

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
BAKİ DÖVLƏT UNİVERSİTETİ**

əlyazması hüququnda

ELNUR VAQİF oğlu MİRZƏLİYEV

**BEYNƏLXALQ-HÜQUQİ ƏMƏKDAŞLIĞIN AZƏRBAYCAN
RESPUBLİKASININ VERGİ SİSTEMİNİN FORMALAŞMASI
VƏ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİNDƏ ROLU**

İXTİSAS: 5603.01 – “Beynəlxalq hüquq; insan hüquqları”

**Hüquq üzrə fəlsəfə doktoru elmi dərəcəsi almaq
üçün təqdim edilmiş dissertasiyanın**

A V T O R E F E R A T I

BAKİ – 2017

Dissertasiya işi Bakı Dövlət Universitetinin “Beynəlxalq xüsusi hüquq və Avropa hüququ” kafedrasında yerinə yetirilmişdir.

**Elmi rəhbər: hüquq üzrə elmlər doktoru
E.Ə.ƏLİYEV.**

**Rəsmi opponetlər: hüquq üzrə elmlər doktoru,
professor O.F.ƏFƏNDİYEV.**

**hüquq üzrə fəlsəfə doktoru
Ə.V.ALLAHVERDİYEV.**

**Aparıcı təşkilat: AMEA Hüquq və İnsan haqları
Elmi-Tədqiqat İnstitutu.**

Dissertasiya işinin müdafiəsi “___” “_____” 2017-ci il tarixdə saat “___” Bakı Dövlət Universiteti nəzdindəki FD.02.013 Dissertasiya şurasının iclasında keçiriləcəkdir.

Ünvan: AZ-1148, Bakı şəhəri, akademik Z.Xəlilov küçəsi, 23, Bakı Dövlət Universiteti, I tədris korpusu, 901 saylı auditoriya.

Dissertasiya işi ilə Bakı Dövlət Universitetinin Elmi kitabxanasında tanış olmaq olar.

Avtoreferat “___” “_____” 2017-ci il tarixdə göndərilmişdir.

**FD.02.013 Dissertasiya şurasının elmi katibi,
hüquq üzrə fəlsəfə doktoru, dosent:**

Ə.Q.MƏMMƏDOV

İŞİN ÜMUMİ XARAKTERİSTİKASI

Dissertasiya işinin aktuallığı. Vergi münasibətləri ilə bağlı məsələlərin tənzimlənməsi həm hüquqi, həm də iqtisadi sferada müzakirə predmeti olan problemlərdən biri kimi qəbul edilməklə, daim tədqiqatçıların diqqətini özünə cəlb edir. Hər bir dövlətdə vergi sisteminin formalaşması və normal inkişafı nəinki həmin dövlətin, eyni zamanda cəmiyyətin stabil şəkildə inkişafına təsir göstərən vacib amillərdəndir. Klassik iqtisadi fikrin banisi hesab edilən Adam Smit “Xalqların sərvəti” əsərində göstərirdi ki, vergitutmanın qeyri-müəyyənliyi cəmiyyətdə neqativ hallara, hətta özbaşınalıq və korrupsiyaya yol açır¹. Məhz vergi sistemi iqtisadiyyatın subyektivi kimi insanla dövlətin təmsil etdiyi cəmiyyət arasındakı qarşılıqlı münasibətlərin vacib tərəflərini əks etdirir. Müasir beynəlxalq münasibətlər, inteqrasiya və qloballaşma şəraitində isə bu problemin aktuallığı xüsusi qeyd edilməlidir.

Hər bir dövlətin vergi sisteminin inkişafında həm daxili, həm də xarici amillər əhəmiyyətli rol oynayır. Xarici amillər arasında beynəlxalq hüquqi normalar, xarici ölkələrin vergitutma praktikası xüsusilə qeyd edilməlidir. Müasir dövrdə hər bir dövlətin milli iqtisadiyyatı qaçılmaz şəkildə beynəlxalq iqtisadi münasibətlər sisteminə inteqrasiya edir, milli sərhədləri aşır və mütləq şəkildə beynəlxalq faktorun təsirinə məruz qalır. Bununla belə, qeyd etmək lazımdır ki, müxtəlif dövlətlərin hüquq sistemləri transsərhəd xarakterli beynəlxalq əlaqələrin bütün müxtəlifliklərini tənzimləmək gücündə deyildir. Qeyd edilənlər konkret bir dövlətin sərhədlərini aşan və beynəlxalq xarakter daşıyan xüsusi, əsasən də iqtisadi münasibətləri tənzimləyən spesifik hüquq normaları məcmusunun formalaşmasına şərait yaratmışdır. Bu sahələrdən biri də yeni yaranmaqda olan və daim aktual münasibətləri özündə birləşdirən beynəlxalq vergi hüququdur.

Beləliklə, iqtisadi münasibətlərin beynəlmiləlləşməsi nəticəsində vergi hüquq münasibətləri də ayrıca dövlətlərin sərhədindən obyektiv və qaçılmaz şəkildə çıxır, transsərhəd xarakter alır². Beynəlxalq vergi hüququnun predmetini beynəlxalq vergi münasibətləri təşkil edir. Beynəlxalq vergi münasibətlərinə dövlətin xarici fiziki və hüquqi şəxslərdən və ya rezidentlərin xaricdəki gəlirlərindən, əmlakından vergi və yığımların alınması, beynəlxalq təşkilatlarla dövlətlərin vergi məsələləri üzrə münasibətləri, vergi yurisdiksiyası ilə bağlı dövlətlərin fəaliyyəti, vergi orqanlarının beynəlxalq əməkdaşlığı kimi münasibətlər daxildir. Beynəlxalq vergi münasibətlərinin məzmunu beynəlxalq vergi hüququnun subyektlərinin hüquq və vəzifələrinin həyata keçirilməsində özünü göstərir. Beləliklə, müasir qloballaşma şəraitində milli vergi sistemlərinin normativ bazasının təkmilləşməsinə xidmət edən beynəlxalq vergi hüquq normalarının formalaşması və istifadəsi ilə bağlı məsələlərin araşdırılması baxımından müvafiq tədqiqat işi xüsusi aktuallıq kəsb edir.

Tədqiqatın aktuallığını göstərən digər məsələ ondan ibarətdir ki, beynəlxalq vergi hüququ ilə bağlı Qərbi hüquq doktrinasındakı anlayış və konsepsiyalar Postsovet

dövlətlərinin (Rusiya, Ukrayna və s.), o cümlədən Azərbaycan Respublikasının (AR) hüquq doktrinasından fərqlənir. Məsələ burasındadır ki, Qərbi hüquq fikrində beynəlxalq vergi hüququ əsasən ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması yönündə təhlil edilir və daha çox dövlətdaxili hüququn tərkib hissəsi kimi qiymətləndirilir. Vergi hüququ sahəsində bəzi mütəxəssislərin (Maykl Qreytz, Devid Rozenblum, Juli Roin, Mitçel Keyn və Tsilli Deyqan)³ qənaətinə, beynəlxalq vergi hüququ yoxdur, vergi sırf dövlətdaxili məsələdir və hər bir dövlət bu sahədə müstəqil və istədiyi kimi qərar verə bilər. Beynəlxalq vergi hüququ sferasında ABŞ-in nüfuzlu mütəxəssislərdən olan Miçiqan Universitetinin professoru Ryuven Eyvi-Yonah isə bu fikrin əksinə olaraq qeyd edir ki, vergi münasibətləri sahəsində beynəlxalq və dövlətdaxili normaların məcmusu müstəqil hüquq sferası olan beynəlxalq vergi hüququnu formalaşdırır. Müəllifin fikrincə, dövlətlər beynəlxalq vergitutma sahəsində təkbəşinə qərar verə bilməz, bu hal ikiqat vergitutmaya yol açır, bu isə vergitutmanın ən əsas problemidir⁴. Beynəlxalq vergi hüququnun sistemləşdirilməsi və müstəqil sahə kimi müəyyən edilməsində Azərbaycanlı müəlliflərin də tədqiqat əsərlərində əhəmiyyətli araşdırmalar həyata keçirilmişdir⁵.

İqtisadi münasibətlərin beynəlxalq xarakteri ikiqat vergitutma problemini doğurmuşdur. Hazırda dünyanın bütün dövlətlərində biznes subyektlərinin rezidentlik və gəlir (və ya əmlakına) meyarlarına görə təkrarən vergiyə cəlb edilməsi probleminin aradan qaldırılması həlli zəruri olan məsələlərdəndir. Bu səbəbdən ticarət münasibətlərinin qloballaşması şəraitində sahibkarlıq subyektlərinin ikiqat vergitutmaya cəlb edilməsi ilə bağlı məsələlərin elmi araşdırılması xüsusi aktuallıq kəsb edir.

İkiqat vergitutmaya şərait yaranan səbəblərdən biri də dövlətlərin vergi qanunvericiliklərindəki fərqliliklərdir. Həmin qanunlarda dövlətlərin vergitutma ilə bağlı hüquqları, vergi yurisdiksiyasının hədləri, vergilərin müəyyən edilməsi, bir sözlə dövlətlərin vergitutma sahəsində suverenliyi təsbit edilir. Lakin iqtisadi münasibətlərin transsərhəd xarakteri dövlətləri həmin suverenlikdən istisna etməyə məcbur edir. Qeyd edilən məsələlər təkbəşinə yox, kompleks şəkildə, dövlətlərin birgə səyləri nəticəsində həll oluna bilər. Buna görə də, AR da daxil olmaqla istənilən sivil dövlətdə ikiqat vergitutma ilə bağlı problemlərin aradan qaldırılmasında beynəlxalq hüquqi normalara müraciət edilməsi həm zəruri, həm də aktualdır.

³ Michael J. Graetz, Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, 26 Brook. J. Int'l L. 1357.2001.; Rosenbloom. H. David. International Tax Arbitrage and the “International Tax System,” 53 Tax L. Rev. 137.2000.; Tsilly Dagan. The Tax Treaties Myth, 32 NYU J. Int'l L. & Pol. 939.2000.; Mitchell A. Kane, Strategy and Cooperation in National Responses to International Tax Arbitrage, 53 Emory L.J. 89.2004.

⁴ Reuven. S. Avi-Yonah. International Tax As International Law. An Analysis of the International Tax Regime. Cambridge University Press. 2007, p. 4-5.

⁵ Sadiqov Ə.İ. Beynəlxalq iqtisadi hüquq, Dərslük. Bakı, Bakı Universiteti Nəşriyyatı, 2008, s. 297-298; Əliyev E.Ə. Beynəlxalq iqtisadi hüquq. Dərslük. Bakı, 2012, s. 500-501; Mirzəyeva A.Q., Əliyeva Ə.Ə. Beynəlxalq vergi hüququ icimai münasibətləri tənzimləyən yeni hüquq institutu kimi. Beynəlxalq hüquq və inteqrasiya problemləri, 2005, № 4 (4), s. 197; Abbasov G.M. Vergi münasibətlərinin tənzimlənməsində Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyi və beynəlxalq hüquq. Hüquq elmləri namizədi elmi dərəcəsi almaq üçün təqdim edilmiş dissertasiyanın avtoreferatı. Bakı, 2009, s. 9.

¹ Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle. The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy. 2005, p. 429.

² Basu Subhajit. Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law. Ashgate Publishing, Ltd., 2013, p. 29-55.

Respublikamızın sürətli iqtisadi inkişafı, ticarət əlaqələrinin intensiv xarakter alması, ölkədə sabit siyasi, iqtisadi mühitin qorunması və bunun nəticəsi kimi xarici kapital axını, yeni müəssisə və təşkilatların fəaliyyətə başlaması prosesləri gedir. Azad bazar iqtisadiyyatı yolu seçmiş dövlətimizdə iqtisadi münasibətlərinin inkişafı mühüm əhəmiyyət kəsb edən məsələdir. Respublikamızda bu istiqamətdə həm dövlətdaxili, həm də beynəlxalq əməkdaşlıq kontekstində mühüm addımlar atılmışdır. Bununla belə, həmin inkişafın meydana çıxardığı məsələlərin tənzimlənməsi də mütləq şərtidir. Aparılan iqtisadi islahatlar və inteqrasiya həmin proseslərin effektiv hüquqi tənzimlənməsini və yeni tənzimləmə mexanizmlərinin işlənilməsi zərurətini meydana çıxarmışdır. Qeyd edilən məsələlərin həllində beynəlxalq hüquq normaları və inkişaf etmiş dövlətlərin müsbət təcrübəsindən yararlanmaq və həmin təcrübənin dövlətdaxili qanunvericiliyə tətbiqi xüsusi aktuallıq kəsb edir.

Vergitutma sferasında qüvvədə olan beynəlxalq-hüquqi normalarının dövlətdaxili qanunvericiliyə uyğunlaşdırılması və müxtəlif dövlətlərin, xüsusilə də inkişaf etmiş və zəngin vergi təcrübəsinə malik olan dövlətlərin vergi işi sahəsində təcrübəsindən yararlanma AR-in müasir vergi sisteminin inkişafında, vergitutma münasibətlərini tənzimləyən qanunvericiliyin təkmilləşdirilməsində və ümumilikdə iqtisadiyyatın inkişafında irəliyə doğru atılmış mühüm addımdır. Ona görə də, müvafiq məsələlərin hərtərəfli, müqayisəli şəkildə araşdırılması kifayət qədər aktualdır.

Hazırda ölkəmiz həm regionda, həm də dünyada iqtisadi baxımdan intensiv iqtisadi inkişafı ilə seçilən və öz mövqeyini birbaşa ifadə edə bilən ölkələr sırasındadır. Müasir iqtisadi inkişafın əsas təkanverici qüvvəsi olan vergitutma məsələsi istənilən dövlətin iqtisadi inkişafında, xarici iqtisadi əlaqələrinin effektiv şəkildə qurulmasında əsas rol oynayır. Müasir vergi sisteminin fəaliyyətinin inkişafı və bu fəaliyyətin hüquqi tənzimlənməsi üçün müasir tələblərə cavab verən normativ bazanın və təşkilati mexanizmlərin mövcudluğu mütləq şərtidir.

Ümummillil liderimiz Heydər Əliyevin 11 fevral 2000-ci il tarixli Fərmanı əsasında dövlətin vergi siyasətinin həyata keçirilməsi, dövlət büdcəsinə vergilərin və digər daxilolmaların vaxtında və tam həcmdə yığılmasını təmin edən mərkəzi icra hakimiyyəti orqanı - AR Vergilər Nazirliyi yaradılmışdır. 2001-ci ilin yanvar ayında qüvvəyə minmiş və Azərbaycanın müstəqillik tarixində ilk olan Vergi Məcəlləsinin (VM) qəbul edilməsi ölkənin həyatında tarixi bir hadisə olaraq, vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi və onun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması sahəsində atılmış ən başlıca addımlardan idi⁶. AR iqtisadiyyatında baş vermiş inkişaf onun hüquqi tənzimlənməsində yeni metodların və prosedurların tətbiqi zərurətini meydana çıxarmışdır. Milli vergi xidmətinin təkmilləşdirilməsi sahəsində əsas nailiyyətlər isə 2005-ci ildən başlayaraq əldə edilmişdir. Belə ki, 2006-cı ildən başlayaraq, AR-də vergi münasibətlərinin tənzimlənməsi üzrə elektron xidmətlər və innovativ layihələr icra olunmuşdur. Həmin tədbirlər arasında: Avtomatlaşdırılmış Vergi İnformasiya Sistemi (AVİS); Elektron bəyannamə (e-bəyannamə); Sahibkarlıq fəaliyyəti

⁶ Məmmədov F. Azərbaycanın vergi sistemi ölkə iqtisadiyyatının inkişafına xidmət edir. Xalq qəzeti. 2010, 12 fevral, s. 3.

subyektlərinin “bir pəncərə” prinsipi üzrə qeydiyyatı; ƏDV-nin depozit hesabı; Banklarla onlayn inteqrasiya; Elektron vergi hesab-fakturaları; Elektron məsafədən ötürmə qurğuları (GPRS sistemi); Fərdi sahibkarların və kommərsiya hüquqi şəxslərin onlayn qeydiyyatı; Vergilərin elektron qaydada ödənişi; Elektron audit (e-audit); Sertifikat Xidməti Mərkəzi (Asan İmza) xüsusilə qeyd edilməlidir.

Milli vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətində əsasən aşağıdakı dövlət proqramları icra edilmişdir: AR-də vergi inzibətçiliyinin təkmilləşdirilməsi Dövlət Proqramı (2005-2007); AR-də vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi üzrə Tədbirlər Planı (2008-2012); Vergi qanunvericiliyi və inzibətçiliyinin təkmilləşdirilməsi üzrə Strateji Plan (2009-2012); Vergi orqanları tərəfindən vergi ödəyicilərinə göstərilən xidmətlərin inkişafı Konsepsiyası (2011-2015); Vergi sisteminin inkişafı üzrə 2013-2020-ci illər üçün Strateji Plan.

Yuxarıda qeyd edilən sonuncu Strateji Planın əsas hədəfləri kimi aşağıdakılar müəyyən edilmişdir: mütərəqqi, mükəmməl və beynəlxalq standartlara cavab verən vergi sisteminin formalaşdırılmasının başa çatdırılması; innovasiya yönümlü iqtisadiyyatın inkişafını təmin edən və qeyri-neft sektorunun ixrac potensialını gücləndirən vergi siyasətinə üstünlük verilməsi; vergi ödəyiciləri ilə partnyorluq prinsiplərinin yaradılması; vergi ödəmə vərdislərinin cəmiyyətin normasına çevrilməsinə nail olunması. Bundan əlavə, AR qanunvericiliyinin Aİ qanunvericiliyinə və ÜTT-nin tələblərinə uyğunlaşdırılması; vergi bəyannamələrinin əvvəlcədən doldurulma sisteminə keçilməsi üzrə beynəlxalq təcrübə öyrənilərək mərhələlərlə bu sistemə keçidin təmin olunması; e-auditin tətbiqi sahəsində kompleks tədbirlərin həyata keçirilməsi; elektron kommərsiyaya vergi nəzarətinin təşkili; beynəlxalq əməkdaşlığın davam etdirilməsi; vergi borclarının alınması istiqamətində beynəlxalq təcrübənin araşdırılması kimi məqsədlər də müəyyən edilmişdir.

Göründüyü kimi, vergi sistemi ölkənin iqtisadi həyatında aparıcı rol oynayır. Hazırda dünyada və AR-də baş verən iqtisadi dəyişikliklər, postneft dövrünə keçid, iqtisadiyyatın diversifikasiyası kimi məsələlər dövlət büdcəsinin maksimum dərəcədə gəlirlərlə təmin edilməsini və xərclərdə tarazlığın saxlanmasını aktual bir vəzifəyə çevirmişdir. Belə bir şəraitdə ümumilikdə vergi sisteminin müasir reallıqlara cavab verəcək şəkildə təkmil vəziyyətə gətirilməsi gərəkdir. 2016-cı ildə vergi sahəsində aparılacaq islahatların istiqamətlərinin təsdiqi və vergi inzibətçiliyinin təkmilləşdirilməsi haqqında 4 avqust 2016-cı il tarixli AR Prezidentinin Sərəncamında qeyd edilir ki, vergi ödəyiciləri ilə vergi orqanları arasında qarşılıqlı etimadın və şəffaflığın daha da artırılması, sahibkarlara əlverişli şəraitin yaradılması və ölkə iqtisadiyyatının davamlı inkişaf tempinə uyğun olaraq real vergi potensialının müəyyən edilməsi üçün vergi sisteminə islahatların davam etdirilməsi və vergi inzibətçiliyinin daha da təkmilləşdirilməsi zəruridir.

Hər bir dövlətin vergi sisteminə əsas problemlərdən biri dövlətin maraqlarının və vergi ödəyicilərinin hüquqlarının tarazlaşdırılmasıdır. Dövlət həmişə çalışır ki, vergilər büdcəyə daxil olsun, vergi ödəyiciləri isə hər zaman vergilərin azaldılmasında maraqlı olurlar. Vergi hüquq münasibətləri dövlət və vergi ödəyicisi arasında ziddiyyətli məqamları ilə seçilən hüquq münasibətidir. Bu

məsələ bu nöqteyi-nəzərdən də ətraflı elmi-tədqiqatın aparılmasını tələb edir, xüsusilə də müasir dövrdə AR-də sahibkarlıq subyektlərinin vergitutma mexanizmlərinin optimallaşdırılması fonunda bu problem daha da aktuallaşmışdır.

Vergi orqanları və vergi ödəyiciləri arasında mübahisələrə yol verilməməsi və ümumilikdə ölkənin vergitutma sferasında sabitliyin və balansın saxlanması vergi nəzarətinin realizəsindən bilavasitə asılıdır. AR-də vergi nəzarəti ilə bağlı qənaətbəxş qanunvericilik bazası mövcuddur, lakin nəzərə alsaq ki, müasir dövrdə dünya iqtisadiyyatında baş verən prinsiplə dəyişikliklər ölkələrin iqtisadi sabitliyinə də əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərir. Belə dəyişikliklərin səmərəli şəkildə tənzimlənməsi üçün xarici təcrübədən istifadə zəruridir. Buna görə də, xarici ölkələrin vergitutma, xüsusilə də vergi nəzarəti istiqamətində təcrübəsindən istifadə məsələsində nəzəri tədqiqatın aparılması, müqayisəli şəkildə elmi araşdırmaların həyata keçirilməsi aktualdır.

Vergi sisteminin normal fəaliyyətində diskussion məsələlərdən biri də vergi mübahisələrinin həlli ilə bağlıdır. Xarici ölkələrdə, xüsusilə də, ABŞ, Böyük Britaniya, Almaniya, Fransada bu məsələlər xüsusi aktuallığı ilə seçilir. Belə ki, vergi mübahisələrini həll edən məhkəmələrin qərarları oxşar problemlərlə bağlı gələcək işlərdə presedent formalaşdırır. Bu sahədə əsas problemlər beynəlxalq hüquq normalarının tətbiqi zamanı meydana çıxır. AR-də vergi mübahisələrinin həlli üzrə beynəlxalq hüquq normalarının tətbiqi ilə bağlı məhkəmələrin fəaliyyətini tam şəkildə müsbət qiymətləndirmək olmaz. Bunun bir sıra obyektiv və subyektiv səbəbləri vardır. Obyektiv səbəblər arasında həmin normaların düzgün şərh, maarifləndirmə, hətta elmi-tədqiqat işlərinin zəifliyini qeyd etmək olar. Bu səbəbdən müvafiq sferada elmi tədqiqat işinin aparılması xüsusilə aktual hesab edilə bilər.

Dissertasiya işinin obyektini vergitutma sferasını tənzimləyən beynəlxalq və dövlətdaxili hüquq normalarının AR-in vergi hüququ sistemində implementasiyası zamanı meydana çıxan münasibətlər təşkil edir.

Dissertasiya işinin predmetini beynəlxalq vergi hüququnu formalaşdıran normalar, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üzrə çoxtərəfli və ikitərəfli beynəlxalq sazişlər və vergi hüququ sferasında beynəlxalq hüquq normalarının AR-in vergi hüququ sistemində realizəsi ilə bağlı hüquqi məsələlər təşkil edir.

Dissertasiya işinin məqsədi vergitutma sahəsində qüvvədə olan beynəlxalq-hüquqi normaların dövlətimizin vergi sisteminin inkişaf tendensiyasına təsir imkanlarının üzə çıxarılması və bu prosesdə meydana çıxan biləcək problemlərin həlli istiqamətində nəzəri əsaslar formalaşdırmaqdır.

Qeyd edilən məqsədlərə nail olmaq üçün **dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələr** müəyyən edilmişdir:

- beynəlxalq vergi münasibətlərinin və beynəlxalq vergi hüququnun formalaşması ilə bağlı məsələlərin geniş təhlili;

- beynəlxalq vergi hüququnun hüquqi təbiəti ilə bağlı müxtəlif konsepsiyaların tədqiqi və məsələ ilə bağlı subyektiv yanaşmanın formalaşdırılması;

- beynəlxalq vergi hüququnun mənbələrinin müəyyənəşdirilməsi, həmçinin beynəlxalq vergi hüququ normalarının təsir sferasının aşkar edilməsi;

- beynəlxalq vergi hüququnun ümumi və xüsusi prinsiplərinin həm beynəlxalq, həm də milli qanunvericilik səviyyəsində əhəmiyyəti məsələlərinə xüsusi diqqət yetirilməsi;

- beynəlxalq vergi hüququnun və milli vergi hüququnun mənbələri məsələsinə xarici dövlətlərin qanunvericiliyi kontekstində, yəni müqayisəli şəkildə baxmaq;

- ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına yönəlmiş beynəlxalq və milli hüquq normalarının təhlili;

- ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına yönəlmiş beynəlxalq sazişlərdə tətbiq edilən əsas anlayışların tədqiqi;

- ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması ilə məşğul olan əsas konvension mexanizmlərin fəaliyyətini öyrənmək və ayrıca sazişlərə tətbiq edilməsi üzrə həmin mexanizmlərin fəaliyyət özəlliklərinin üzə çıxarılması;

- ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması işində müxtəlif dövlətlərin təcrübəsinin təhlili, realizə olunan tədbirlərin effektivliyinin qiymətləndirilməsi, müvafiq sferada zəruri təkliflərin irəli sürülməsi;

- ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üzrə BMT, İÖİT (İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı), ABŞ modellərinin müqayisəli şəkildə tədqiqi, model sazişlərin tətbiqi təcrübəsinin araşdırılması və həmin sazişlərin AR-in ikitərəfli vergi sazişlərinə təsir imkanlarının müəyyən edilməsi;

- vergi münasibətlərinin tənzimlənməsində beynəlxalq əməkdaşlıq və vergi sistemlərinin unifikasiyası probleminin təhlili, Avropa vergi hüququnun formalaşması və Avropa İttifaqı (Aİ) üzv-dövlətlərinin vergi sistemlərinə təsir hədlərinin araşdırılması;

- milli vergi sistemlərinin beynəlxalq vergi rəqabəti və beynəlxalq vergi koordinasiyasının təsiri ilə həyata keçirilən xarici faktorların təsirinə adaptasiyası prosesinin tədqiqi, xüsusilə də qloballaşma şəraitində milli vergi sistemlərində islahatların aparılması spesifikliyinin üzə çıxarılması;

- Respublikamızda vergi münasibətlərinin beynəlxalq-hüquqi tənzimlənməsi məsələsində ikitərəfli müqavilələrin spesifik xüsusiyyətlərinin üzə çıxarılması, bu müqavilələrin müsbət və mənfi cəhətlərinin müəyyənəşdirilməsi;

- vergi münasibətlərinin nizamlanmasında universal və regional səviyyədə çoxtərəfli əməkdaşlığı nəzərə alaraq vergi münasibətləri sahəsində AR-in beynəlxalq təşkilatlarla əməkdaşlığını təhlil edilməsi;

- AR-də vergi qanunvericiliyinin formalaşması və inkişafında beynəlxalq hüquq normalarının oynadığı rolun beynəlxalq və dövlətdaxili hüququn əlaqəsi kontekstində müəyyən edilməsi;

- AR-də vergi münasibətlərini tənzimləyən təşkilati mexanizmlərin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi yollarının araşdırılması;

- vergi orqanlarının fəaliyyətində effektivliyin artırılması üçün xarici dövlətlərin təcrübəsinin təhlili və həmin təcrübənin AR vergi sistemində tətbiqinin müsbət və mənfi xüsusiyyətlərini üzə çıxarılması.

Dissertasiya işinin elmi yeniliyi onunla əsaslandırıla bilər ki, vergi hüquq sferasında beynəlxalq hüquq normalarının milli hüquq sistemində realizəsi məsələləri Azərbaycanın hüquq doktrinasında kompleks tədqiqat predmeti olmamışdır. Eyni

zamanda, tədqiqat işi beynəlxalq vergi hüququnun hüquq sistemində yeri, AR-in vergi qanunvericiliyinin inkişafı və vergitutma sferasındakı beynəlxalq hüquq normalarının milli vergi orqanları tərəfindən tətbiqi ilə bağlı yeni yanaşmanı özündə ehtiva edir. Nəzərə alsaq ki, dissertasiya işi beynəlxalq vergi hüququ, onun elmi əsasları, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması, müxtəlif dövlətlərin vergi qanunvericiliyi və vergitutma praktikasını əhatə edir, qeyd edilən məsələlər əvvəllər kompleks şəkildə araşdırılmamışdır, xüsusilə də, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması istiqamətində ikitərəfli və çoxtərəfli əməkdaşlıq və xarici dövlətlərin mütərəqqi vergi qanunvericiliyi normalarının milli qanunvericiliyimizə tətbiqi imkanları ilə bağlı məsələlərin geniş elmi-nəzəri-praktiki təhlili olduqca əhəmiyyətlidir.

Tədqiqatın elmi yeniliyini özündə ifadə edən aşağıdakı **yeni elmi müddəalar əsas müdafiyyə təqdim olunur:**

1. Beynəlxalq vergi hüququ beynəlxalq hüququn artıq formalaşmış və geniş normativ-hüquqi sistemə malik bir sahəsidir. Dövlətlərin əməkdaşlığının nəticəsi kimi meydana çıxmış, özündə çoxsaylı beynəlxalq saziş və sənədləri birləşdirməklə beynəlxalq vergi hüququ bir növ beynəlxalq hüququn sahəsinə çevrilmiş və predmetini vergi sahəsində dövlətlərarası münasibətlər təşkil edir. Bu münasibətlərin subyektləri dövlət, bəzi hallarda beynəlxalq təşkilatlardır. Beynəlxalq vergi münasibətlərinin əsasında xarici element dayanır, bu fiziki və ya hüquqi şəxslər də ola bilər. Həmin elementin təkrarən vergiyə cəlb edilməsinin qarşısını almaq isə beynəlxalq vergi hüququnun əsas tənzimləmə obyektidir. Beynəlxalq iqtisadi əməliyyatların vergiyə cəlb edilməsinin təkmilləşdirilməsi probleminin artan əhəmiyyətini nəzərə alaraq, beynəlxalq vergi hüququ tamamilə qanunauyğun şəkildə nəzəri tədqiqatların mühüm obyektinə çevrilmişdir.

2. Həm beynəlxalq vergi hüququnun, həmçinin ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması probleminin əsas müəyyənedici amili “xarici elementdir”. ABŞ və Avropa ölkələrinin hüquq doktrinalarında “beynəlxalq vergi hüququ” anlayışından çox “beynəlxalq vergitutma” anlayışından istifadə olunur. Qərb və postsovet ölkələrinin hüquq doktrinalarında beynəlxalq vergi hüququnun anlayışı və predmeti ilə bağlı müəyyən fərqlərin mövcudluğuna rəğmən “xarici element”in iştirakı bütün ölkələrin hüquq doktrinalarında qəbul edilir. Vergi hüquq münasibətlərində xarici elementin iştirakı bu hüquqi münasibətlərin mahiyyətlərini dəyişdirmir, hərçənd onların çətinləşməsinə və nizamasalmanın əlavə mənbələrinin axtarılmasına gətirib çıxarır.

3. Vergitutma və ticarət münasibətlərinin inkişafı bir-biri ilə paralel inkişaf edən proseslərdir. Vergi münasibətlərinin nizama salınması sferasında beynəlxalq əməkdaşlıq ticarət əlaqələrinin genişlənməsi, kapitalın hərəkəti, həmçinin dünya iqtisadiyyatında inteqrasiya proseslərinin güclənməsi ilə bağlıdır. Bu proseslərin inkişafı beynəlxalq vergi hüququnun əsas problemi olan ikiqat vergitutmanı meydana çıxarır. Buna görə də, həm ikitərəfli, həm də çoxtərəfli ticarət münasibətlərinin inkişafı fonunda ikiqat vergitutma məsələsinə problem kimi yox, təbii bir proses kimi baxmaq və onu tənzimləmək daha məqsəduyğundur.

4. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması sazişləri yalnız ikiqat vergitutmanın aradan qaldırmasının hədəflərinə xidmət etmir, həm də hüquqi və

fiziki şəxslər tərəfindən vergi planlaşdırmasının əsas alətləri rolunu icra edə bilən mexanizm kimi istifadə edilə bilər. Bu halda vergi optimallaşdırması üzrə tədbirlər yalnız sazişlərin və vergi planlaşdırmasının əməliyyat alətlərinin eyni zamanda istifadəsi zamanı daha effektiv olur. İkiqat vergitutma investisiya fəaliyyəti, sahibkarlıq fəaliyyəti, əmlak münasibətlərinin sərbəst həyata keçirilməsinə maneə olur. İkiqat vergitutma elə bir vəziyyət yaradır ki, burada eyni subyekt eyni bir obyektə münasibətdə iki və daha çox ölkədə müəyyən bir zamanda vergi ödəməyə məruz qalır. Ona görə də, ikiqat vergitutma probleminin və onun nəticələrinin aradan qaldırılması və minimuma endirilməsi prinsip etibarilə bütün dövlətlər üçün əhəmiyyətli olan ümumi problemdir.

5. Vergitutmada sahəsində dövlətlərarası əməkdaşlıq istənilən halda vergi sistemlərinin unifikasiyasına gətirib çıxarır. Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın əsas məqsədi ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması və vergi ödəyicilərinin ayrı-seçkiliyə məruz qalmamasıdır. Bununla yanaşı, vergi sistemlərinin və siyasətinin harmonizasiyası, vergi qanunvericiliyinin və fiskal siyasətin unifikasiyası, vergidən yayınmanın aradan qaldırılması və s. kimi məsələlərin tənzimlənməsi də mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Vergitutma sahəsində beynəlxalq əməkdaşlıq nəinki dövlətlərin vergi sistemlərinin harmonizasiyasına, hətta yeni hüquq sferasının, məsələn, Avropa vergi hüququnun formalaşmasına da gətirib çıxarmışdır.

6. Qloballaşma beynəlxalq aləmdə yeni bir tendensiyanı “beynəlxalq vergi rəqabətini” formalaşdırmışdır. Müasir dünya iqtisadiyyatı ənənəvi vergi siyasətinə və vergi əməkdaşlığına fərqli şəkildə baxmağı tələb edir. Beynəlxalq iqtisadiyyat və transmilli biznes inkişaf etdikcə dövlətlərin vergi suverenliyi daha da zəifləyir. Hazırda əmtəə, xidmət və kapital rəqabəti ilə yanaşı, dövlətlər arasında vergi rəqabəti anlayışından da istifadə olunur. Beynəlxalq vergi rəqabəti dedikdə, milli vergi yurisdiksiyalarının vergi ödəyicilərinin qlobal gəlirlərini vergiyə cəlb etmək uğrunda mübarizəsi, həmçinin dövlətlərin xarici iqtisadi fəaliyyət subyektlərinin vergiyə cəlb olunan əsas fəaliyyət sahələrini öz ərazisinə gətirmək üstündə rəqabətləri nəzərdə tutulur.

7. Regional inteqrasiya çərçivəsində dövlətlərin əməkdaşlığı vergitutmanın struktur və prinsiplərini tamamilə dəyişir. Nəticə etibarilə yalnız əməkdaşlıq edən ölkələrin vergi xidmətlərinin arasında böyük qarşılıqlı anlaşma əldə edilmir, həm də ticari-iqtisadi subyektlər üçün vergi yükünün səviyyəsinin aşağı düşməsi baş verir. Milli iqtisadiyyatların qarşılıqlı asılılığı vergi sferasında ən müvəffəqiyyətli təcrübənin alınmasına imkan yaradır, yol verilən səhvlərin təkrarlanmasının qarşısını alır.

8. Əlavə gəlir mənbələrinin axtarılmasında maraqlı olan AR üçün beynəlxalq vergi hüququnda öz əksini tapmış beynəlxalq vergitutma sahəsində dünya təcrübəsinin və biliklərinin nəzərə alınması beynəlxalq vergitutmada daha effektiv əməkdaşlıq konsepsiyasının işlənilməsinə kömək edə bilər. Digər dövlətlərin təcrübəsi hazırkı vergi qanunvericiliyinin təkmilləşməsinə də əhəmiyyətli dərəcədə kömək edə bilər, xüsusilə də söhbət vergi sazişlərində istifadə edilən terminlərin dəqiq müəyyən edilməsindən və məhkəmələr tərəfindən tətbiqi zamanı nəzərə alınmasından gedir.

9. AR-in iqiqat vergitutma sazişlərinin statusu ölkəmizin beynəlxalq və daxili hüququn əlaqəsinin hansı nəzəriyyəsinə əməl etməsindən birbaşa asılıdır. Monizm nəzəriyyəsinə üstünlük verən AR-də beynəlxalq sazişlər milli qanunvericilik üzərində primata malikdir. Respublikamızın iqiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair sazişləri əsasən İƏİT modelinə uyğun hazırlanmışdır, bununla belə, vergi rejimləri, ayrı-seçkilik və s. kimi məsələlərdə BMT modelinin müddəalarından da istifadə yolveriləndir. Beynəlxalq vergi hüququ iqiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasında effektivliyin təmini məqsədlə müxtəlif model sazişlərin müddəalarının kombinasiyasına yol verir.

10. AR-in iqiqat vergitutmanın aradan qaldırılması ilə bağlı ikitərəfli sazişlərində, xüsusilə də Avropa ölkələri ilə müvafiq sazişlərində iqiqat vergitutmanın ləğvi qaydası vergi yurisdiksiyalarının məhdudlaşdırılmasını və xaricdə ödənilən vergilərin nəzərə alınaraq tam vergidən azad etmə və ya vergi krediti metodlarının tətbiqini nəzərdə tutur. Bu razılaşmalar çərçivəsində AR rezidentlərinin gəlirləri iqiqat vergitutmadan vergi krediti metodunun köməyi ilə azad olur, halbuki Aİ övlətlərinin əksəriyyətinin rezidentləri barəsində əsaslı gəlirlərin vergidən azad olması metodu, dividendlərə, royalti və faizlərə münasibətdə isə vergi krediti metodundan istifadə olunur. Kombinasiya metodundan istifadə gəlirlərin ətraflı şəkildə inzibatçılığının aparılmasına imkan verir.

11. Vergilərin ödənilməsindən yayınmanın effektiv şəkildə qarşısının alınmasının zəruri şərti kimi dövlətlər arasında informasiya mübadiləsi mexanizminin təkmilləşdirilməsi konsepsiyası işlənib hazırlanmalıdır. İnformasiya mübadiləsinin həyata keçirilməsinə dövlətlərin eyni cür yaşamasını təmin edən şəraitin yaradılması və haqqında informasiya mübadiləsi həyata keçirilən vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsi təklif edilən konsepsiyanın əsasını təşkil edir.

12. Vergi qanunvericiliyi təkmilləşən zaman hüquq normalarının effektiv olub-olmayacağı məsələsinə ilk növbədə diqqət yetirilməlidir. Vergi hüquq normalarının təsirinin effektivliyi vergitutma haqqında ictimai münasibətlərin dəyişikliyinə qanunverici tərəfindən gözlənilən dərəcəsini əks etdirir. Vergi normasının təsirinin effektivliyi meyarı vergi normasının səmərəli şəkildə fəaliyyət göstərmək qabiliyyəti ilə izah olunur. Onların doğruluğu, hüquq tətbiqi fəaliyyətinin səviyyəsi və vergi münasibətləri iştirakçıların hüquq düşüncəsinin səviyyəsi vergi normalarının təsirinin effektivliyi meyarlarıdır.

13. Effektiv vergi nəzarəti istənilən vergi sisteminin fəaliyyətinin vacib şərtidir. Vergi qanunvericiliyini pozmuş şəxslərin məsuliyyətə cəlb etmənin labüdlüyü vergi nəzarətinin hədəfidir. Vergi yoxlamaları hesablamaların düzgünlüyünə, bütövlüyə və vergilərin və başqa məcburi ödənişlərin ödənişinin vaxtlı vaxtında olmasına vergi nəzarətinin əsas metodlarındandır. Vergi nəzarəti, xüsusilə də səyyar vergi yoxlamaları sahəsində AR VM-də konkret dəyişikliklərə zərurət vardır.

14. Elektron ticarətin vergiyə cəlb edilməsi məsələsində vergi ödəyicilərinin maraqları daha çox nəzərə alınmalıdır. İKT sferasında qabaqcıl ölkələrin təcrübəsinin təhlili qeyd etməyə əsas verir ki, e-ticarətin vergiyə cəlb olunması, həmin ölkələrdə mövcud olan elektron ticarət qanunları daha çox

telekommunikasiya xidmətlərinin lisenziyalaşdırılması, elektron imzanın tətbiqi, elektron və kağız sənədlərin qüvvələrinin bərabərləşdirilməsi, təhlükəsizliyin təmini, istehlakçı hüquqlarının qorunması və əqli mülkiyyətin qorunması kimi sahələri əhatə edir. Elektron ticarət həyata keçirən bir sıra şəxslər düzgün olmayaraq hesab edirlər ki, onların fəaliyyəti virtual aləmdə olduğu üçün onlar vergiləri ödəməyə bilirlər. Demək olar ki, dünyanın heç bir dövlətinin vergi orqanı belə yanaşma ilə razı deyildir. Belə ki, vergi orqanlarının fikrincə, internet sadəcə olaraq satıcı ilə alıcı arasında əlaqə növüdür və onlar arasında aparılan sövdələşmələrinin nəticəsi üzrə yaranan vergi öhdəliklərini ləğv edə bilməz. Şübhəsiz ki, elektron ticarətin vergiyə cəlb edilməsinin spesifikliyi də mövcuddur.

Tədqiqat işinin metodoloji əsasını dialektikanın kateqoriya və prinsipləri, o cümlədən hüquq elmində hamılıqla qəbul olunan ümumnəzəri və xüsusi elmi metodlar təşkil edir. Dissertasiyada daha çox formal-məntiqi metoddan (vergi hüququ sferasında beynəlxalq hüquq normalarının, AR-in vergi qanunvericiliyinin sisteminin müəyyən edilməsində və bununla bağlı dövlətdaxili normativ aktların və AR-in beynəlxalq müqavilələrinin təhlilində), müqayisəli hüquq metodundan (AR-in vergi qanunvericiliyinin beynəlxalq hüquq normalarına uyğunluğunun müəyyən edilməsində) və tarixi metoddan (beynəlxalq vergi hüquq normalarının formalaşması tarixi və onun AR-in vergi qanunvericiliyi sisteminə yerinin müəyyən olunmasında), sistemli analiz metodundan (AR-in vergi qanunvericiliyi və beynəlxalq hüquq normaları sisteminin qarşılıqlı münasibətlərinin müəyyən edilməsində) istifadə edilmişdir. Bundan başqa tədqiqat işində konkret-sosioloji və digər elmi metodlar da tətbiq edilmişdir.

Dissertasiya işinin elmi hazırlıq səviyyəsi. Hazırkı tədqiqat işinin hazırlanmasında beynəlxalq vergi hüququ, iqiqat vergitutmanın aradan qaldırılması, vergi münasibətləri sahəsində beynəlxalq əməkdaşlıq, vergi sistemlərinin unifikasiyası sahələrində ciddi elmi tədqiqatlar aparmış nüfuzlu əcnəbi alimlərin əsərlərindən istifadə edilmişdir. Onların arasında: Van Raad K. Nondiscrimination in International Tax Law. Deventer, 1986; Martha R. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer; Boston, 1989; Baker Ph. Double Taxation Agreement and International Tax Law. London, 1991; Vogel K. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Deventer; Boston, 1991; Douvriè P.-J. Droit fiscal dans les relations internationales. Paris, 1996; Doernberg R., Hinnekens L. Electronic Commerce and International Taxation, 1999; Oberson X. Precis de droit fiscal international. Berne, 2001; Colin Read, Greg N. Gregoriou. International Taxation Handbook: Policy, Practice, Standards and Regulations. Elsevier, 2007; Kobetsky M. International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy. Cambridge University Press, 2011; Angharad Miller, Lynne Oats. Principles of International Taxation. A&C Black, 2012. və başqalarının əsərlərinə müraciət və istinad edilmişdir.

Dissertasiya işinin nəzəri əsaslarının müəyyən edilməsində hüquq fəlsəfəsi, ümumi hüquq nəzəriyyəsi, beynəlxalq hüquq, beynəlxalq xüsusi hüquq,

vergi hüququ, sahibkarlıq hüququ, maliyyə hüququ, mülki hüquq, beynəlxalq iqtisadiyyat sahəsində elmi əsərlər mühüm yer tutmuşdur.

Dissertasiya işində vergi hüququ sahəsində tədqiqat aparan yerli alimlərdən A.F.Musayev, Y.A.Kəlbəyev, Z.H.Rzayev, D.Ə.Vəliyev, Y.N. Balakışiyeva, İ.R. Rəfibəyli, A.A.Hüseynov; beynəlxalq və dövlətdaxili hüququn əlaqəsi sferasında Ə.İ.Əliyev, R.F.Məmmədov, L.H.Hüseynov, O.F.Əfəndiyev, Ə.İ.Sadiqov, E.Ə.Əliyev, A.A.Məhərrəmov; xarici alimlərdən, ilk növbədə, rus alimlərindən Бельх В.С., Брызгалин А.В., Винницкий Д.В., Грачева Е.Ю., Кашин В.А., Козырин А.Н., Кучеров И.И., Ларютина И.А., Пепеляев С.Г., Падейский Н., Петрова Г.В., Погорлецкий А.И., Денисов В.И., Евинов В.И., Староверова О.В., Сутырин С.Ф., Толстопятенко Г.П., Федотова И.Г., Шахмаметьев А.А., Щекин Д.М.; Qərbi Avropa və Amerikan alimlərindən K.van Raad, M. Pires, R. Martha, P. Baker, K. Vogel, P.-J. Douvriev, R. Jeferry, X.Oberson, A.Easson, F.Zippingger, R.Musgrave, A.Benassy-Quere, A.Lahreche-Revil, B.Patterson və başqalarının tədqiqatlarından ətraflı və müqayisəli şəkildə istifadə edilmişdir.

Tədqiqat işinin normativ bazasını vergi hüququ sferasında qəbul edilmiş beynəlxalq müqavilələr, iqiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üzrə AR-in ikitərəfli müqavilələri, AR-in vergi qanunvericiliyi və xarici dövlətlərin vergi hüquq sferasındakı normativ aktları və beynəlxalq məhkəmə orqanlarının qərarları təşkil edir.

Tədqiqatın nəzəri və praktiki əhəmiyyəti. Dissertasiya işinin nəzəri əhəmiyyəti vergi münasibətlərini tənzimləyən beynəlxalq hüquqi norma və standartların milli vergi sisteminin inkişafı istiqamətində realizəsi probleminin elmi əsaslılığı ilə bağlıdır. Beynəlxalq hüquqi normalarının milli qanunvericiliyə tətbiqi milli vergi hüququnun və vergi sisteminin müasir vəziyyəti və gələcək inkişafı üçün yenilənmə və mövcud qanunvericilik bazasının məzmun və mahiyyətinin yenidən işlənilib hazırlanmasını tələb edir. Fikrimizcə, dissertasiya işinin nəticələri konstitusiyaya, vergi hüququ, sahibkarlıq hüququ, gömrük hüququ, beynəlxalq ümumi hüquq, beynəlxalq xüsusi hüquq elmləri üçün xüsusi maraq və əhəmiyyət kəsb edir.

Dissertasiya işinin praktiki əhəmiyyəti beynəlxalq və milli vergi hüququ haqqında biliklərin sistemləşdirilməsi, genişləndirilməsi və dərinləşdirilməsi ilə sıx şəkildə bağlıdır. Bu nöqtəyi-nəzərdən tədqiqat işindən bilavasitə milli və beynəlxalq vergi hüququ, beynəlxalq ümumi hüquq, beynəlxalq xüsusi hüquq və s. proqramların, tədris və dərslər vəsaitlərinin işlənilib hazırlanmasında, o cümlədən vergi sahəsində qanunvericiliyin daha da təkmilləşdirilməsində istifadə oluna bilər.

Dissertasiyanın strukturu. Dissertasiya işi struktur baxımından giriş, dörd fəsil, nəticə və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

İŞİN ƏSAS MƏZMUNU

Tədqiqat işinin giriş hissəsində mövzunun aktuallığı əsaslandırılır, tədqiqatın məqsəd və vəzifələri, onun metodoloji və nəzəri əsasları müəyyənləşdirilir, işin elmi yeniliyi, müdafiəyə təqdim edilən yeni elmi müddəaları və praktik

əhəmiyyəti izah edilir, tədqiqatın nəticələrinin aprobasiyası və tədqiqatın strukturu haqqında məlumat verilir.

Birinci fəsil “Vergi münasibətlərini tənzimləyən beynəlxalq hüquq normalarının sistemi kimi beynəlxalq vergi hüququn mahiyyəti və hüquqi təbiəti” adlanır və üç paragrafdan ibarətdir.

Birinci paragrafda beynəlxalq vergi hüququnun formalaşması, mahiyyəti və əsas xüsusiyyətləri ilə bağlı məsələlər tədqiq edilir.

Vergilər insanların bir-birinə münasibətini, öz dövlətinə olan münasibətini və ümumilikdə cəmiyyətə qarşı münasibətini müəyyən etməyə imkan verən dəyərli məlumatdır. Kimin vergiləri ödəməsi, nə qədər ödəməsi, hansı əsaslarla və hansı xidmətlər müqabilində ödəməsi ədalətli cəmiyyət konsepsiyasını daha dəqiq müəyyən etməyə şərait yaradır⁷. Vergilərlə bağlı ən mühüm və ümumi məsələlər adətən dövlətlərin ali qanunlarında əks olunur. Müxtəlif ölkələrin konstitusiyasına əsasən vergilər ölkənin müdafiəsi, ümumi rifah, borcların ödənilməsi (ABŞ Konstitusiyası - md.1.8.), ümumi tərəqqinin prinsiplərinə (İtaliya Konstitusiyası - md. 53), hər kəsin iqtisadi vəziyyətinə və bərabərlik prinsiplərinə (İspaniya Konstitusiyası – md. 31) əsaslanır. Hətta Yaponiya Konstitusiyasında qeyd edilir ki, əhali qanuna uyğun olaraq vergitutmanın obyektidir (md. 30)⁸. AR Konstitusiyasının 73-cü maddəsinə əsasən Qanunla müəyyən edilmiş vergiləri və başqa dövlət ödənişlərini tam həcmdə və vaxtında ödəmək hər bir kəsin borcudur. Heç kəs qanunla nəzərdə tutulmuş əsaslar olmadan və qanunda göstərilmiş həcmdən əlavə vergiləri və başqa dövlət ödənişləri ödəməyə məcbur edilə bilməz.

Bu paragrafda əsas tədqiqat obyektlərindən hesab edilən beynəlxalq vergi hüququnun nə normativ tərif, nə də vahid doktrinal anlayışı yoxdur. Bu kateqoriyanın müəyyənliliyi üçün müxtəlif yanaşmalardan istifadə etmək olar. Beynəlxalq vergi hüququnun beynəlxalq hüququn tərkib hissəsi (institut, sahəsi, yarım sahəsi) olması fikri xarici ölkələrin hüquq doktrinalarında da inkar olunmur⁹. Beynəlxalq vergi hüququnun formalaşmasında doktrinal yanaşma və nəzəri fikirlər mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu sahənin nüfuzlu alimlərdən hesab edilən professor Klaus Vogel beynəlxalq vergi hüququnun əsasında xarici (beynəlxalq) elementin mövcudluğunu bəyan edərək əsas diqqəti iqiqat vergitutmaya yönəldir¹⁰. Brayn J.Arnold və Maykl J.Makintyer hesab edirlər ki, beynəlxalq vergi hüququ ilə bağlı məsələlərdən danışarkən “dövlətdaxili vergi sisteminin beynəlxalq aspektləri” anlayışının tətbiqi daha məqsədəuyğundur. Çünki, vergi hər bir dövlətin suverenliyi ilə əlaqəli olduğu üçün millilik və dövlətdaxili meyarlara daha çox söykənir. Müəlliflər qeyd edirlər ki, beynəlxalq vergi münasibətlərinin əsasında xarici element dayanır, bu fiziki və ya hüquqi şəxs ola bilər.

⁷ Cordes J.Joseph, Robert D. Ebel, Jane Gravelle. The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy. The Urban Institute. 2005, p. 13.

⁸ <http://www.constitution.org/cons/natlcons.htm>.

⁹ Qureshi A.H. The Public International Law of Taxation. Text, Cases and materials. London/Dordrecht/Boston: Graham&Trotman/Martinus Nijhoff. 1994, p. 1–21.

¹⁰ Klaus Vogel. International and Comparative Taxation:Essays in Honour of Klaus Vogel. Kluwer Law International, 2002.

Həmin elementin təkrarən vergiyə cəlb edilməsinin qarşısını almaq isə beynəlxalq vergi hüququnun əsas tənzimləmə obyektidir¹¹.

Ə.İ.Sadiqov hesab edir ki, beynəlxalq hüququn müasir inkişaf səviyyəsi və iqtisadi münasibətlərin rəngarəngliyi vergi münasibətlərinin bir dövlətin daxili işi olmadığını gündəmə gətirmişdir¹². E.Ə.Əliyev qeyd edir ki, vergi münasibətlərinin beynəlxalq hüquqi tənzimlənməsini həm də elə zəruri amil şərtləndirir ki, xarici ölkələrdə müəyyən bir dövlətin şəxsləri vergitutma sahəsində əlverişli rejimlə təmin edilməlidir¹³. A.Q.Mirzəyeva beynəlxalq vergi hüququna kompleks yanaşmadakı varislikdən çıxış edir. Beynəlxalq vergi hüququ barədə formalaşan bütün fikirləri ümumiləşdirərək o, belə bir nəticəyə gəlir ki, beynəlxalq vergi hüququnu vergitutmanın beynəlxalq aspektlərini öyrənən, özündə milli və beynəlxalq hüquq normalarını birləşdirən kompleks hüquq sahəsi kimi nəzərdən keçirmək daha məqsəduyğundur¹⁴. G.M.Abbasov qeyd edir ki, xarici hüququn subyektləri ilə əlaqədar vergi münasibətlərinin hüquqi tənzimlənməsi sistemində beynəlxalq hüququn kompleks bir sahəsinin formalaşması prosesi təşviq edilməlidir. Bu sahə «beynəlxalq vergi hüququ», «beynəlxalq vergi qoyma» və s. kimi adlandırılmasından asılı olmayaraq yalnız vergi hüquq münasibətlərində xarici elementin iştirakı ilə məhdudlaşmayıb, daha geniş məzmununda məsələlərin hüquqi həllini əhatə edir¹⁵.

Beləliklə, beynəlxalq vergi hüququ: beynəlxalq vergi münasibətini təsbit edir; müxtəlif yurisdiksiya ilə bağlı problem həllini nəzərdə tutur; müxtəlif yurisdiksiyaya məxsus şəxslərin əmlak hüquqlarının qorunmasını təmin edir; dövlətin publik funksiyası ilə bağlıdır. Geniş anlamda beynəlxalq vergi hüququ beynəlxalq ümumi hüququn və beynəlxalq xüsusi hüququn fərqi problemi ilə birbaşa əlaqəlidir. Yəni beynəlxalq vergi hüququnun birmənalı olaraq ümumi və ya xüsusi sferaya aid edilməsi müərkəb məsələdir. Belə ki, vergitutma ilə bağlı münasibətləri adətən xalqların hüququ, dövlət suverenliyi ilə bağlı olan publik hüquq sahəsinə aid edirlər. Bu tendensiya ABŞ alimləri tərəfindən daha çox qəbul edilir. Paralel olaraq, bir neçə dövlətin hüquqi tənzimlənməsini tələb etdiyindən (məsələn, ikiqat vergitutma məsələlərində), kolliziya hallarına rast gəlinməyindən vergi ilə bağlı münasibətlərin beynəlxalq xüsusi hüququn da tənzimləmə obyektinə aidliyi var.

Beynəlxalq vergi hüququnun predmetini beynəlxalq vergi münasibətləri təşkil edir. Beynəlxalq vergi münasibətlərinə - ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması, dövlətin xarici fiziki və hüquqi şəxslərdən və ya rezidentlərin xaricdəki gəlirlərindən, əmlakından vergi və yığımların alınması; beynəlxalq təşkilatlarla dövlətlərin vergi

məsələləri üzrə münasibətləri; vergi yurisdiksiyası ilə bağlı dövlətlərin fəaliyyəti; vergi orqanlarının beynəlxalq əməkdaşlığı kimi münasibətlər daxildir.

İkinci paragrafda beynəlxalq vergi hüququnun normativ sistemi ilə bağlı məsələlər tədqiq edilir.

Beynəlxalq vergi hüququnun normativ sisteminə onun prinsipləri, beynəlxalq müqavilələr, adət normaları və dövlətdaxili qanunvericilik daxildir. Əksər hüquq ədəbiyyatlarında beynəlxalq vergi hüququnun normalarını maddi-hüquqi və kollizion olmaqla iki hissəyə ayırırlar. Maddi-hüquqi normalar vergitutmanın qaydalarını müəyyən edir. Kollizion normalar isə bu və ya digər vergi münasibətlərini nizama salan hansı dövlətin maddi-hüquqi normalarının tətbiqini müəyyən edir.

Beynəlxalq vergi hüququnun fundamentini onun prinsipləri təşkil edir. Beynəlxalq vergi hüququnun prinsipləri ümumi və xüsusi olmaqla iki hissəyə ayrılır. Ümumi prinsiplərə suveren bərabərlik, əməkdaşlıq, qarşılıqlı tanıma, öhdəliklərin vicdanla icrası, ayrı-seçkilik etməmək kimi rəhbər başlanğıcları aid etmək olar. Beynəlxalq vergi hüququnun spesifik prinsipləri arasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması, rezidentlik və qeyri-rezidentlik, ərazi prinsiplərini xüsusi ilə qeyd etmək lazımdır. Əksər müəlliflər (Klaus Vogel, M.Kobetski, Ryuven S.Avi-Yonah., İ.İ.Kuçerov, V.N.Lisovskiy)¹⁶ beynəlxalq vergi hüququnun xüsusi prinsipləri sırasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması prinsipinə xüsusi önəm verirlər. Həmin müəlliflər beynəlxalq vergi hüququnu yalnız dövlətlərarası ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına yönəlmiş hüquq sahəsi kimi qiymətləndirirlər. Elmi ədəbiyyatlarda rezidentlik və qeyri-rezidentlik prinsipinə də rast gəlinir. Bəzən bu prinsiplər ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının metodları kimi göstərilir. Şübhəsiz ki, bu yanaşma mübahisəlidir.

Prinsiplərlə yanaşı, beynəlxalq vergi hüququnun normativ sistemində beynəlxalq müqavilə və sazişlər əsasında formalaşan beynəlxalq hüquqi normalar xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Bu normalar əsas etibarilə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məsələsində özünü daha qabarıq şəkildə göstərir.

Beləliklə, beynəlxalq vergi hüququnu tənzimləyən məsələlərlə bağlı müddəalar müxtəlif (universal, regional, çoxtərəfli, ikitərəfli, dövlətdaxili) sənədlərdə öz təsbitini tapmışdır, bu hal da beynəlxalq vergi hüququnun kompleks hüquq sahəsi olması ilə xarakterizə olunur. Bütövlükdə, beynəlxalq vergi hüququnun mənbələri və ya normativ sisteminə daxil olan elementlər demək olar ki, eynidir, yəni beynəlxalq vergi hüququnun mənbələri hesab edilən beynəlxalq və dövlətdaxili hüquqi normalar, paralel olaraq beynəlxalq vergi hüququnun normativ bazasını təşkil edir. Fikrimizcə, müasir dövrdə beynəlxalq vergi hüququnun əsas problemi olan ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məsələsində dövlətlərarası ikitərəfli əməkdaşlığa və həmin əməkdaşlığın nəticəsində ikitərəfli saziş və müqavilələrin imzalanmasına daha çox üstünlük verilir.

¹¹ Brian J. Arnold, Michael McIntyre. International Tax Primer. Kluwer Law International, 2002, p. 2-3..

¹² Sadiqov Ə.İ. Beynəlxalq iqtisadi hüquq. Dərslük. Bakı, Bakı Universiteti Nəşriyyatı, 2008, s. 297-298.

¹³ Əliyev E.Ə. Beynəlxalq iqtisadi hüquq. Dərslük. Bakı, 2012, s. 500-501.

¹⁴ Mirzəyeva A.Q., Əliyeva Ə.Ə. Beynəlxalq vergi hüququ ictimai münasibətləri tənzimləyən yeni hüquq institutu kimi. Beynəlxalq hüquq və inteqrasiya problemləri, 2005, № 4 (4), s. 197.

¹⁵ Abbasov G.M. Vergi münasibətlərinin tənzimlənməsində Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyi və beynəlxalq hüquq. Hüquq elmləri namizədi elmi dərəcəsi almaq üçün təqdim edilmiş dissertasiyanın avtoreferatı. Bakı, 2009, s. 9.

¹⁶ Klaus Vogel. International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel. Kluwer Law International, 2002; Kobetsky M. International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy. Cambridge University Press. 2011; Reuven. S. Avi-Yonah. International Tax As International Law. An Analysis of the International Tax Regime. Cambridge University Press. 2007; Кучеров И.И. Международное налоговое право. (Академический курс). Учебник. М., 2007.

Üçüncü paragrafda beynəlxalq vergi hüququnda ikiqat (çoxtat) vergitutma və onun aradan qaldırılması problemi tədqiq olunur.

Ədəbiyyatda qeyd edir ki, orta əsrlərdən formalaşmağa başlayan ikiqat vergitutma məsələsi XIX əsrdə ilk normativ şəklini alsada, beynəlxalq səviyyədə XX əsrin ikinci yarısından aktuallıq kəsb etmişdir. Bu problem təkcə biznes fəaliyyətini həyata keçirən kompaniyalara aid deyil, eyni zamanda fiziki şəxslər də başqa bir dövlətdə torpaq və ya gəlirə görə vergiyə cəlb edildikdə adicəkilən problemin subyektlərinə çevrilirlər¹⁷. Nə qədər ki, dövlətlərin vergi sistemləri və yurisdiksiyaları fərqlidir, ikiqat vergitutma problemi qaçılmazdır. Rezidentlik, mənşə dövləti, ərazi prinsipi kimi məsələlərdə hər bir dövlət öz suverenliyindən çıxış etməyə meyillidir¹⁸.

Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın və vergidən yayınmanın yaranmasının əsas səbəbi dövlətlərin vergi qanunlarındakı fərqlərdir. Bu qanunlarda dövlətin vergitutma qaydaları, vergitutmanın hədləri, yurisdiksiya və s. məsələlər öz təsbitini tapır. Hər bir dövlət öz vergi suverenliyini qorumağa çalışdığından göstərilən problemləri birtərəfli qaydada həll etmək mümkün deyildir. Bu səbəbdən ikiqat vergitutma ilə bağlı problemlərin həlli, vergidən yayınma hallarının aradan qaldırılması və gələcəkdə müvafiq problemlərlə qarşılaşmamaq məqsədilə kompleks yanaşma tələb olunur.

Hüquq ədəbiyyatlarında ikiqat vergitutmaya, həmçinin onun yaranması səbəblərinə münasibətdə ciddi fikir müxtəlifliyi yoxdur. K.Oberson hesab edir ki, beynəlxalq ikiqat vergitutmanın yaranmasının əsas səbəbləri aşağıdakılardır: qeyri-məhdud vergi öhdəliyi münaqişəsi (məsələn, bir şəxs eyni zamanda iki dövlətin vergi rezidenti kimi tanınır); “qeyri-məhdud” və “məhdud” öhdəliyi münaqişəsi (məsələn, eyni gəlir onun alanının rezidenti olduğu dövlətdə və mənbə dövlətində vergiyə cəlb edilir); “məhdud” vergi öhdəliyi münaqişəsi (məsələn, bir dövlətin rezidenti başqa ölkələrin əraziləriylə iqtisadi əlaqələrə malikdir və bu səbəbdən sonuncu dövlət ona vergi tətbiq edir)¹⁹.

Ümumi anlamda ikiqat vergitutma dedikdə, eyni verginin iki və daha çox dəfə tutulması; eyni obyektə bir dəfədən çox vergi tutulması; eyni zamanda bir dəfədən çox verginin tutulması; eyni verginin eyni şəxs və ya digər şəxs tərəfindən bir dəfədən artıq ödənilməsi kimi şərtlərin eyni zamanda baş verməsi nəticəsində əmələ gələn iqtisadi, maliyyə, hüquqi münasibətlərin kompleksinə başa düşülür. Verginin eyni zamanda tutulması dedikdə, konkret vergitutma obyektindən bir dəfədən artıq vergi tutulması faktı nəzərdə tutulur.

Elmi ədəbiyyatlarda iqtisadi və hüquqi çoxtat vergitutma fərqləndirilir. Hüquqi çoxtat vergitutmada qanunla müəyyən olunmuş əsaslara görə eyni şəxsin eyni vergitutma obyektinə münasibətdə eyni zaman kəsiyində fərqli vergilərin bir

dəfədən artıq ödənilməsi öhdəliyi yaranır. Təcrübədə elə hallar olur ki, qeyd edilən elementlərin hamısına eyni vaxtda rast gəlinmir. Məsələn, vergitutma obyektini eynidir, vergi ödəyiciləri isə fərqlidir²⁰. İƏİT açıqlayır ki, bu növ vergitutma əmtəə, xidmət və kapitalın hərəkətinə birbaşa maneə yaradır, nəticədə isə dövlətlər arasında iqtisadi münasibətlər tənəzzülə gətirib çıxarır. Hüquqi çoxtat vergitutma əsasən üç halda meydana çıxır: müqavilə tərəfləri olan iki dövlət eyni şəxsə (onun yaşayış yeri səbəbindən) öz rezidenti kimi baxa bilər və həmin şəxsin gəlir və kapitalını vergiyə cəlb edə bilər; müqavilə tərəflərindən birin rezidenti olan şəxs, gəlir və kapitalı digər müqavilə tərəfinin ərazisində olduğundan hər iki dövlətin vergitutmasına cəlb edilə bilər; şəxs müqavilə tərəflərindən heç birinin rezidenti deyil, lakin həmin dövlətlərin ərazisində biznes fəaliyyəti olduğundan vergiyə cəlb edilə bilər²¹.

Ümumiyyətlə, beynəlxalq çoxtat vergitutmanın aradan qaldırılması məsələsinin hüquqi tənzimlənməsi iki səviyyədə həyata keçirilə bilər: dövlətdaxili qanunvericilik və beynəlxalq ikitərəfli və çoxtərəfli sazişlər. Elmi ədəbiyyatlarda beynəlxalq çoxtat vergitutmanın aşağıdakı metodları fərqləndirilir: azad etmə metodu; vergi krediti metodu; vergi çıxmaları metodu; vergi dərəcələrinin azaldılması metodu.

Beləliklə, heç bir dövlət üçün sərfəli olmayan ikiqat vergitutma sözün həqiqi mənasında dövlətdaxili problem deyil, bu səbəbdən ikiqat vergitutma probleminin aradan qaldırılmasında və gələcəkdə baş verməməsində kompleks yanaşmaya üstünlük verilməlidir. Fikrimizcə, beynəlxalq vergi hüququnun ən aktual problemi olan ikiqat vergitutma məsələsində dövlətlər arasında ikitərəfli əməkdaşlığa üstünlük verilməlidir. Bunun bir çox səbəbləri vardır. İlk növbədə onu qeyd edərkən ki, ikitərəfli əməkdaşlıqda fikir müxtəlifliyi, yanaşma tərzini az olur, əksinə problemlərin həlli yolları konkret, çevik və effektiv qiymətləndirilir. Bundan əlavə, çoxtərəfli əməkdaşlığın nəticəsi olan model konvensiyalarda rezidentlik məsələsi birbaşa müəyyən edildiyindən şəxsin rezidenti olmadığı ölkələr tərəfindən vergitutmaya məruz qaldığı hallarda da model konvensiyaların təsir qüvvəsi qeyri-effektiv olur.

İkinci fəsil “Vergi münasibətləri sferasında Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq-hüquqi əməkdaşlıq məsələləri” adlanır və üç paragrafdan ibarətdir.

Birinci paragrafda vergi münasibətlərinin tənzimlənməsində beynəlxalq-hüquqi əməkdaşlıq və vergi sistemlərinin unifikasiyası problemi tədqiq edilir.

Beynəlxalq vergi hüququ ayrı-ayrı dövlətlərin milli yurisdiksiyaları çərçivəsindən çıxan və beləliklə də birtərəfli qaydada tənzim oluna bilməyən vergi münasibətlərini dövlətlərarası səviyyədə tənzimləməyə yönələn birgə norma yaradıcılıq fəaliyyətinin nəticəsidir. Vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın zəruriliyi onunla şərtlənir ki, beynəlxalq iqtisadi münasibətlərə, beynəlxalq ticarətə cəlb edilən hər bir dövlət vergi qoyma nöqtəyi-nəzərindən ikili keyfiyyətdə çıxış edir. Müəyyən hallarda vergi ödəyicisinin məskunlaşdığı mənsubiyyət dövləti kimi çıxış edərsə, digər hallarda qeyri-rezident tərəfindən əldə edilən mənfəətin mənbəyi olan

¹⁷ Ogleby Adrian. Principles of International Tax: A Multinational Perspective. Intl Information Services Inc. 1993, p. 1-3.

¹⁸ Timothy J. Goodspeed., Ann Dryden Witte. International Taxation. Encyclopedia of law and economics, / ed. by Boudewijn Bouckaert; Gerrit DeGeest ; Vol. 4; 2000, p. 257.

¹⁹ Oberson X. Précis de droit fiscal international. Berne: Staempfli Editions SA, 2001, p. 4-5.

²⁰ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева. М., ИД ФБК-ПРЕСС, 2000, с. 382.

²¹ Brooke Z.Michael. Handbook of International Financial Management. Springer Publication, 2016, p. 596.

ərazi kimi dövlət özünün vergi yurisdiksiyasına olan hüququnu irəli sürür. Bununla yanaşı, vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın əsas məqsədləri iqiqat vergitutmanın və vergi ödəyiciləri arasında ayrı-seçkiliyin aradan qaldırılması, vergidən yayınmanın qarşısının alınması, dövlətin vergi yurisdiksiyasının müəyyənləşdirilməsi, eləcə də beynəlxalq ticarətin inkişafı və vahid bazarın yaradılması yolunda vergi sistemlərinin harmonizasiyası və unifikasiyasını təmin etməkdir.

Vergi münasibətləri sahəsində beynəlxalq əməkdaşlıq müxtəlif səpkilərdə - hüquqi, iqtisadi, texniki və s. istiqamətlərdə aparıla bilər. Lakin hüquqi sferada əməkdaşlıq daha çox əhəmiyyət kəsb edir. Hüquqi əməkdaşlığın əsas mahiyyəti dövlətlərin qanunvericiliyindəki fərqli məqamların razılaşdırılması və gələcəkdə mübahisələrin meydana çıxmasına yol verməməkdir. Bu tip əməkdaşlığın geniş yayılmış forması vergi sistemlərinin unifikasiyasıdır. Vergi sistemlərinin unifikasiyası təkcə dövlətlərarası iqtisadi əməkdaşlığa şərait yaratmır, həmçinin dövlət daxilində baş verən bazar münasibətlərinə də müsbət mənada təsir göstərir. Unifikasiya olunmuş normalar biznes üçün əlverişli mühit yaratmaqla, vergitutma sahəsində ehtimal olunan maneələri aradan qaldırır.

Beynəlxalq vergi hüququ normalarının unifikasiya edilməsi üç əsas məqsəd güdür. Birincisi, beynəlxalq vergi hüququ normalarının unifikasiya olunması xarici elementli müəyyən növ münasibətin bir cür və eyni tənzimlənməsini təmin etmək məqsədinə xidmət edir. Unifikasiya belə bir vacib məsələnin həll olunmasına imkan verir ki, beynəlxalq xüsusi hüququn nizamlaşdırılma predmetinə daxil olan xarici elementli münasibətlərin bir qrupu eyni cür tənzimlənsin. Beynəlxalq vergi hüququ normalarının unifikasiya edilməsinin güddüyü ikinci məqsəd beynəlxalq vergitutma subyektlərinin mənafeyini təmin etməkdən ibarətdir. Bir sıra hallarda onların mənafeyi müxtəlif olub, üst-üstə düşür. Həm vergi ödəyiciləri, həmçinin dövlətlər üçün münasib və sərfəli olan unifikasiya edilmiş normalar müəyyən etməklə onların mənafeyi nəzərə alınır, təmin olunur. Həmin normalar ayrı-ayrı qrup ölkələrin öz mənafehlərini uyğunlaşdırmasının və onların bir-birinə güzəştə getməsinin nəticəsidir. Üçüncüsü, beynəlxalq vergi hüquq normalarının unifikasiya edilməsi bir tərəfdən xarici elementli vergi münasibətləri iştirakçılarının hüquqlarını qorumaq və müdafiə etmək, digər tərəfdən yaranmış mübahisənin həlli zamanı məhkəmə və digər dövlət orqanlarının prosesual fəaliyyətini sadələşdirmək məqsədinə xidmət edir. Belə ki, beynəlxalq vergi hüququnda unifikasiya edilmiş normaların böyük bir qrupunu prosesual normalar təşkil edir. Bu normalar xarici elementli vergi-hüquqi mübahisələrə məhkəmə orqanlarında baxılıb həll olunması üçün vahid qaydalar müəyyən edir.

Beynəlxalq vergi hüququnda unifikasiyanın hüquqi formaları ilə bağlı məsələyə toxunarkən qeyd etmək lazımdır ki, beynəlxalq vergi hüququ normaları müəyyən hüquqi vasitələrin köməyi ilə unifikasiya edilir. Həmin vasitələrə unifikasiyanın hüquqi formaları deyilir. Beynəlxalq vergi hüququnda unifikasiyanın əsas hüquqi forması beynəlxalq müqavilələrin bağlanması hesab edilir. Beynəlxalq müqavilələr imkan verir ki, onları bağlayan dövlətlərdə xarici elementli müəyyən növ münasibət eyni tənzimlənsin. Onlar iştirakçı dövlətlər üçün vahid hüquqi tənzimləmə mexanizmi yaradır. Belə tənzimləmənin əsasını isə beynəlxalq müqavilələrdə vahid,

iştirakçı dövlətlərin hamısı üçün eyni olan normalar nəzərdə tutulması təşkil edir. Söhbət beynəlxalq müqavilələrə unifikasiya olunan normaların daxil edilməsi yolu ilə hüquqi tənzimləmə mexanizmindən gedir. Hazırda vergitutmanın ümumi prinsip və şərtlərinin universal şəkildə unifikasiyası istiqamətində də böyük həcmdə işlər aparılır.

İkinci paraqrafda vergi münasibətləri sahəsində AR-in beynəlxalq təşkilatlarla əməkdaşlığının formalaşması və əsas istiqamətləri tədqiq olunur.

Respublikamız vergi münasibətlərinin nizamlanmasında universal və regional səviyyədə çoxtərəfli əməkdaşlıq həyata keçirir. Belə əməkdaşlıq çərçivəsində Dünya Bankı, Beynəlxalq Valyuta Fondu, İƏİT, Avropadaxili Vergi Administrasiyaları Təşkilatı, Avropa Kommersiya Qeydiyyatçıları Forumu, MDB kimi beynəlxalq təşkilatlarla əlaqə və münasibətlər genişləndirilmişdir.

Dünya Bankının AR Vergilər Nazirliyi ilə 2011-2014-cü illərdə bir sıra vacib görüşləri keçirilmişdir. Dünya Bankı ölkəmizdə nağdsız əməliyyatların inkişafı və yeni metodların tətbiqi məsələsində AR Vergilər nazirliyi ilə əməkdaşlıq etmək və bu istiqamətdə texniki dəstək göstərmək niyyətini bildirmişdir. Bu məsələ ilə bağlı texniki yardım sazişi layihəsi də hazırlanmışdır.

AR 11 oktyabr 1992-ci ildən etibarən bu təşkilatın üzvüdür. Respublikamızda son vaxtlar Beynəlxalq Maliyyə Korporasiyasının köməyi ilə biznes mühitinin inkişafı məqsədilə bir sıra tədbirlər həyata keçirilmişdir. Biznes qeydiyyatının şəffaflaşdırılması, elektron bəyannamələrin tətbiqi, digər dövlət orqanları və banklarla elektron məlumat və sənəd mübadilələri kimi tədbirləri qeyd etmək olar.

Vergilər Nazirliyi tərəfindən Beynəlxalq Valyuta Fondunun tövsiyələri nəzərə alınmaqla vergi orqanlarında yeni iş proseslərinin tətbiqi vergi ödəyicilərinin hüquqlarının, qanuni mənafehlərinin qorunmasına, vergi ödəyiciləri ilə vergi orqanları arasında münasibətlərin qarşılıqlı əməkdaşlıq formasında təşkil edilməsinə və nəticə etibarlı ilə vergilərin məcburi yığılmasından vergilərin könüllü ödənilməsi prinsipinə keçilməsinə xidmət etmişdir.

2012-ci ildə AR Beynəlxalq Antikorrupsiya Akademiyasının təsis aktına qoşulmuşdur. Bu Təşkilatın beynəlxalq təşkilat olaraq təsis edilməsinə dair Müqaviləyə tərəf dövlətlərin 3-cü Baş Assambleyası 2014-cü ilin 19-21 noyabr tarixlərində Bakıda keçirilmişdir.

AR Vergilər Nazirliyi 2002-ci ildən Avropadaxili Vergi Administrasiyaları Təşkilatının tamhüquqlu üzvüdür. Vergi qanunvericiliyi və inzibatçılığının təkmilləşdirilməsi, vergi nəzarətinin səmərəliliyin artırılması, vergi ödəyicilərinin xidmət səviyyəsinin yüksəldilməsi məqsədilə Vergilər Nazirliyi bu təşkilat tərəfindən təşkil edilən tədbirlərdə (konfrans, seminar, iclas və s.) fəal iştirak edir.

Dissertasiyada, daha sonra xüsusi olaraq qeyd edilir ki, Respublikamızın vergi xidmətinin təkmilləşməsində, vergi siyasətində yeni metodlardan, texniki imkanlardan istifadə edilməsində, təcrübə mübadiləsində və əlbəttə ki, gələcək kadrların hazırlanmasında beynəlxalq təşkilatlarla əməkdaşlığın daha ha inkişaf etdirilməsi zəruridir.

Üçüncü paraqrafda iqiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair AR-in xarici dövlətlərlə ikitərəfli əməkdaşlığı tədqiq olunur.

Respublikamız Böyük Britaniya, Almaniya, Fransa, İtaliya, Rusiya, Kanada, Çin, Türkiyə, İran və s. dövlətlərlə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair ikitərəfli sazişlər bağlamışdır. Dövlətlər arasında bağlanan vergi sazişlərində əsasən BMT və Avropa model konvensiyalarının normalarından istifadə edilir. Bununla yanaşı, İƏİT Avropa model konvensiyasının tətbiqi ilə bağlı müxtəlif hesabatlar dərc edir. Həmin hesabatlar ictimaiyyətin müzakirəsinə açıqdır.

Bəzi müəlliflər hesab edir ki, Avropa model konvensiyası və onun kommentariyası vergi sazişlərinin şərhində və ümumilikdə vergi sazişlərinin realizəsində əhəmiyyətli rol oynayır. Lakin İƏİT-in Fiskal Komitəsinin bu sənədlərə tez-tez dəyişikliklər etməsi dövlətlər arasında bu sənədin əhəmiyyətli roluna inamı azaltmışdır²².

AR 10 ölkə ilə (Gürcüstan, Özbəkistan, Qazaxıstan, Rusiya, Litva, Moldova, Belarus, Latviya, Qırğızıstan, Argentina) ikitərəfli və 2 çoxtərəfli "Vergi qanunvericiliyinə əməl olunması üzrə əməkdaşlıq və qarşılıqlı yardım haqqında" sazişlər, 7 ölkə ilə (Gürcüstan, Özbəkistan, Qazaxıstan, Rusiya, Litva, Moldova, Polşa) ikitərəfli və 1 çoxtərəfli "Vergi cinayətlərinə qarşı mübarizədə əməkdaşlıq haqqında" sazişlər və 8 ölkə ilə (Gürcüstan, Litva, Estoniya, Macarıstan, Fransa, Çexiya, Ukrayna, Türkiyə) ikitərəfli "Əməkdaşlıq haqqında" sazişlər imzalayıb. Bundan əlavə, Niderland Krallığının Maliyyə Nazirliyi ilə vergi məsələləri üzrə məlumat mübadiləsi haqqında Anlaşma Memorandumu layihəsi qarşı tərəflə razılaşdırılıb, Türkmənistan Baş Dövlət Vergi Xidməti ilə əməkdaşlığa dair Memorandum layihəsi üzrə dövlətdaxili prosedurlar tamamlandı, Serbiya ilə analoji saziş layihəsi razılaşdırılması üçün qarşı tərəfə göndərilib. Bunlarla yanaşı, İƏİT tərəfindən hazırlanmış "Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi və İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı arasında əməkdaşlıq fəaliyyəti haqqında Saziş" layihəsinin razılaşdırılması üzrə müzakirələr davam etməkdədir²³.

Yuxarıda qeyd olunan sazişlər əsasında digər ölkələrin səlahiyyətli orqanları ilə səmərəli məlumat mübadiləsi həyata keçirilir. Hazırda bir neçə dövlətin ərazisində biznes fəaliyyətinin həyata keçirilməsi adi bir haldır. Bu proses vergi münasibətlərinin ən aktual problemi olan ikiqat vergitutma probleminə yol açır. Bu zaman diqqət yetirilən əsas məsələlərdən biri əldə edilmiş gəlirin və ya mənfəətin hər iki dövlətdə, həm əldə edildiyi dövlətdə, həm də vergi ödəyicisinin rezident olduğu dövlətdə eyni vergiyə cəlb edilməməsi, yəni ikiqat vergitutmaya yol verilməməsidir.

Buna görə də, xarici hüquqi və ya fiziki şəxslər hər hansı bir dövlətə yatırım edərkən və ya orada biznes fəaliyyətinə başlamazdan öncə rezidenti olduğu ölkə ilə müvafiq ölkənin arasında ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq sazişin olub-olmaması məsələsinə diqqət yetirirlər. Sabit iqtisadi inkişafı, əlverişli biznes mühiti ilə seçilən AR-in digər dövlətlərlə bağladığı ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında ikitərəfli müqavilələr şəbəkəsi son illərdə əhəmiyyətli dərəcədə genişlənməmişdir.

Üçüncü fəsil "Azərbaycan Respublikasında vergi qanunvericiliyinin formalaşması və inkişafında beynəlxalq hüquq normalarının rolu" adlanır və iki paraqrafı özündə birləşdirir.

Birinci paraqrafta AR-in vergi qanunvericiliyinin beynəlxalq hüquq normalarına uyğun təkmilləşdirilməsi problemi, beynəlxalq və dövlətdaxili hüququn qarşılıqlı əlaqəsi ilə bağlı məsələlər araşdırılır.

Müasir beynəlxalq münasibətlərdə beynəlxalq və dövlətdaxili hüququn yaxınlaşması tendensiyası beynəlxalq hüquqi normaların dövlətlərin milli hüququ ilə razılaşdırılmış şəkildə realizəsi zərurətini meydana çıxarmaqla mürəkkəb nəzəri və praktiki problemlər yaratmışdır. Belə problemlərin effektiv şəkildə həlli beynəlxalq və dövlətdaxili hüququn qarşılıqlı əlaqəsinin gələcək inkişafında əsas meyardır.

Beynəlxalq hüquqi normaların ictimai əhəmiyyətli nəticələri, konkret olaraq vergitutmanın hüquqi tənzimlənməsi dövlətdaxili hüquq vasitəsilə həyata keçirilir. Beynəlxalq hüquqi normaların realizəsi yollarının seçilməsi dövlətlərin daxili səlahiyyətindədir. Belə səlahiyyət dövlət suverenliyi prinsipindən irəli gəlir. Vergi sferasında beynəlxalq hüquq normalarının realizəsi zamanı beynəlxalq, yaxud da milli hüquq normaları ayrı-ayrılıqda əsas götürülməli deyil, belə ki, bu sfera həm beynəlxalq, həm də dövlətdaxili hüququn tənzimlənmə obyektinə daxil olduğundan kompleks yanaşmaya üstünlük verilməlidir, çünki hər iki normalarda, yəni beynəlxalq, həmçinin milli hüquq normalarında müəyyən çatışmazlıqlar qaçılmazdır.

Vergi münasibətlərinin tənzimlənməsi sferasında beynəlxalq hüquqi normalar milli hüquqi normalarla müqayisədə primatlığa malikdir. Vergi sferasında beynəlxalq normayaradıcılıq əsasən ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması sahəsində dövlətlərarası əməkdaşlıq və bu əməkdaşlığın nəticəsi olan vergi sazişləri ilə formalaşır. Həmin sazişlərə və onların normalarına hüquqi qüvvə verilməsi, yəni bu sazişlərin real olaraq işləməsi isə dövlətlərdən asılıdır. Beynəlxalq normalar dövlətlərin vergi yurisdiksiyalarında əhəmiyyətli dəyişikliklər etmək gücünə malikdir²⁴.

Dövlət suverenliyi prinsipinin üstün olduğu vergi münasibətlərində də beynəlxalq hüquq normaları milli hüquq normalarına münasibətdə prioritet təşkil edir. Birincisi, bu məsələdə ümumi yanaşma ondan ibarətdir ki, digər dövlətlərdə olduğu kimi AR-də də beynəlxalq hüquq normalarının prioriteti ən yüksək hüquqi səviyyədə, konstitusion səviyyədə müəyyən edilmişdir. İkincisi, konkret vergi münasibətlərini tənzimləyən AR VM-də də AR-in tərəfdar çıxdığı beynəlxalq müqavilələrdə vergilərlə bağlı bu Məcəllə ilə ona müvafiq olaraq qəbul edilmiş normativ hüquqi aktlarla nəzərdə tutulmuş müddəalardan fərqli müddəalar müəyyən edildikdə, müvafiq beynəlxalq müqavilələrin müddəaları tətbiq edilməsi (md. 2.5) ayrıca qeyd edilmişdir.

Bundan əlavə, qeyd edilən problemə üçüncü bir aspekt kimi ikiqat vergitutma məsələsinə də əlavə etmək olar, belə ki, bu məsələ xarici elementin iştirakını tələb etdiyindən onun doğurduğu problem də xarici elementli problemdir,

²² Lang Michael and Florian Brugger. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation. Vol. 23, 2008, p. 107-108.

²³ Məmmədov Ə. Beynəlxalq təcrübənin tətbiqi Vergilər Nazirliyinin fəaliyyətinin prioritet sahələrindədir. <http://pia.az/m/news.php?id=43126#.WDWcN9SLTVQ>

²⁴ Kobetsky M. International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy. Cambridge University Press. 2011, p. 47.

başqa sözlə desək beynəlxalq problemdir. Bu tip beynəlxalq problemlər isə əsasən ikitərəfli beynəlxalq sazişlər əsasında həll edilir, yəni müvafiq məsələdə dövlətdaxili yox, beynəlxalq hüquqi norma əsas götürülür.

Dövlətdaxili hüquq da beynəlxalq hüquqa ikili təsir göstərir. Birincisi, milli hüquq normalarının məzmununun beynəlxalq-hüquqi normaların məzmununa təsiri (maddi təsir). İkincisi, beynəlxalq hüquq normalarının yaradılması ilə bağlı milli-hüquqi normaların (məsələn, beynəlxalq müqavilələrin bağlanması) beynəlxalq-hüquqi normalara təsiri (prosessual təsir).

İkinci paraqrafda AR-in vergi qanunvericiliyinin formalaşması və inkişaf tendensiyası ilə bağlı məsələlər tədqiq edilir.

Effektiv vergi qanunvericiliyinin qurulması yollarından biri beynəlxalq hüquqi normaların müddəaları nəzərə alınmaqla milli qanunvericiliyin təkmilləşdirilməsidir. Xüsusilə də, ölkəmizin ticarət münasibətlərinin, investisiya mühitinin və ümumilikdə iqtisadiyyatının inkişafı şəraitində bu metod daha səmərəli hesab edilir. Bir vacib məqamı da qeyd edək ki, AR-in hüquq sistemində demək olar ki, bütün sferalar beynəlxalq hüquqi normaların müsbət təsirindən yararlanmışdır. Burada bir neçə səbəbi qeyd etmək olar ki, ilk öncə Respublikamızın hüquq sistemi ətraflı şəkildə 1990-cı illərin sonu - 2000-ci illərdən formalaşmağa başlamışdır. İkincisi, müasir dövrdə qloballaşma, iqtisadi inteqrasiya, informasiya texnologiyalarının cəmiyyətin, o cümlədən hüququn bütün sferalarına tətbiqi hüquqi tənzimləmədə elastiklik, dəyişkənlik tələb edir. Bu istiqamətdə meydana çıxan problemlərin həllində isə dövlətlərarası əməkdaşlıq, daha dəqiq desək beynəlxalq hüquqi normaların yaradılması və realizəsi effektiv yoldur.

AR VM-in qəbulundan sonra ölkədə dövlət-sahibkar münasibətlərində də yeni bir tendensiya formalaşmışdır. VM-nin qəbul edilməsi vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi və onun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması sahəsində atılmış ön başlıca addımlardan biri idi. Bu Məcəllənin qəbulundan sonra vergi münasibətləri sferasında islahatların sayı da artdı. Həmin islahatlar vergilərin səmərəli şəkildə toplanması, vergi ödəyiciləri ilə dövlət arasında tarazlığın qorunması, effektiv vergitutma mexanizminin hazırlanması, vergidən yayınma hallarının minimuma endirilməsi və nəticə etibarilə əlverişli investisiya mühiti yaratmaq, sahibkarlığın inkişafını stimullaşdırmaq kimi məqsədlərə xidmət edir. AR VM Respublikamızda vergi sistemini, vergitutmanın ümumi qaydalarını, vergilərin tətbiqi, ödənişi və yığılımları ilə bağlı prosedur və qaydaları, vergi ödəyənlərin və vergi orqanlarının, həmçinin vergi münasibətlərinin digər subyektlərinin vergitutma istiqamətində hüquqi statusu, yəni vəzifə, hüquq və öhdəlikləri, vergi nəzarətinin aparılması üsullarını, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətin müəyyən edilməsi, vergi orqanlarının və onların əməkdaşlarının, vəzifəli şəxslərinin fəaliyyətində neqativ halların mübahisələndirilməsi üzrə qaydaları müəyyənləşdirir.

AR-də hökumətin həyata keçirdiyi vergi tənzimlənməsi və bu tənzimlənmənin hədəflərinə çatılması sahəsində həyata keçirilən vergi islahatları ölkə iqtisadiyyatının intensiv və çoxşaxəli inkişafı naminə əlverişli şəraitin yaradılmasına gətirib çıxarmışdır. Vergi siyasətində müəyyən edilən strategiya, ilk növbədə, qanunvericiliyin təkmilləşdirilməsində öz əksini tapır. Vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi nəinki

AR, həmçinin bütün dünya ölkələrinin iqtisadi və ümumilikdə dövlət siyasətinin zəruri, həmçinin, ardıcıl və tədricən həll variantı tələb edən istiqamətlərindən sayılır. Azad bazar münasibətlərinin mövcud olduğu dövlətlərdə, o cümlədən AR-də təkmil vergi qanunvericiliyi iqtisadiyyatın effektiv tənzimlənməsi, büdcə gəlirlərinin artımı, qiymətlərin sabitliyi, inflyasiyanın qarşısının alınmasında dövlətin mənafeyinin zəruri elementi qismində nəzərdən keçirilir.

Dördüncü fəsil “Azərbaycan Respublikasında vergi münasibətlərinin tənzimləyən təşkilati mexanizmlərin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi yolları: beynəlxalq təcrübənin öyrənilməsi və tətbiqi problemi” adlanır və üç paraqrafı özündə birləşdirir.

Birinci paraqrafda AR-in və xarici ölkələrinin vergi sistemi müqayisəli şəkildə təhlil edilir.

Xarici ölkələrin vergi sistemlərinin tədqiqi vergi mexanizminin formalaşması və inkişafının ümumi qanunauyğunluqlarını müəyyən etməyə, həmçinin inkişaf etmiş bazar iqtisadiyyatına malik dövlətlərin vergitutma sahəsində təcrübəsindən istifadəyə imkan verir. Vergi sistemləri hər bir dövlətdə özünəməxsus fərqli xüsusiyyətlərə malikdir, ümumi əlamətlərə demək olar ki, çox az hallarda rast gəlinir. Müasir dövrdə dünya dövlətlərində gəlirə münasibətdə əsasən ərazi və rezidentlik prinsipindən istifadə edilir. Ərazi prinsipində yalnız yerli gəlir, yəni ölkə daxilindəki gəlir vergiyə cəlb edilir. Rezidentlik prinsipində isə rezidentlər ölkə daxilində və xaricində olan gəlirlərinə münasibətdə vergiyə cəlb edilir. Qeyri-rezidentlər isə yalnız yerli gəlirlərinə münasibətdə vergiyə cəlb edirlər. ABŞ-da isə qeyri-rezidentlər həm daxili, həmçinin xarici gəlirlərinə görə vergiyə cəlb edirlər.

Qərbi Avropa və Amerika hüquq doktrinasında vergi sistemi ilə yanaşı, beynəlxalq vergitutma anlayışından da istifadə edilir. Hər bir dövlətin xaricdə fəaliyyət göstərən rezidentləri və həmin dövlətin ərazisində fəaliyyət göstərən qeyri-rezidentləri üçün hüquqi normalar, vergi rejimləri mövcuddur. Məcmu halda həmin norma və rejimlər beynəlxalq vergitutma ilə adlandırılır.

Ölkələrin sosial, hüquqi, iqtisadi sistemləri fərqləndikcə, vergi sistemləri də fərqlənir. Vergilərin təsnifatı, yığılımları, dərəcələri və digər meyarlara görə ölkələrin vergi sistemləri fərqlənsələr də, onları birləşdirən ümumi cəhət odur ki, hər bir dövlət vergiyə cəlb edilməli olan gəlirləri artırmağa, vergitutmanın səmərəli mexanizmlərinin işlənilməsinə cəhd edir. Xarici ölkələrdə dövlət büdcəsinə vergi gəlirləri əsas etibarilə fərdi gəlir vergisindən toplanır. Fransa, Yaponiya, İtaliya və Niderlandda bu göstərici daha yüksəkdir. Sonrakı yeri sosial yönümlü vergilər tutur. Dolayısı vergilər (ƏDV, aksiz, dövriyyə vergisi, satış vergisi və s.) və sahibkarlıq strukturlarından birbaşa vergilər də xüsusi önəm kəsb edir.

Qərbi Avropa və Amerika dövlətləri üçün vergi sistemlərinin təşkilində və idarə edilməsində əsas prinsip mərkəzi büdcənin və digər büdcələrinin gəlirlərinin dəqiq ayrılmasıdır. Bu prinsip müvafiq dövlətin siyasi-idarəetmə və dövlət quruluşuna uyğun gəlməlidir. Unitar dövlətlərdə (Böyük Britaniya, Fransa, İtaliya) büdcə iki səviyyəlidir: mərkəzi və yerli. Federativ dövlətlərdə (Almaniya, ABŞ) isə büdcə üç səviyyəlidir: federal, regional və yerli.

ABŞ, Avropa və Asiya ölkələrinin qanunvericiliyi və vergi sisteminin təhlili onu qeyd etməyə əsas verir ki, vergi sistemində effektivliyə nail olmaq, vergidən yayınma hallarının azaldılmasının təmin edilməsində müxtəlif metod və prosedurlar mövcuddur. Birincisi, vergi orqanı əməkdaşlarının səlahiyyətlərinin artırılması (Almaniya, Fransa), cəza tədbirlərinin sərtləşdirilməsi (Çin, Tayvan). İkincisi, vergi ödəyicilərində maraq oyadılması və ya stimullaşdırıcı tədbirlərə üstünlük verilməsi (ABŞ, Danimarka). Üçüncüsü, cəmiyyətdə vergi ödənilməsi ilə bağlı düşüncə tərzinin dəyişdirilməsi (İsveç) və s. tədbirləri qeyd etmək olar.

Hər bir halda istənilən dövlətin təcrübəsi tətbiq edilərkən müvafiq dövlətin milli maraqları, adətləri, sosial-iqtisadi quruluşu, siyasi sistemi mütləq nəzərə alınmalıdır. Müəyyən bir dövlət üçün müsbət vergi təcrübəsi AR-də tətbiq edilsə də, lazımı (yəni Azərbaycan cəmiyyəti üçün) effekt və səmərəni verməyə də bilər. Bu səbəbdən istənilən təcrübənin tətbiqində əvvəlcə həmin təcrübə seçilməli, onun AR üçün müsbət və mənfi tərəfləri, gələcək perspektivləri müəyyən edilməlidir. Bu işdə tək hüquqşünas və iqtisadçılar deyil, digər sosial sferalardan da mütəxəssislərin cəlb edilməsi məqsədəuyğun hesab edilir.

Son nəticədə, dövlətimizin vergi sistemində, həm müxtəlif vergi növləri, həm vergi nəzarəti, vergilərin yığılması, vergidən yayınma hallarının aradan qaldırılması və tətbiq edilən cəzalarda konkret təkmilləşmələrin aparılması məqsədəuyğundur.

İkinci paragrafda Aİ ilə münasibətlərdə yeni əməkdaşlıq formulası, yəni vergitutma sferasında Aİ təcrübəsindən yararlanma problemi ilə bağlı məsələlər araşdırılır.

Müasir mərhələdə bütün post-sovet ölkələrinin xarici iqtisadi strategiyasında Aİ ilə hərtərəfli iqtisadi əməkdaşlığın yaradılması və inkişaf etdirilməsi prioritet istiqamət kimi çıxış edir. Bütün oxşar cəhətlərinə baxmayaraq, bu ölkələrin Aİ ilə münasibətləri və onların bu münasibətlərdəki maraqları kifayət qədər müxtəlifdir. Şübhəsiz ki, bu müxtəliflik qeyd olunan ölkələrin geosiyasi və geo-iqtisadi vəziyyəti, Aİ ilə əlaqələri inkişaf etdirməyə nə dərəcədə səy göstərmələri, eləcə də, onların spesifik sahəvi maraqları ilə şərtlənir.

Sözügedən ölkələrin hamısı Aİ proqramlarının və yardımlarının üstünlüklərindən faydalanma imkanının əldə olunmasına xüsusi əhəmiyyət verirlər. Aİ vəsaitləri bu ölkələrdə iqtisadi islahatların sürətləndirilməsinə, nəqliyyat və sərhad infrastrukturunun inkişaf etdirilməsinə, ekoloji proqramların həyata keçirilməsinə və enerji istehlakı üzrə effektivliyin yüksəldilməsinə yönəldilir. Avropa iqtisadi məkanının tərkib hissəsinə çevrilmək istəyən post-sovet ölkələri Aİ ilə hərtərəfli əməkdaşlığı inkişaf etdirməklə yanaşı, bu kontekstdə daha effektiv əməkdaşlıq formulasının tapılmasına da xüsusi əhəmiyyət verirlər. Bu baxımdan, qonşu ölkələrlə çoxşaxəli əməkdaşlıq üçün hüquqi çərçivəni müəyyən edən Aİ-nin Genişlənmə Siyasəti və Avropa Qonşuluq Siyasətinin mahiyyətinin və məqsədlərinin araşdırılması xüsusi aktuallıq kəsb edir.

Aİ-nin vergi siyasəti milli fiskal maraqlardan çıxış edərək daxili vergi qanunvericiliyinin realizəsində üzv-dövlətlərə sərbəstlik verir. Müasir mərhələdə Aİ-nin ümumi vergi siyasəti 3 əsas məsələnin tədqiqini müəyyən edir ki, bunlar: Aİ

üzv-dövlətlərinin vergi konsolidasiyasının perspektivləri; daha sadə və rahat vergi strukturlarının yaradılması; fərdi vergi ödəyicisi nöqtəyi-nəzərindən vergi sisteminin təkmilləşdirilməsidir.

AR Vergilər Nazirliyi ilə Aİ arasında sıx əməkdaşlıq əlaqələri qurulmuşdur. Bu əlaqələr Aİ-nin Avropa Qonşuluq Siyasəti, Avropa Qonşuluq və Tərəfdaşlıq Aləti çərçivəsində çox mühüm layihələr üzrə inkişaf etdirilmişdir. Avropa Qonşuluq və Tərəfdaşlıq Aləti çərçivəsində əməkdaşlıq əlaqələri MDB-yə göstərilən texniki yardım (TACIS), Tvinning, Texniki yardım və Məlumat mübadiləsi (TAİEX) və digər proqramlar üzrə aparılır.

Hazırda ölkəmizin Avropaya inteqrasiyasının sürətləndirilməsi istiqamətində vergi sahəsində əsas prioritetlərdən biri vergi qanunvericiliyinin Aİ qanunvericiliyinə uyğunlaşdırılmasıdır. Qanunvericiliyin uyğunlaşdırılması ilə bağlı ilkin mərhələdə Aİ-nin dolayı vergitutma sahəsində 7 Direktivi üzrə əsas tələbləri təhlil edilərək müəyyənləşdirilmişdir. 2015-ci il yanvarın 1-dən AR VM-nə aksizlərlə bağlı edilmiş son dəyişikliklər də məhz bu uyğunlaşdırma prosesinin tərkib hissəsidir²⁵.

Beləliklə, AR-in Aİ ilə münasibətlərdə yeni əməkdaşlıq formulası dedikdə, vergi sisteminin və qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi, konkret olaraq Avropa standartlarına uyğun şəkildə inkişaf etdirilməsi nəzərdə tutulur. Hesab edirik ki, AR-in Aİ-nin Avropa Qonşuluq Siyasəti, Tvinning, TAİEX kimi proqramlarda iştirakı ölkəmizin bu istiqamətdə bir sıra vacib tədbirlər həyata keçirməsi haqqında fikir söyləməyə imkan verir. Bizim fikrimizcə, müasir mərhələdə, yəni informasiya cəmiyyətində, xüsusilə də elektron dövlət quruculuğu şəraitində İKT imkanlarından istifadə məsələsinə, vergi xidməti işinin təkmilləşməsində yeni texnologiyaların tətbiqi məsələlərinə daha çox diqqət ayrılmalıdır.

Üçüncü paragrafda müasir dövrdə AR-də vergi orqanlarının fəaliyyətində səmərəliliyin artırılması xüsusiyyətləri və istiqamətləri ilə bağlı məsələlər araşdırılır.

Dövlətin fiskal siyasəti vergi sisteminin fəaliyyəti ilə birbaşa əlaqəlidir. Respublikamızda 1990-cı illərin ikinci yarısından başlayaraq təkmil vergi siyasətinin həyata keçirilməsi sayəsində fiskal siyasətin reallaşması üçün güclü baza yaradılmışdır. Dövlət büdcəsinin formalaşmasında vergilərin rolu xeyli artmışdır. Son dövrlərdə birbaşa və dolayı vergilərin dərəcələri daha da rasionallaşdırılmışdır və onların büdcəyə daxil olmasında təkmil mexanizmlərdən istifadə olunur.

Müasir şəraitdə Respublikamızın bazar iqtisadiyyatının tələblərinə əsaslanan vergi sisteminin əsas vəzifələri: gəlirlərin büdcəyə tam və vaxtında səfərbər edilməsini təmin etmək, əks halda dövlətin sosial-iqtisadi siyasətinin həyata keçirilməsi qeyri-mümkün olar; əhalinin müxtəlif təbəqələrinin gəlirlərinin yenidən bölüşdürülməsi və formalaşması xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla istehsal və istehlakın həm xalq təsərrüfatı, həm də onun ayrı-ayrı sahələri üzrə tənzimlənməsi üçün şəraitin yaradılmasıdır. AR-in vergi sistemində aparılan islahatların əsas məqsədlərindən biri də,

²⁵ Məmmədov F. Azərbaycanda beynəlxalq standartlara cavab verən vergi sistemi qurulmuşdur. "Azərbaycan" qəzeti, 10 fevral 2015-ci il, 31 (6885), s. 3.

onun rəqabət qabiliyyətinin artırılması, inkişaf etmiş dövlətlərin, xüsusilə də Qərbi Avropa dövlətlərinin vergi sistemi səviyyəsinə çatdırmaqdır.

AR də vergi sisteminin beynəlxalq standartlara uyğun təkmilləşdirilməsində tətbiq edilən ən son yeniliklərdən biri Tax free xidmətidir. Tax Free sisteminin tətbiqi ilə bağlı məsələlərin hüquqi əsasını AR Prezidenti cənab İlham Əliyevin 12 iyul 2016-cı il tarixli "Əcnəbilər və vətəndaşlığı olmayan şəxslər tərəfindən Azərbaycan Respublikasının ərazisində alınmış istehsal, yaxud kommertiya məqsədləri üçün nəzərdə tutulmayan mallara görə ödənilmiş əlavə dəyər vergisinin qaytarılması Qaydası"nın təsdiq edilməsi haqqında Fərmanı təşkil edir.

AR-də həyata keçirilən çoxşaxəli islahatlar yeni inkişaf modelinin formalaşdırılmasına, onun dünya iqtisadiyyatına inteqrasiyasına, həm neft, həm də qeyri-neft sektorlarının dinamik inkişafına, əhəlinin rifahının yaxşılaşdırılmasına, iqtisadiyyatın tarazlı və mütənasib tərəqqisinə səbəb olmuşdur. Dünyada gedən böhran proseslərinə və bir sıra aparıcı ölkələrdə iqtisadi artım sürətinin aşağı düşməsinə baxmayaraq, AR Prezidenti cənab İlham Əliyevin çevik və işlək mexanizmlər üzərində qurulmuş uğurlu fəaliyyəti nəticəsində son illər iqtisadi artım tempinə görə lider mövqedə olan milli iqtisadiyyatımızda çox az ölkələrin nail olduğu, artıq nümunə göstərilən yüksək dayanıqlıq və sabitlik təmin edilmişdir.

AR-in müasir vergi xidməti ölkənin iqtisadi qüdrətinin güclənməsi, nəhəng regional layihələrin həyata keçirilməsi işlərinə öz töhfəsini verməkdədir. Bununla da müstəqil dövlətimizin vergi siyasəti iqtisadi siyasətin mühüm tərkib hissəsinə, iqtisadi tənzimləmədə və fiskal siyasətin həyata keçirilməsində aparıcı amilə çevrilmişdir. Dövlətimizin başçısı cənab İlham Əliyevin uğurlu daxili və xarici siyasəti nəticəsində artıq iqtisadi sahədə keçid dövrünü başa vurmuş dövlətimizdə çevik vergi siyasətini həyata keçirməyə qadır, beynəlxalq standartlara cavab verən müasir vergi xidməti formalaşmışdır.

Dissertasiya işinin nəticə hissəsində tədqiqatla əlaqədar əldə edilmiş mühüm təklif və nəticələr qeyd edilmiş, beynəlxalq və dövlətdaxili hüquq üçün onların nəzəri-praktik əhəmiyyəti ifadə edilmişdir.

Dissertasiya tədqiqatı ilə əlaqədar müəllif tərəfindən aşağıdakı elmi əsərlər çap edilmişdir:

1. Vergi münasibətləri sahəsində Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq təşkilatlarla əməkdaşlığı. Beynəlxalq hüquq və inteqrasiya problemləri, 2014, №3 (39),s. 59-69.

2. Beynəlxalq-hüquqi normaların Azərbaycan Respublikası vergi qanunvericiliyinin formalaşması və inkişafına təsiri. Beynəlxalq hüquq və inteqrasiya problemləri, 2014, №4 (40),s. 70-76.

3. Vergi münasibətlərinin tənzimlənməsində beynəlxalq əməkdaşlıq və vergi sistemlərinin unifikasiya problemi. Nəqliyyat hüququ, 2014, №4, s. 198-205.

4. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair Azərbaycan Respublikasının xarici dövlətlərlə ikitərəfli əməkdaşlığı. Nəqliyyat hüququ, 2015, №1, s. 181-197.

5. Avropa İttifaqı ilə münasibətlərdə yeni əməkdaşlıq xüsusiyyətləri: Avropa ölkələrinin vergitutma təcrübəsindən yararlanma problemi. Beynəlxalq hüquq və inteqrasiya problemləri, 2015, №1(41),s. 5-16.

6. История формирования международного налогового права, его сущность и место в системе права. Право и политология, Кишинев, 2016, №33 (март), с. 22-26.

7. Azərbaycan Respublikasının vergi sisteminin formalaşması və inkişaf tarixi. Azərbaycan xalqının Ümummilli lideri Heydər Əliyevin anadan olmasının 92-ci ildönümünə həsr olunmuş "Heydər Əliyevin Azərbaycan Respublikasının hüquq elminin və təhsilinin inkişafında rolu" mövzusunda beynəlxalq elmi-praktiki konfransın materialları. Bakı, I cild, 2015, s. 227-234.

8. Принципы и система источников международного налогового права. Финансовое право (Украина), 2015, №1 (31), с. 35-40.

9. Vergi qanunvericiliyinin formalaşması və inkişafı: Azərbaycan Respublikasının milli qanunvericiliyi və beynəlxalq standartların müqayisəli təhlilində. Bakı Universitetinin xəbərləri (sosial-siyasi elmlər seriyası), 2015, №2, s. 59-69.

10. Beynəlxalq vergi hüququnun normativ sistemi: nəzəri və praktiki məsələlər. Nəqliyyat hüququ, 2017, №1, s. 118-124.

РЕЗЮМЕ

Диссертационная работа на тему «Роль международно-правового сотрудничества в формировании и совершенствовании налоговой системы Азербайджанской Республики», представленная Мирзалиевым Эльнуром Вагиф оглы на получение ученой степени доктора философии по праву по специальности 5603.01 – «Международное право; права человека», является самостоятельной, творческой и завершённой исследовательской работой, отражающей совершенно новые научные положения, имеющие важное значение для анализа норм международного и национального права в сфере налогового дела, в том числе при анализе взаимоотношений между национальным законодательством Азербайджанской Республики и нормами международного права в этой сфере, а также для анализа вопросов совершенствования норм внутригосударственного права и деятельности организационных механизмов, регулирующих налоговые отношения в Азербайджанской Республике. Диссертационная работа, выполненная на основе сравнительного анализа широкой международной договорной практики, законодательств различных государств, включая законодательство Азербайджанской Республики, и существующего разнообразия мнений в сфере устранения двойного (множественного) налогообложения, состоит из введения, четырех глав, заключения и списка использованной литературы.

Во введении обосновывается актуальность темы, раскрываются степень ее разработанности, представленные к защите положения, цели и задачи исследования, ее теоретическое и практическое значение.

Первая глава диссертационной работы, состоящая из трех параграфов, называется «Сущность и правовая природа международного налогового права как система норм международного права, регулирующих налоговые отношения». В этой главе проанализированы такие актуальные вопросы, как формирование, суть и основные особенности международного налогового права, нормативная система международного налогового права, двойное (множественное) налогообложение в международном налоговом праве и проблема его устранения.

Вторая глава диссертационной работы называется «Вопросы международно-правового сотрудничества Азербайджанской Республики в сфере налоговых отношений» и состоит из трех параграфов. В этой главе рассмотрена проблема международно-правового сотрудничества в сфере регулирования налоговых отношений и унификации налоговой системы, проанализированы вопросы формирования сотрудничества Азербайджанской Республики с международными организациями в сфере налоговых отношений и основные направления такого сотрудничества, а также вопросы двустороннего сотрудничества Азербайджанской Республики с иностранными государствами по устранению двойного налогообложения.

Третья глава диссертационной работы, состоящая из двух параграфов, называется «Роль норм международного права в формировании и развитии налогового законодательства в Азербайджанской Республике». В этой главе исследована проблема совершенствования налогового законодательства Азербайджанской Республики в соответствии с нормами международного права в контексте взаимосвязи международного и внутригосударственного права, рассмотрены вопросы формирования и тенденции развития налогового законодательства Азербайджанской Республики.

Четвертая глава диссертационной работы называется «Пути совершенствования действия организационных механизмов, регулирующих налоговые отношения в Азербайджанской Республике: проблема изучения и применения международной практики». В этой главе, состоящей из трех параграфов, произведен сравнительный анализ и оценка налоговых систем Азербайджанской Республики и зарубежных стран, проанализированы новые форматы сотрудничества в отношениях с Европейским Союзом в сфере налогообложения, рассмотрена проблема применения опыта Европейского Союза в сфере налогообложения, а также особенности и основные направления повышения эффективности деятельности налоговых органов Азербайджанской Республики в современный период.

В заключении отмечены связанные с исследованием важнейшие выводы и предложения, в том числе, выражено их теоретико-практическое значение для международной и внутригосударственной нормативной правовой системы.

SUMMARY

Elnur Vagif oglu Mirzaliyev's dissertation work presented for attaining the degree of PhD in the specialization 5603.01 – “International law; human rights” called “The role of international legal cooperation in the formation and improvement of the tax system of the Republic of Azerbaijan” being an independent, creative and completed work, containing brand new provisions, is of paramount importance for the analysis of international and national norms in the field of taxation, including the relationship between international legal norms and the national legislation of the Republic of Azerbaijan (AR) in this field, as well as the improvement of domestic legal norms and the functioning of organizational mechanisms regulating taxation relations in the AR. The dissertation work is formed on the basis of comparative analysis of diverse points of views existing in the legal literature, on legislation of different countries including Azerbaijan, and on international treaties' experience in the field of taxation and the elimination of double (multiple) taxation, and contains introduction, four chapters, conclusion and bibliography.

In the introduction, the relevance of the research topic is substantiated, the degree of its elaboration, the scientific novelty, the new scientific positions presented for protection, the goals and objectives of the research, its theoretical and practical significance are revealed.

In the first chapter, called “The essence and legal nature of international tax law as a system of international legal norms governing tax relations” and contained 3 paragraphs, analyzes such important issues as the formation, nature and features of international tax law, the normative system of international tax law, double (multiple) taxation in international tax law and the problem of its elimination.

The second chapter of the dissertation work is called “Issues of international legal cooperation of the Republic of Azerbaijan in the field of tax relations” and is comprised of 3 paragraphs. This chapter analyzes international legal cooperation in regulating tax relations and the problem of unification of tax systems, the formation and main directions of cooperation between the AR and international organizations in the field of tax relations, and bilateral cooperation of the AR with foreign countries in eliminating double taxation.

The third chapter of the dissertation work is called “The role of international legal norms in the formation and development of tax legislation in the Republic of Azerbaijan” and is comprised of two paragraphs. This chapter explores the problem of improving the tax legislation of the AR in accordance with international legal norms in the context of the relationship between international and domestic law, as well as the formation and development of tax legislation of the AR.

In the fourth chapter of dissertation work, named “Ways to improve the functioning of organizational mechanisms regulating tax relations in the Republic of Azerbaijan: studying and the problem of applying international practice” and contained 3 paragraphs, analyzes the issues of comparative analysis and assessment of the tax system of the AR and foreign countries, a new formula for cooperation in relations with the European Union, the problem of using the practice of the European Union in the field of taxation, and, finally, the specifics and directions of increasing efficiency in the activities of tax authorities in the AR in the current stage.

In conclusion, the most important results and proposals related to the study were noted, including their theoretical and practical role for the international and domestic legislative legal system.

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ
АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ
БАКИНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

На правах рукописи

ЭЛЬНУР ВАГИФ ОГЛЫ МИРЗАЛИЕВ

**РОЛЬ МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВОГО СОТРУДНИЧЕСТВА
В ФОРМИРОВАНИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ НАЛОГОВОЙ
СИСТЕМЫ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**Специальность: 5603.01 - «Международное право;
права человека»**

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

**диссертации на соискание ученой степени
доктора философии по праву**

БАКУ – 2017