətlərdən biridir.

### **3.2. Azərbaycan Respublikasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri**

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məsələsi beynəlxalq vergi münasibətlərinin hüquqi tənzimlənməsinin əsas problemidir. Dünyada ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün ən geniş yayılmış metodlardan biri vergi kreditinin ("foreign tax credit") metodu və istisnalar metodudur. Birinci metod ondan ibarətdir ki, dövlət xaricdə ödənilmiş vergiləri həmin dövlətdə hesablanmış vergi məbləğindən hesablamağa (çıxmağa) imkan verir. Əksər hallarda bu metod məhdudlaşdırılmış vergi krediti formasında tətbiq edilir (Погорлецкий, А. И., 2006: С. 136–139). Xaricdə ödənilmiş verginin məbləği vergi ödəyicisinin ölkəsində ödənilməli olan verginin məbləğindən artıqdırsa, "artıq ödənilmiş" vergi ödənişləri vergi ödəyicisinə qaytarılmır və qarşıdakı ödənişlərin hesabına daxil edilmir. Əksinə, xarici dövlətdə vergi dərəcələri ödəyicinin rezidentlik dövlətindəki analoji dərəcələrdən az olduqda, xaricdə "ödənilməmiş" vergi vətəndə ödənilməli olan verginin məbləği ilə ödəniləcək. Vergi kreditindən fərqli olaraq, istisna metodu

(bəzən o, azad etmə üsulu adlanır) xaricdə əldə edilmiş gəlirləri heç də vergiyə cəlb etməyə imkan vermir. Faktiki olaraq ödəyicinin rezidentlik dövləti onun xarici gəlirlərinə iddia etmir. Bu metodun şübhəsiz üstünlüyü inzibatçılığın sadəliyidir: vergi ödəyicisinə öz xarici gəlirlərinin böyüklüyünü və strukturunu təsdiq edən sənədləri təqdim etməyə ehtiyac yoxdur, yalnız xaricdə verginin ödənilməsi faktını təsdiq etmək kifayətdir.

İqtisadçılar qeyd edirlər ki, vergi kreditləri kapitalın ixracında neytrallığı təmin edir. Vergi ödəyicisinin fiskal vəziyyətinin pisləşməməsi konsepsiyasına uyğun olaraq, xarici mənbələrdən gəliri olan rezidentlər gəlirləri müstəsna olaraq daxili bazarda yaranan rezidentlərlə bərabər səviyyədə yerləşdirilir. Bununla belə, məhdud vergi kreditinin də mənfi cəhətləri var. Əgər xaricdə gəlir vergisi dərəcələri rezidentlik ölkəsindən yüksəkdirsə, o zaman ikiqat vergitutma tamamilə aradan qaldırılmaz; aşağı olarsa, rezident ölkə faktiki olaraq daha yüksək vergi dərəcəsi olan xarici yurisdiksiyalarda təmin edilən vergi güzəştlərini birtərəfli qaydada ləğv edir. Nəticədə vergi ödəyicisi həm mənbə ölkəsində, həm də rezidentlik ölkəsində maksimum dərəcə ilə vergi ödəyir. Kredit metodundan fərqli olaraq vergi istisnası (azad etmə) üsulu rezidentlik ölkəsində xarici gəlirlərin vergitutmadan tam azad edilməsini nəzərdə tutur. Bu, kapital idxalının neytrallığını təmin edir, çünki xaricdə fəaliyyət göstərən yerli təsərrüfat subyektləri eyni fiskal yurisdiksiyada fəaliyyət göstərən xarici rezidentlərlə eyni vergi yükünü yaşayacaqlar. Eyni zamanda, vergi güzəştləri dövlət büdcəsinə vergi daxilolmalarını məhdudlaşdırır və müəyyən şərtlər daxilində vergitutma səviyyəsi aşağı olan ölkələrə xarici iqtisadi fəaliyyətin transferini stimullaşdırmaq kimi mənfi xüsusiyyətə malik ola bilər.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının bu üsulların hər birinin üstünlükləri və çatışmazlıqları məsələsi həll edilərkən vergi inzibatçılığının səmərəliliyi və sadəliyi kimi amil nəzərə alınmalıdır. İstisna üsulu dövlət tərəfindən təşkili və nəzarətdə daha sadədir, çünki vergi orqanları öz rezidentlərinin gəlirlərinə Xaricdə nəzarət etməyə ehtiyac duymurlar, vergi ödəyicisinə iki dövlətin vergi administrasiyasına iki dəfə vergi hesabatı ilə müraciət etmək lazım deyil. Xarici ölkələrin vergi qanunvericiliyinin müqayisəli təhlili göstərir ki, əksər dövlətlər daxili

vergi qanunvericiliyində ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması vasitəsi kimi vergi kreditini təsbit edirlər (Comparative Income Taxation: 2004: P. 357). Nəzərə almaq lazımdır ki, əksər ölkələrin milli vergi aktlarında vergi kreditləri və ya azadolmalar kombinasiyalarda istifadə edilir, qitə Avropa ölkələri isə daha çox istisna üsuluna, ABŞ, Yaponiya, Böyük britaniya isə vergi krediti metoduna əməl edirlər.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün normativ hüquqi tənzimlənmənin təkmilləşdirilməsinə xüsusi diqqət həm daxili səbəblərlə, həm də beynəlxalq inteqrasiyanın inkişafı ilə bağlıdır. Bir tərəfdən, bu problem kapital axınının qarşısının alınması və iqtisadiyyatın deofşorizasiyası kursu ilə sıx bağlıdır. Digər tərəfdən, inteqrasiya proseslərinin dərinləşməsi vergi rejimlərinin uyğunlaşdırılmasını və müvafiq olaraq, ölkələrin müvafiq birliklərində iştirak edən ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə ikitərəfli müqavilələrin birləşdirilməsini tələb edir.

Əksər ikiqat vergitutma müqavilələri xarici yurisdiksiyalarda qeydiyyatdan keçmiş şirkətlər üçün vergi güzəştlərini praktiki olaraq məhdudlaşdırmır. Bu, onların aqressiv vergilərin minimuma endirilməsi sxemlərində istifadəsini təşviq edir.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında Azərbaycan sazişinə Azərbaycandan dividendlərin və digər ödənişlərin güzəştli vergi tutulması imkanının alıcısının olduğu yer üzrə daxil edilməsi xarici investorların cəlb edilməsi üçün əlavə stimulların yaradılması arzusu ilə bağlı idi. Bu, xüsusilə 1990-cı illərdə, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair qüvvədə olan sazişlərin əsas hissəsinin bağlandığı illərdə xüsusilə aktual idi.

Amma indi Azərbaycanın investisiya cəlbediciliyi ilə bağlı çoxsaylı araşdırmaların göstərdiyi kimi, vergi stimulları ciddi xarici investorlar üçün prioritet təşkil etmir. Onları, ilk növbədə, daxili bazarın imkanları, təhsil səviyyəsi, inkişaf etmiş telekommunikasiya infrastrukturu, işçi qüvvəsinin və ixtisaslı mütəxəssislərin tarazlaşdırılmış dəyəri və digər keyfiyyət amilləri cəlb edir.

2010-cu ildə İƏİT-in gəlir və kapital vergiləri haqqında model Konvensiyası həm gəlir mənbəyində, həm də gəlir götürənlərin olduğu yerdə vergitutma prinsipinin tətbiq edilməsinin mümkünlüyünü nəzərdə tuturdu.



İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişlərin tezliklə yenidən nəzərdən keçirilməsinin zəruriliyi İƏİT-in tələblərinə də diktə edilir (Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. - Paris: OECD). 2012-ci ildə keçirilmiş bu təşkilatın ekspertlərinin təhlilinə əsasən, Azərbaycanda ikili vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair sazişlərin bir çoxu vergi informasiya mübadiləsi üzrə beynəlxalq tələblərə cavab vermirdi.

Bu məsələ ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair konkret ikitərəfli sazişlərin hazırlanması prosesində həll olunmalıdır. Son benefisiarlar üçün vergi güzəştlərindən imtina kapital axınlarının yenidən istiqamətləndirilməsi ilə yanaşı, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişlərin fiskal inzibatçılığının sadələşdirilməsinə səbəb olardı.

Hazırda Azərbaycan bir çox dövlətlərlə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair vergi sazişləri imzalayıb.

Hazırda ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişlərin əksəriyyəti xarici yurisdiksiyalarda qeydiyyatdan keçmiş şirkətlər üçün vergi güzəştlərini, demək olar ki, məhdudlaşdırmır.

İƏİT-in şərhlərində Konvensiyanın 10-12-ci maddələrinə təklif edilən tərifi əsasən, hər hansı bir şəxsin benefisiar mülkiyyətçi hesab edilməsinə imkan verən ən azı bir neçə əsas əlamət göstərməlidir. Bu, əldə edilmiş gəlirin öz mənafehləri üçün, habelə müqavilə və ya digər öhdəliklərlə məhdudlaşmayan istifadə və sərəncam hüququnun olması və ya olmamasıdır (<https://mgimo.ru/library/>).

Beləliklə, şəxsin xarici olduğunu aşağıdakı əlamətlər göstərə bilər. Birincisi, şəxs gəlir əldə etmək üçün faktiki hüquqa malik hesab edilmir, çünki təşkilat onun vergi rezidenti olduğu dövlətdə və ya ərazidə fəaliyyət göstərmir, həmin şəxs nəzarət edir və həmin şəxsin idarə edilməsi digər şəxslər tərəfindən həyata keçirilir, habelə təşkilatın əməkdaşları faktiki olaraq ixtisasını və ya xüsusi biliyini, təşkilatın həyata keçirdiyi fəaliyyət funksiyalarını yerinə yetirmirlər və ya yerinə yetirə bilmirlər. Bundan başqa, təşkilatın əldə etdiyi gəlirlə sərəncam vermək hüquqları müqavilə və ya digər hüquqi öhdəliklərlə öz maraqları naminə məhdudlaşdırılır ki, bu da gəlirlərin sonradan başqalarına ötürülməsində ifadə olunur.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişlərdə digər sistemli dəyişiklik həmin sazişlərdən vicdansız istifadə haqqında normanın tətbiq edilməsi ola bilərdi. Artıq yenidən baxılmış ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında sazişlərdə bu norma qismən həyata keçirilmişdir.

Bununla əlaqədar xarici təcrübədən istifadə oluna bilər. Belə ki, ABŞ-ın ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair sazişlərində əsassız vergi gəlirlərini məhdudlaşdıran müddəalar mövcuddur (С. К. Лещенко, 2017: 16 с.).

Təklif olunan tədbirlər aşağı vergi yurisdiksiyalarından istifadənin əsassız imtiyazlar yaratmamasına və əsassız vergi mənfəətinin əldə edilməsinə, o cümlədən vergi güzəştlərinin və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq sazişlərdə nəzərdə tutulmuş preferensiyaların tətbiqi nəticəsində gətirib çıxarmamasına yönəlib.

Vergi qanunvericiliyinə əməl edilməməsinə görə məsuliyyətin gücləndirilməsi son dərəcə aktualdır. Birgünlük firmaların sərt təqibini davam etdirmək də vacibdir, çünki onların son benefisiarları bir neçə kölgə maliyyə şəbəkəsində fəaliyyət göstərə bilər. Bu yanaşma vergitutmanın təcavüzkar minimallaşdırılmasında iştirak edən bütün şirkətləri aşkar etməyə imkan verəcək.

Vergi və yığımlar haqqında qanunvericiliyin dəyişdirilməsi hissəsində hüquqi şəxslər üçün vergi rezidentliyi anlayışı tətbiq edilir ki, bu anlayışı Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun olaraq yaradılmış hüquqi şəxslərdən başqa, Azərbaycan Respublikasının idarəetmə yeri olan təşkilatlar hesab edirlər.

Bu anlayışın tətbiqi Azərbaycanda vergiyə cəlb edilməli olan xarici təşkilatların gəlirlərinin müəyyən edilməsində və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında Beynəlxalq sazişlərlə verilən güzəştlərdən istifadə zamanı sui-istifadə hallarının qarşısını əhəmiyyətli dərəcədə stimullaşdırır ([https://mgimo.ru/library/publications/sovershenstvovanie\\_zakonodatelstva\\_o\\_dvoynom\\_nalogooblozhenii/](https://mgimo.ru/library/publications/sovershenstvovanie_zakonodatelstva_o_dvoynom_nalogooblozhenii/)).

Dövlət şirkətləri tədricən konduit şirkətlərindən və ya tranzit şirkətlərindən (və ya onlarla bağlı nüfuzlu yurisdiksiyalardan olan şirkətlərdən) istifadə etməkdən imtina etməlidirlər.

Beləliklə, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması və onunla bağlı boz idxal, kapital axını, iqtisadiyyatın ofşorlaşdırılması problemlərinin həlli üçün kompleks yanaşma tələb olunur.

Konseptual planda Azərbaycan kapitalının Azərbaycan yurisdiksiyasına qaytarılması üçün qanunvericiliklə şərait yaratmaq lazımdır.

Praktiki planda daxili vergi və valyuta qanunvericiliyini dəyişmək yolu ilə İƏİT modeli üzrə bu gün Azərbaycan üçün sərfəli olmayan müqavilələrin öz xeyrinə dövrüyyə imkanları nəzərdən keçirilməlidir. Belə imkanlar olmadıqda, İƏİT müqaviləsinin modelindən imtina etmək və öz modelinə keçmək lazımdır.

Ölkədə vergi siyasətinin qurulması zamanı ilk növbədə milli xüsusiyyətləri nəzərə almaq lazımdır. Investisiya kapitalının inkişafının xarakteristikasını, investorların və kreditorların sayını, beynəlxalq bazarlara inteqrasiya proseslərini aparan qanunvericilik sistemini, inflyasiyanın səviyyəsini, ölkədə kadrların ixtisaslı səviyyəsini və s. qiymətləndirmək lazımdır. Azərbaycanın vergi siyasəti strategiyası elə qurulmalıdır ki, dövlət fiskal funksiyalarının yerinə yetirilməsində özünü məhdudlaşdırməsin, həm də ölkəyə investisiyaların stimullaşdırılsın ki, bu da kiçik və böyük biznesin, aqrar və maliyyə qurumlarının inkişafına gətirib çıxarsın.

Xarici investisiyaların cəlb edilməsi məqsədilə inkişaf etdirməli olduğu istiqamətlər aşağıdakılardır:

1) ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında müqavilələr vasitəsilə investorlara ikiqat vergitutmadan azad edilməsi barədə dövlət təminatları;

2) investisiya sığortası sisteminin inkişafı, həm yerli investorlar, həm də qeyri-rezidentlər üçün;

3) investorlar üçün vergi güzəştləri və ya vergi tətillərinin verilməsi (C. K. Лещенко, 2017: 16 c.).

İnvestisiya layihələri, əslində, maliyyə bazarlarına kapital qoyuluşundan fərqlənir. Misal olaraq, ölkənin bəzi ərazilərində yeni infrastrukturun, zavodun və ya firmanın yaradılmasını göstərmək olar ki, bu da yerli əhalinin məşğulluğunu, yerli infrastrukturun inkişafını və bir qayda olaraq, vergi yığımlarının artırılmasını cəlb edir.

Hazırda Azərbaycan vergitutma ilə bağlı açıq siyasət yürütməyə çalışır və hər bir iri investoru yerli iqtisadiyyata əlavə gəlir kimi nəzərdən keçirir. Azərbaycanda hazırda ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq müqavilələrin bağlanmasına baxmayaraq, iqtisadi inteqrasiyada mühüm rol oynayan transmilli şirkətlər var. Belə olan halda ölkə bu şirkətə güzəştə gedir və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında müqavilə bağlayır, yəni bu transmilli şirkət ölkə ilə rezidentlik ölkəsi arasında müqavilənin təşəbbüskarıdır və ölkə gəlir mənbəyidir (Bağırov “Vergi nəzarəti” 2006, 227 s.).

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün Azərbaycan qanunvericiliyinin əsaslandığı əsas prinsiplərdən biri vergi ödəyicilərinin qanunvericilikdə dəyişikliklər barədə vaxtında məlumatlandırılması, habelə qeyrerezidentlərə qanunvericilik və vergi nəzarətinin fəaliyyətinin artırılması barədə mühüm məsləhətlərin göstərilməsidir.

Bütün bu dəyişikliklər investisiya mühitinin inkişafına gətirib çıxardı, lakin yuxarıda qeyd edildiyi kimi, vergi mühitinin sahibkar üçün cəlbediciliyinin əsas prinsiplərindən biri ikiqat vergitutmanın ona toxunmayacağını aydın başa düşməkdir. Beləliklə, bu istiqamətdə Azərbaycan tərəfindən çox böyük işlər görülmüşdür. Hazırda ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında müqavilələrin bağlanması müqavilə bağlamağa hazırlaşdığı ölkə ilə malların idxalı/ixracı prinsipinə əsaslanır.

Hazırda Azərbaycan tərəfindən beynəlxalq ticarətdə əsas olan ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının tənzimlənməsi ilə bağlı 55 müqavilə dəstəklənir. Beləliklə, Azərbaycan Böyük Britaniya ilə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq saziş sayəsində ən böyük audit holdinqi olan BIG FOUR-u, neft sektorunda ekspert olan BP, Worley Parsons LLC və s. ölkəyə cəlb edə bildi.

Hazırda bu, təkcə dövlət büdcəsinə əlavə vəsaitin daxil olması baxımından üstünlük deyil, həm də bu iri şirkətlərin təcrübəsinin yerli bazara yayılması, ölkədə kadrların ixtisasının artırılması və əlavə iş yerləri ilə təmin olunması deməkdir (C. K. Лещенко, 2017: 16 c.).

Koreya Respublikası və Çinlə bağlanmış müqavilələr sayəsində bu ölkələrlə Azərbaycan arasında dövriyyə əhəmiyyətli dərəcədə artmışdır. Hazırda Çin və Koreya məhsullarının Azərbaycanda rolu artır, bu ölkələrin şirkətləri ölkədə öz nümayəndəliklərini açır. Ölkədə açılmış ən əhəmiyyətli nümayəndəliklər Çin Southern Airlines, Hyundai Fush Lift, Huawei və s. (Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2013: 222 p.).

Xarici sərmayədarların yeni bazara keçmək barədə qərar qəbul etməsində ölkədə iqtisadi vəziyyətin dəyişməsi və investisiyalardan gələcək mənfəət əldə etmək perspektivləri mühüm rol oynayır. İqtisadiyyatdakı dalğalanmalar bütün ölkələrə xasdır. İqtisadiyyatdakı dalğalanmalar əmanətlər üzrə mənfəət əldə etmək və ya gələcək itkilər üçün ən vacib amillərdən biridir. Azərbaycan keçid iqtisadiyyatı mərhələsində olduğundan, bu, ölkənin siyasi və iqtisadi maraqlarının dəyişməsi, infrastrukturun kifayət qədər inkişaf etməməsi, malların tədarükü və iş planı ilə bağlı gecikmələr və s. ilə bağlı daha böyük risklər yaradır. Həmçinin, itələyici amillər bazarın bu məhsula hazır olmaması və ya investorun qazanc əldə edə biləcəyi dərəcədə onun satılmasının mümkünsüzlüyü ola bilər.

Ümumilikdə beynəlxalq müqavilələrin Azərbaycanın vergi siyasətinə təsirindən danışarkən deyə bilərik ki, beynəlxalq inteqrasiya öz qaydalarını diktə edir və inkişafa, əməkdaşlığa can atan hər bir ölkə onlara uyğunlaşmalıdır.

Azərbaycan iqtisadiyyatının səciyyəvi xüsusiyyətlərini nəzərə alaraq, vergi güzəştlərindən istifadə, həmçinin yaxın perspektiv üçün xarici investisiyaların vergiyə cəlb edilməsi daha məqsədəuyğun hesab edilir.

## NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

İndiki mərhələdə Azərbaycanın və xarici dövlətlərin maliyyə sektorunda səyləri həm vergi ödəyicilərinin, həm də bütövlükdə dövlətin maraqlarını qoruyan problemlərin həllinə yönəlib. İkiqat vergitutmaya qarşı mübarizə üsullarının tədqiqi aşağıdakı nəticələrə gətirib çıxarmışdır.

1. İkiqat vergitutma fiziki və ya şirkətin iki ölkədə eyni əməliyyat üçün eyni məcburi ödənişləri ödədiyi bir vəziyyətdir. İkiqat vergitutma ilə çox vaxt iki ölkədə bizneslə məşğul olan və/və ya yaşayan iri müəssisələr və sahibkarlar üzləşirlər.

2. Daxili qanunvericilik çərçivəsində ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının iki əsas metodu tətbiq edilir: vergi azad edilməsi və vergi çıxılması. Vergi azad edilməsi (tax exemption) xaricdə yaşayan tərəfindən əldə edilmiş gəlir vergiyə cəlb olunan bazasından tam istisnani nəzərdə tutur. Vergi endirimi (tax deduction) vergi ödəyicisi tərəfindən xaricdə ödənilmiş vergilərin məbləği üzrə məcmu vergi bazasını azaltmağa imkan verir. Vergi orqanları daxili qanunvericilik çərçivəsində vergiləri ödəməkdən yayınma ilə mübarizə aparmaq yalnız Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin müddəaları ilə nəzərdə tutulmuş vergi yoxlamaları vasitəsilə mümkündür.

3. İkiqat vergitutma sahəsində dövlətlərin müstəsna olaraq birgə razılaşdırılmış fəaliyyətləri müsbət nəticələr verir, bununla da vergi qanunvericiliyinə əməl olunması təmin edilir və dövlət büdcəsi doldurulur. Dövlətlərin razılaşdırılmış hərəkətlərinin hüquqi əsasını vergitutma sahəsində beynəlxalq müqavilələr təşkil edir. Bu gün Azərbaycan Respublikası üçün vergi məsələlərinə dair beynəlxalq müqavilələrin yeganə növü müddəaları İƏİT Model Konvensiyasına əsaslanan ikiqat vergitutma haqqında sazişlərdir. Bu müqavilələr müəyyən gəlir və əmlak kateqoriyalarından hansı dövlətlərin və hansı məbləğdə vergi tutmaq hüququ və ya öhdəliyinə malik olduğunu dəqiq müəyyən edir. Bu yanaşma təkcə dövlətin deyil, həm də vergi ödəyicisinin maliyyə maraqlarını nəzərə aldığına görə dünyanın əksər ölkələri tərəfindən uğurla istifadə olunur.

4. Vergi məlumatlarının mübadiləsinin əhatə dairəsini genişləndirmək məqsədilə İƏİT-in Effektiv İnformasiya Mübadiləsi üzrə İşçi Qrupu Vergi Məsələləri üzrə

Məlumat Mübadiləsi üzrə Model Saziş hazırlayıb. Məlumat mübadiləsi sazişlərinin mühüm üstünlükləri ondan ibarətdir ki, bu müqavilələr ofşor yurisdiksiyalardan məlumat əldə etməyə, habelə xaricdə vergi yoxlamalarının aparılmasına imkan verir.

5. Vergi məsələləri üzrə beynəlxalq əməkdaşlığa bir sıra üsullar daxildir, məsələn: vergi məlumatlarının mübadiləsi; vergilərin yığılmasına köməklik; eyni vaxtda vergi yoxlaması; birgə vergi yoxlaması; dövlətlərin vergi administrasiyalarının və vergitutma sahəsində fəaliyyət göstərən beynəlxalq təşkilatların birgə səyləri ilə müəyyən edilmiş və hazırlanmış xaricdə vergi yoxlaması. Yuxarıda göstərilən üsulların hər biri vergi ödəyicilərinin təkcə milli dövlətin hüduqları daxilində deyil, həm də onun hüduqlarından kənarında fəaliyyətinə nəzarət etməyə imkan verən normativ-hüquqi bazaya əsaslanır, eyni zamanda özünəməxsus xüsusiyyətlərə, üstünlüklərə və çatışmazlıqlara malikdir.

6. Vergi administrasiyalarının beynəlxalq əməkdaşlıq metodlarının effektivliyinin sistemli təhlili göstərir ki, vergi informasiyasının mübadiləsi və vergilərin yığılmasında yardım dünya praktikasında geniş yayılmış, səmərəli metodlarla həyata keçirilir. Perspektiv əhəmiyyət kəsb edən və daha da öyrənilməsini tələb edən metodlar eyni zamanda vergi yoxlaması, birgə vergi yoxlaması və xaricdə vergi yoxlamasından ibarətdir.

Dissertasiya işinin məqsəd və vəzifələrinə uyğun olaraq Azərbaycan Respublikasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri kimi aşağıdakı təkliflərin verilməsini məqsədəuyğun hesab edirəm:

1. Azərbaycanla güzəştli vergitutma rejimləri tətbiq edən ölkələr arasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair mövcud sazişlərə yenidən baxılması zəruridir. Belə bir yenidən baxılmanın məqsədi vergi güzəştlərinin ağırlıq mərkəzinin Azərbaycan yurisdiksiyasına ötürülməsi yolu ilə Azərbaycanda və saziş ölkələrində vergi dərəcələrinin uyğunlaşdırılması olmalıdır. Xaricdə akkredite olunmuş strukturlar üçün ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması ilə bağlı mövcud sazişlərdə nəzərdə tutulmuş vergi güzəştlərinin və üstünlüklərinin aradan qaldırılmasına doğru hərəkət etmək lazımdır. Sazişdə iştirak edən ölkələrin vergi

orqanlarının məcburi əməkdaşlıq normalarının bütün müqavilələrə daxil edilməsi arzuolunandır.

2. Azərbaycan Respublikası üçün ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair sazişlərin (konvensiyaların) bağlanması, habelə artıq qüvvədə olan vergi sazişlərinə (konvensiyalara) dəyişiklik və əlavələr edilməsi zamanı "vergi yığımına Yardım" maddəsi vergidən yayınma ilə mübarizənin daha səmərəli həyata keçirilməsində və büdcəyə daxil olan vergi ödənişlərinin artırılmasında faydalı olardı.

3. Offşor əraziləri ilə informasiya mübadiləsi haqqında sazişlərin bağlanması Azərbaycan Respublikasına vergi nəzarətinin həyata keçirilməsinin sərhədlərini genişləndirməyə və vergi haqqında qanunvericiliyin pozulmasının qarşısını almağa imkan verəcək.

4. Xarici dövlətin ərazisində yoxlama aparmaq üçün bank məlumatlarının verilməsi və xarici yoxlama aparanların buraxılması sahəsində daxili qanunvericiliyə dəyişikliklər edilməsi.

5. Xarici vergi orqanları arasında informasiya mübadiləsinin təkmilləşdirilməsi beynəlxalq vergi ödənişlərindən yayınmanın effektiv qarşısının alınmasının qarantıdır. Bu məqsədə nail olmaq üçün ikiqat vergitutmanın qarşısının alınmasına dair yeni sazişlərin bağlanması və mövcud müqavilələrə düzəlişlər edilməsi; daxili qanunvericiliyin İƏİT tələblərinə, xüsusən də maliyyə institutlarının saxladığı məlumatların təqdim edilməsinə uyğunlaşdırılması; kortəbii və avtomatik məlumat mübadiləsi; xarici tərəfdaşın sorğularına cavabların təqdim edilməsi üçün vaxtın azaldılması kimi üsullar tətbiq oluna bilər.

6. Transmilli şirkətlərin vergilərdən beynəlxalq yayınmada əhəmiyyətli iştirakı ilə, nəzarət edilən xarici korporasiya haqqında öz qanunvericiliyində müddəaları olmayan dövlətlərə, xarici nəzarət olunan şirkətin bölüşdürülməmiş mənfəətinə münasibətdə rezident səhmdarın qoyulması məqsədi üçün konkret normalar nəzərdə tutmalıdır.

7. Dövlətlər Çexiya, Fransa, ABŞ-ın timsalında transmilli şirkətlərlə əvvəlcədən razılaşdırılmış qiymətlərlə bağlı sazişlərin bağlanması imkanlarından istifadə edə bilərlər. Bu cür sazişlər əməliyyatların vergi nəticələrinin qabaqcadan müəyyən



edilməsi ilə əlaqədar olaraq vergi ödəyiciləri üçün və əməliyyatların mahiyyətini müəyyən etmək üçün daha az xərclər hesabına vergi orqanları üçün cəlbəedici olur. Bu təcrübə dövlət büdcəsinin artırılmasının effektiv üsullarından biridir.

8. Dövlətlər xarici şəxslərə əhəmiyyətli vergi güzəştləri verən vergi qanunlarını yenidən nəzərdən keçirməlidirlər; dividendlərə, faizlərə, müəllif hüquqlarından və lisenziyalardan əldə edilən gəlirlərə, digər dövlətlərə əlverişli vergi rejimi ilə əhəmiyyətli ziyan vuran dövlətlərin rezidentlərinin xeyrinə ödənilən digər oxşar ödənişlərə qarşı yüksək vergi müəyyən etməlidirlər; mənfəət paylandığı yerdən asılı olmayaraq, şirkətlər hər il ödəməli olduqları minimum vergi tətbiq etməlidirlər. Bu, vergidən yayınmaq üçün istifadə olunan süni konstruksiyaların sayının azaldılmasına kömək edə bilər.

9. Vergidən yayınmaya qarşı yuxarıda göstərilən mümkün müqavimət üsulları vergitutma məsələlərinin həllinə universal yanaşmanın yaradılmasına, o cümlədən beynəlxalq regional birliklərin çalışdığı vergi sistemlərinin uyğunlaşdırılmasına, vergitutmadan uzaqlaşmaq üçün offşor zonaların mövcudluğuna qədər zəmanət vermir. İlk mərhələdə dövlətlər offşor zonaların sayının artması ilə birlikdə mübarizə aparmalı, sonra onların sayını azaltmağa və nəticədə onları ümumiyyətlə aradan qaldırmağa çalışmalıdırlar. Hər bir dövlət öz ərazisində offşor zonalarını aradan qaldırırsa, bu halda gözlənilən nəticə əldə olunacaq.

10. Vergi sazişlərinin və daxili qanunvericiliyin bağlanması prosesini təkmilləşdirmək, texniki yardım, bilik almaq, təcrübə mübadiləsi aparmaq üçün BMT, İƏİT, BVF-nin beynəlxalq vergitutma üzrə ekspertləri tərəfindən keçirilən təlimlərdə və forumlarda iştirak etmək, problemlərin həllinə vahid yanaşmanın işlənilib hazırlanması beynəlxalq vergitutma ilə əlaqədar mübahisələrə xidmət edə bilər.

Dissertasiya işində işlənmiş vergi məsələləri üzrə beynəlxalq əməkdaşlığın yeni müddəaları vergi administrasiyalarının beynəlxalq əməkdaşlığının səmərəliliyinin artırılmasına, həmçinin büdcəyə əlavə gəlirlərin təmin edilməsinə imkan yarada bilər.

## İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

### **Azərbaycan dilində:**

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı – 2022
2. “Azərbaycan Respublikasının 2020-ci il dövlət büdcəsinin icrası haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanun layihəsinə və Azərbaycan Respublikasının 2020-ci il dövlət büdcəsinin icrasına dair illik hesabatı Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Rəyi
3. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Tədris Mərkəzi (2014), “Vergiye giriş”, Şamaxı - s. 231
4. Azərbaycan Respublikası ilə digər dövlətlər arasında bağlanmış iqtisadi vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrin inzibətçiliyi qaydaları
5. Bağirov D.A., (2006), “Vergi nəzarəti”, Bakı. 227 s.
6. Kəlbəyev Y.A. (2012), “Vergi siyasətinin konseptual əsasları və praktiki aspektləri” Bakı –530 s.
7. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Kəlbəyev Y.A., Rzayev Z.H. (2010), “Vergilər və vergitutma”, Bakı – 340 s.
8. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Kəlbəyev Y.A., Rzayev Z.H. (2005), “Vergitutmanın nəzəri və metodoloji əsasları” Bakı - 156 s.
9. Rzayev P.Q. (2013), İqtisadiyyatın vergi tənzimlənməsi mexanizminin stimullaşdırıcı rolunun artırılması istiqamətləri. Monoqrafiya. Bakı: “İqtisad Universiteti” Nəşriyyatı, 392 səh.
10. Xodov L.Q., (2008), Vergilər və iqtisadiyyatın vergi tənzimlənməsi, Dərs vəsaiti, 182 s.

### **Rus dilində:**

1. Абдуллаева Ж.А., (2009), ФГБОУ ВО «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, с. 9
2. Аубакиров Я.А. (2005), Национальная экономика в условиях глобализации.

- Алматы: Қазақ университеті, С. 18.
3. Елемесов Р.Е. (2001). Международные экономические отношения. – Алматы, с. 341
  4. Жатқанбаев Е.Б., Байзақова К.И., Куренкеева Г.Т. и др. (2004), Национальные интересы Казахстана и вызовы глобализации. – Алматы, ЛЕМ, С. 247.
  5. Винницкий Д.В. (2008), Сравнительный анализ двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения/ Д.В. Винницкий // «Сити принт», № 3. - С.19-35.
  6. Кастанова Е. Д. (2014), Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, Москва 178 с.
  7. Керимзаде А. Маг. (2017), дисс. «Основные направления международных соглашений об избежании двойного налогообложения», Государственный Экономический Университет, 96 с.
  8. Киреева, Е. Ф. Налогообложение в международной экономической практике: основы организации международного налогообложения: учеб. пособие / Е. Ф. Киреева. – Минск: БГЭУ, (2006), С. 109
  9. Кучеров И.И. (2007), Международное налоговое право: Учебник. - М.: ЗАО «ЮрИнфоР», стр. 312
  10. Лещенко С. К. Совершенствование правового регулирования отношений международного налогообложения в аспекте обеспечения развития экономики республики Беларусь. Белорусский государственный университет, (2017), 16с.
  11. Меркулов Е.С. (2004), Международное сотрудничество в сфере налогообложения и основы международного налогового права / И.В. Таранчук; под. ред. С.В. Гунько. - Петропавловск-Камчатский.: Издательство Дальневосточного университета 208 с.
  12. Панфилова, Е. М. (132). Отражение проблем двойного налогообложения в налоговых спорах: актуализация и направления совершенствования / Е. М. Панфилова (2016), № 28 — С. 508-511
  13. Погорлецкий, А. И. (2006), Международное налогообложение: учебник /

A– СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 126 с.

14. Ушаков, Д. Л. (2009), Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков / – М.: Юрист, С. 123

### **İngilis dilində:**

1. Calciu diana-elena, popescu maria loredana. Journal of the faculty of economics – economic. Vol. 3, issue may 2009, «the budget of the european union», p. 45
2. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. 2nd ed. New York, NJ: Aspen Publishers, (2004), P. 357.
3. Council of Europe/OECD Convention, (2010), Article 27, paragraph 2
4. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. - Paris: OECD
5. Exchange of Information and Bank Secrecy, edited by Alexander Rust&Eric Fort, Wolters Kluwer, (2012), P.153
6. Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. - Wien: Linde Verlag GmbH, (2013), 222 p.
7. Exchange of Information and Bank Secrecy, edited by Alexander Rust&Eric Fort, Wolters Kluwer, (2012), 181 p.
8. OECD Model Convention, (2010), Article 26
9. OECD Model Convention, (2010), Article 27
10. OECD Model Convention, (2010), Article 27, paragraph 3
11. OECD Model Convention, (2010), Article 27, paragraph 8c
12. OECD Model Convention, (2010), Article 27, paragraph 8d
13. OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital (в переводе на рус. яз), (2010), Art. 26

### **İnternet resursları:**

1. <https://www.stat.gov.az/> - Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsinin rəsmi saytı

2. <https://www.taxes.gov.az/ru/page/ikiqat-vergitutmanin-aradan-qaldirilmasina-dair-beynelxalq-sazisler>
3. <https://taxes.gov.az/az/page/vergi-meselelerine-dair-imzalanmis-ikiterefli-emekdasliq-senedleri>
4. Model Convention with Respect to taxes on Income and on Capital [Electronic resource] //OECD. - 2014. - Mode of access: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>
5. [https://mgimo.ru/library/publications/sovershenstvovanie\\_zakonodatelstva\\_o\\_dv\\_oynom\\_nalogooblozhenii/](https://mgimo.ru/library/publications/sovershenstvovanie_zakonodatelstva_o_dv_oynom_nalogooblozhenii/)
6. <https://www.caspianlegal-center.az/ru/news/more/withholding-taxes-azerbaijan>
7. <https://trendeconomy.ru/data/h2/Azerbaijan/TOTAL>
8. <https://visasam.ru/emigration/asia/nalogooblozhenie-v-gonkonge.html>
9. <https://ppt-online.org/502940>

## ƏLAVƏLƏR

Əlavə 1.

**Cədvəl 1. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq sazişlər**

S/S	Dövlətlər	Tətbiq edilmə tarixi	Qüvvəyə minmə tarixi	İmzalanma tarixi
1	Avstriya	01.01.2002	23.02.2001	04.07.2000
2	Almaniya	01.01.2006	28.12.2005	25.08.2004
3	Belarus	01.01.2003	29.04.2002	08.08.2001
4	Belçika	01.01.2007	12.08.2006	18.05.2004
5	Bosniya və Herseqovina	01.01.2014	26.12.2013	18.10.2012
6	Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri	01.01.2008	25.07.2007	20.11.2006
7	Bolqarıstan	01.01.2009	25.11.2008	12.11.2007
8	Böyük Britaniya və Şimali İrlandiya	01.01.2014	26.12.2013	18.10.2012
9	Danimarka	01.01.2018	31.12.2017	17.02.2017
11	Çin	01.01.2006	17.08.2005	17.03.2005
10	Çexiya	01.01.2007	16.06.2006	24.11.2005
12	Estoniya	01.01.2009	27.11.2008	30.10.2007
13	Fransa	01.01.2006	01.10.2005	20.12.2001
14	Fınlandiya	01.01.2007	29.11.2006	29.09.2005
15	Gürcüstan	01.01.1998	01.12.1997	18.02.1997
16	İran	01.01.2011	25.01.2010	10.03.2009
17	İordaniya	01.01.2017	05.02.2016	05.05.2008
18	İsveç	01.01.2017	30.09.2016	10.02.2016
19	İspaniya	01.01.2022	13.01.2021	23.04.2014
20	İsveçrə	01.01.2008	13.07.2007	23.02.2006
21	İtaliya	01.01.2012	28.04.2010	21.07.2004
22	İsrail	01.01.2018	28.12.2017	13.12.2016
23	Kanada	01.01.2007	23.01.2006	07.09.2004
24	Küveyt	01.01.2013	18.04.2012	10.02.2009
25	Koreya	01.01.2009	25.11.2008	19.05.2008
26	Latviya	01.01.2007	19.04.2006	03.10.2005
27	Lüksemburq	01.01.2010	02.07.2009	16.06.2006
28	Litva	01.01.2005	13.11.2004	02.04.2004
29	Macarıstan	01.01.2009	15.12.2008	18.02.2008
30	Marakeş	-	-	05.03.2018
31	Malta	27.12.2016	30.09.2016	29.04.2016
32	Moldova	01.01.2000	28.01.1999	27.11.1997
33	Monteneqro	01.01.2014	14.11.2013	12.03.2013
34	Norveç	01.01.1997	19.09.1996	24.04.1996
35	Niderland	01.01.2010	18.12.2009	22.09.2008
36	Özbəkistan	01.01.1997	02.11.1996	27.05.1996
37	Polşa	01.01.2006	20.01.2005	26.08.1997
38	Pakistan	01.01.1998	01.07.1997	10.04.1996
39	Qazaxıstan (Saziş)	01.01.1998	07.05.1997	16.09.1996
	Qazaxıstan (Protokol)	01.01.2019	27.04.2018	03.04.2017
40	Qətər	01.01.2009	11.03.2008	28.08.2007
41	Rusiya Federasiyası	01.01.1999	03.07.1998	03.07.1997
42	Rumıniya	01.01.2005	29.01.2004	29.10.2002

43	Sloveniya	01.01.2013	10.09.2012	09.06.2011
44	San-Marino	01.01.2017	02.05.2016	08.09.2015
45	Səudiyyə Ərəbistanı	01.01.2016	01.05.2015	13.05.2014
46	Serbiya	01.01.2011	01.12.2010	13.05.2010
47	Şimali Makedoniya	01.01.2014	12.08.2013	19.04.2013
48	Türkiyə	01.01.1998	01.09.1997	09.02.1994
49	Tacikistan	01.01.2009	11.02.2008	13.08.2007
50	Türkmənistan	01.01.2020	12.03.2019	22.11.2018
51	Vyetnam	01.01.2015	11.11.2014	19.05.2014
52	Ukrayna	01.01.2011	03.07.2000	30.07.1999
53	Yunanıstan	01.01.2011	11.03.2010	16.02.2009
54	Yaponiya	28.12.1991	11.04.2008	30.05.2005
55	Xorvatiya	01.01.2014	18.03.2013	12.03.2012

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

## Əlavə 2.

### Cədvəl 2. Vergi məsələlərinə dair imzalanmış əməkdaşlıq müqavilələri

S/S	Ölkə	Adı	İmzalanma tarixi və yeri	Qüvvəyə minmə tarixi
<b>Vergi məsələlərinə dair imzalanmış ikitərəfli əməkdaşlıq müqavilələri</b>				
1	Argentina	Azərbaycan Respublikası və Argentina arasında vergi məlumatlarının mübadiləsi haqqında Saziş	17.12.2012 Bakı şəh	22.04.2013
2	Belarus	Azərbaycan Respublikası və Belarus arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında 05.11.2004-cü il tarixli Sazişə əlavə və dəyişikliklər edilməsi haqqında Protokol	21.11.2004 Bakı şəh.	17.03.2014
		Azərbaycan Respublikası və Belarus arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında Saziş	05.11.2004 Bakı şəh.	19.08.2005
4	Estoniya	Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi və Estoniya Vergi və Gömrük Şurası arasında vergi orqanlarının fəaliyyəti sahəsində əməkdaşlığa dair Memorandum	27.04.2009 Bakı şəh.	31.07.2009
3	Çexiya	Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi və Çexiya Respublikası Maliyyə Nazirliyi arasında Vergi Administrasiyasının fəaliyyəti sahəsində əməkdaşlığa dair Saziş	11.09.2007 Bakı şəh	28.01.2008

5	Fransa	Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi və Fransa Respublikasının Dövlət Bütçəsi, Mühəssabatı, Qulluğu və İslahatı Nazirliyinin Dövlət Maliyyəsi Bəş İdarəsi arasında texniki əməkdaşlıq Sazişi	09.12.2009 Paris şəh.	29.03.2010
6	Gürcüstan	Azərbaycan Respublikası və Gürcüstan arasında vergi qanunvericiliyinə əməl olunması üzrə qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında Saziş	18.02.1997 Bakı şəh.	10.07.1997
		Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi ilə Gürcüstanın Maliyyə Nazirliyi arasında qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında Saziş	14.06.2004 Tbilisi şəh.	
		Azərbaycan Respublikası və Gürcüstan arasında iqtisadi və maliyyə pozuntuları ilə mübarizə sahəsində əməkdaşlıq haqqında Saziş	09.11.1998 Bakı şəh	06.04.1999
7	Qazaxıstan	Azərbaycan Respublikası və Qazaxıstan arasında vergi qanunvericiliyinə əməl olunması məsələləri üzrə qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında Saziş	10.06.1997 Almatı şəh.	18.09.1998
		Azərbaycan Respublikası ilə Qazaxıstan arasında iqtisadi və maliyyə pozuntularına qarşı mübarizə sahəsində əməkdaşlıq, habelə qanunsuz aparılan valyuta	22.10.1999 Astana şəh.	21.08.2000
8	Qırğızıstan	Azərbaycan Respublikası və Qırğızıstan arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında Saziş	30.03.2012 Bakı şəh.	02.04.2013
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 Riqa şəh.	17.01.2011
10	Litva	Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi və Litva Respublikasının Daxili İşlər Nazirliyi yanında Maliyyə Cinayətlərinin Təhqiqatı Xidməti arasında Saziş	02.04.2004 Vilnus şəh.	05.05.2011
		Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi və Litva Respublikasının Maliyyə Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Müfəttişliyi arasında texniki əməkdaşlıq haqqında Saziş	05.05.2011 Bakı şəh.	16.01.2018



		Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi və Litva Respublikası Maliyyə Nazirliyi yanında Dövlət vergi müfəttişliyi arasında vergitutma məsələləri üzrə məlumat mübadiləsi haqqında Saziş	13.09.2007 Vilnus şəh.	
		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 Vilnus şəh.	20.12.2010
11	Macarıstan	Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi və Macarıstanın Milli İqtisadiyyat Nazirliyi arasında vergi inzibatçılığı sahəsində əməkdaşlığa dair Memorandum	11.11.2011 Bakı şəh	27.02.2012
		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 Bakı şəh.	21.10.2020
12	Moldova	Azərbaycan Respublikası və Moldova arasında vergi hüquqpozmaları ilə mübarizə sahəsində əməkdaşlıq və məlumat mübadiləsi haqqında Saziş	23.04.2009 Bakı şəh.	26.08.2010
		Azərbaycan Respublikası və Moldova arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında Saziş	27.11.1997 Bakı şəh	08.01.1999
13	Özbəkistan	Azərbaycan və Özbəkistan arasında cinayətkarlığa qarşı mübarizədə əməkdaşlıq haqqında Saziş	25.07.2000 Bakı şəh.	09.07.2001
		Azərbaycan və Özbəkistan arasında iqtisadi və maliyyə pozuntuları ilə mübarizə sahəsində əməkdaşlıq haqqında Saziş	26.02.1998 Bakı şəh.	27.11.1999
	Özbəkistan	Azərbaycan Respublikası Özbəkistan arasında vergi qanunvericiliyində hüquq pozuntuları ilə mübarizə sahəsində qarşılıqlı yardım, əməkdaşlıq və informasiya mübadiləsi haqqında Saziş	18.06.1997 Daşkənd şəh.	04.08.1997
		Azərbaycan Respublikası və Özbəkistan arasında vergi sahəsində əməkdaşlıq və məlumat mübadiləsi haqqında Saziş	11.09.2008 Bakı şəh.	29.07.2009

14	Polşa	Azərbaycan Respublikası və Polşa arasında beynəlxalq terrorçuluq, mütəşəkkil cinayətkarlıq və digər cinayətlərlə mübarizə sahəsində əməkdaşlıq haqqında Saziş	04.06.2008 Varşava şəh.	22.05.2015
15	Rusiya	Azərbaycan Respublikası və Rusiya arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi məsələləri üzrə qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında Saziş	09.01.2001 Bakı şəh.	27.04.2001
		Azərbaycan Respublikası və Rusiya arasında vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə mübarizə sahəsində əməkdaşlıq və məlumat mübadiləsi haqqında Saziş	25.01.2002 Moskva şəh.	05.04.2002
16	Türkmənistan	Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi ilə Türkmənistanın Maliyyə Nazirliyi arasında vergi orqanlarının fəaliyyəti sahəsində əməkdaşlığa dair Memorandum	08.08.2017 Bakı şəh.	13.12.2017
17	Türkiyə	Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi ilə Türkiyə Respublikası Maliyyə Nazirliyi arasında əməkdaşlıq haqqında Protokol	12.03.2001 Ankara şəh.	12.03.2001
18	Ukrayna	Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi ilə Ukrayna Dövlət Vergi Administrasiyası arasında əməkdaşlıq haqqında Saziş	14.02.2002 Kiyev şəh.	20.02.2003
<b>Vergi məsələlərinə dair imzalanmış çöxtərəfli əməkdaşlıq müqavilələri</b>				
19	MDB	MDB iştirakçısı dövlətlərinin vergi cinayətlərinə qarşı mübarizədə əməkdaşlığı haqqında Saziş	03.06.2005 Tbilisi şəh.	Azərbaycan Respublikasına münasibətdə; 14.08.2007
		MDB iştirakçısı olan dövlətlər arasında vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsi və bu sahədə pozuntular ilə mübarizə məsələləri üzrə qarşılıqlı yardım və əməkdaşlıq haqqında Saziş	04.06.1999 Minsk şəh.	Azərbaycan Respublikasına münasibətdə 27.12.2002
20	OECD və AŞ	"Vergi məsələləri üzrə qarşılıqlı inzibati yardım haqqında" OECD və Avropa Şurasının (AŞ) birgə Konvensiyası	25.01.1983 Strasburq şəh.	Azərbaycan Respublikasına münasibətdə 09.12.2003

Mənbə: <https://taxes.gov.az/az/page/vergi-meselelerine-dair-imzalanmis-ikiterefli-emekdasliq-senedleri>

**Cədvəl 3. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq müqavilələrin təsirini təhlil edən matris**

Güclü tərəflər (daxili potensial) (S)	Zəif tərəflər (daxili zəifliklər) (W)
Xarici investisiyalar üçün bazar cəlbediciliyi	Vergi müqaviləsi bağlanarkən xarici qanunvericiliyin öyrənilməsi xərcləri
Qeyri-rezidentlərdən ixtisaslı kadrların cəlb edilməsi	Tərəfdaş ölkənin vergi qanunvericiliyinin interpretasiyasında çətinliklər
Vergi dərəcəsinin aydın anlayışı	Yerli sahibkarların xarici rəqiblərə hazır olmaması
Rəqabətin yeni inkişaf səviyyəsinə çıxması	Rezidentlik yerindən vergi tutulması haqqında müqavilələrə görə daxilolmaların azaldılması
Yerli sahibkarlar üçün yeni məhsul satış bazarlarının yaranması	İnkişaf perspektivlərinin açılması ixtisaslı kadrların dövriyyəsinə təsir göstərə bilər
Xarici şirkətlərin təklif etdiyi məhsulların çeşidinin artırılması	Yerli bazarın həddindən artıq dolması
Tərəfdaş ölkələrlə dostluq əlaqələrinin qurulması	
Yerli sahibkarlar üçün beynəlxalq müqavilələr hesabına verilən güzəştlər Yerli sahibkarlar üçün beynəlxalq müqavilələr hesabına verilən güzəştlər	
Vergi ödəyicilərinin artırılması və müvafiq olaraq büdcəyə daxilolmaların artırılması	
İnfrastrukturun və inteqrasiya proseslərinin sürətli inkişaf templəri İnfrastrukturun və inteqrasiya proseslərinin sürətli inkişaf templəri	
Xarici imkanlar (O)	Mövcud təhdidlər (T)
Beynəlxalq əməkdaşlıq hesabına yerli bazarın digər potensial tərəfdaşlar üçün də açılması	Xarici investorlar yerli sahibkarlarla rəqabət apara bilərlər ki, bu da onların gəlirlərinin azalmasına gətirib çıxaracaqdır.
İnvestisiya üçün açıq olan yerli bazar xarici investisiyalarla qarşılıqlı əlaqədə böyük imkanlar yaradır	Yerli bazara yeni başlayan yerli sahibkarlardan daha çox xarici sərmayədarların məhsullarına üstünlük verilməsi
İnvestisiya üçün açıq olan yerli bazar xarici investisiyalarla qarşılıqlı əlaqələr üçün imkanlar yaradır	Yerli bazara yeni başlayan yerli sahibkarlardan daha çox xarici sərmayədarların məhsullarına üstünlük verilməsi
İnvestorlara təklif olunan xüsusi vergi rejiminə malik zonalar regionların inkişafını və infrastrukturun yaxşılaşdırılmasını sürətləndirə bilər	Güzəştli şəraitin yaradılması və müəssisələrin pulsuz qeydiyyatına alınması çoxlu sayda şirkətlərin yaranmasına səbəb olur. Gələcəkdə bu, bazarın həddindən artıq doymasına təsir edə bilər.

Beynəlxalq Müqavilələr ixracatçılara yeni bazarları inkişaf etdirməyə kömək edə bilər	Qanunvericilikdə tez-tez edilən dəyişikliklərə görə, beynəlxalq müqavilənin şərtlərinin müxtəlif şərtləri yarana bilər
Gələcəkdə yerli şirkətlərə yüksək ixtisaslı kadrların cəlb edilməsi imkanları	Sahibkarların sayının artması bu sahənin tənzimlənməsində çətinliklərə səbəb ola bilər
Yerli sahibkarların inkişafının stimullaşdırılması	

**Mənbə:** Müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

### **Cədvəllərin siyahısı**

<b>Cədvəl 1. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq sazişlər.....</b>	<b>78</b>
<b>Cədvəl 2. Vergi məsələlərinə dair imzalanmış əməkdaşlıq müqavilələri.....</b>	<b>79</b>
<b>Cədvəl 3. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq müqavilələrin təsirini təhlil edən matris.....</b>	<b>83</b>

### **Sxemlərin siyahısı**

<b>Sxem 1. Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üsulları.....</b>	<b>19</b>
<b>Sxem 2. İkiqat vergitutmanın növləri.....</b>	<b>19</b>