



Bəxtiyar ASLANBƏYLİ
AMEA-nın Hüquq və İnsan Haqları
İnstitutunun dissertantı
E-mail: aslanbayli@yahoo.com

BEYNƏLXALQ VERGİ HÜQUQUNUN FORMALAŞMASI VƏ İNKİŞAF TARİXİ

Açar sözlər: beynəlxalq vergi hüququ, əməkdaşlıq, ikiqat vergitutma, vergi sazişləri, çoxtərəfli əməkdaşlıq, Millətlər Cəmiyyəti, GATT, ÜTT, model konvensiyalar.

Keywords: international tax law, cooperation, double taxation, tax treaties, multilateral cooperation, League of Nations, GATT, WTO, model conventions.

Ключевые слова: международное налоговое право, сотрудничество, двойное налогообложение, налоговые соглашения, многостороннее сотрудничество, Лига Наций, ГАТТ, ВТО, типовые конвенции.

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 imkan verir [6, 13].

Vergi münasibətlərinin beynəlxalq-hüquqi inkişaf tarixinə dair əsərlərin əksəriyyətində qeyd edildiyi kimi, vergi məsələləri üzrə ilk sazişlər XIX əsrin ortalarından imzalanmağa başlamışdır [13, 9-10]. 1843-cü ildə Belçika, Fransa ilə vergi sazişi imzalandı, 1845-ci ildə isə Niderland və Lüksemburqla müvafiq sazişlər imzalandı. Həmin sazişlər, vətəndaşların vərəsəlik qaydasında alınan əmlakına münasibətdə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üzrə yalnız ümumi qaydalar nəzərdə tutaraq, vergi xidmətlərinin inzibati-hüquqi qarşılıqlı təsiri və vergi məlumatlarının mübadiləsi kimi məsələləri tənzimləyirdi.

Oxşar xarakter və tətbiqi sahəsini (lakin ikiqat

vergitutmanın aradan qaldırılmasına daha çox istiqamətləndirilmiş) 7 yanvar 1870-ci il tarixli və 16 aprel 1869-cu il tarixdə Prussiya və Saksoniya arasında birbaşa vergilər haqqında sazişin mədələri, habelə 21 iyun 1899-cu il tarixli ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair Prussiya və Avstriya-Macaristan arasında müqavilənin müddəaları təşkil edirdi [7, 5-6].

XIX əsrin sonlarından aktivləşən ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması tendensiyası əsasən üç istiqamətdə inkişaf edirdi:

1) Müxtəlif federal ərazilərdə ikiqat vergitutmanın ləğvi məsələsi ilə bağlı Almaniyada (1870), İsveçrədə (1874) müvafiq qanunlar qəbul edilmişdir;

2) Britaniya imperiyasının yarımüstəqil üzvlərində bu növ verginin ləğvi ilə bağlı normalar qəbul edilmişdi;

3) Dövlətlərin öz daxili qanunları çərçivəsində (ilk belə milli qanun Niderlandda qəbul edilib) və dövlətlər arasında ikitərəfli sazişlərin bağlanması yolu ilə [12, 109].

XIX əsrin sonu XX əsrin əvvəllərində beynəlxalq iqtisadi fəaliyyətin artması və milli fiskal sistemlərə öz əsasına görə oxşar vergilərin (hüquqi və fiziki şəxslərin gəlirlərinə dair, yəni mənfəət və gəlir vergisinə münasibətdə) tətbiqi, vergi məsələlərində dövlətlərin qarşılıqlı fəaliyyəti beynəlxalq ikiqat vergitutma probleminin aradan qaldırılması məsələsində dövlətlərin müntəzəm şəkildə bir araya gəlməsini daha da sürətləndirirdi. 1899-cu ildən 1919-cu ilədək dünyada 24 vergi konvensiyası imzalanmışdı, özü də onlardan yalnız biri vergi məsələlərində qarşılıqlı inzibati yardım məsələlərini tənzimləyirdi.

Bu dövrdə beynəlxalq ticarətin intensiv inkişafı ikiqat vergitutma probleminin aradan qaldırıl-

ması üzrə dövlətlərin birgə səylərini tələb edirdi. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üzrə ilk beynəlxalq müqavilə 21 iyun 1899-cu ildə Avstriya-Macaristan İmperiyası və Prussiya arasında imzalanmışdır[5, 195]. Bu müqaviləyə əsasən müəssisənin gəlirinə vergitutma onun daimi fəaliyyət göstərən qurumunun olduğu yerin qanunu ilə müəyyən olunurdu. Daimi fəaliyyət göstərən qurum dedikdə, müvafiq müəssisənin biznesinin əsas hissəsinin olduğu ərazi nəzərdə tutulurdu.

XIX-XX əsrin astanasında xarici ticarət münasibətlərinin fiskal-hüquqi aspektləri də beynəlxalq əməkdaşlığın predmetinə çevrilmişdi. İlk növbədə bu, gömrük-tarif tədbirləri ilə bağlı idi. Bu sahədə əsas nəticələr ondan ibarət idi ki, vergitutmanın (bir qayda olaraq, əmtəələrin məhdud nomenklaturuna dair) səviyyəsinin razılaşdırılmış şəkildə azaldılması yalnız ayrı-ayrı ölkələrlə iki-tərəfli müqavilələr üzrə qısamüddətli şəkildə həyata keçirilə bilər.

XIX əsrin ikinci yarısında beynəlxalq ikiqat vergitutma problemi tədricən elmi tədqiqat obyektinin qismində diqqəti cəlb etməyə başlayır. İlk növbədə o, maliyyə və hüquq elminin maraq dairəsinə düşmüşdü. XIX əsrin sonlarında bu istiqamətdə növbəti əhəmiyyətli elmi tədqiqatlar aparılmışdır.

Birincisi, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üzrə nəzəri tədqiqatlar həyata keçirilmişdir. Həmçinin, əsas etibarilə Beynəlxalq Hüquq İnstitutunun himayəsi və təşəbbüsü altında keçirilən vərəsəlik əmlakından tutulan ikiqat vergi problemlərinə dair məsələlər də bura daxildir. İkincisi, 1892-ci ildə alman alimi Q.Şantsın məqaləsi nəşr olunmuşdu[18, 111]. Məqalədə vergi ödəyicisinin vergi yurisdiksiyasına iqtisadi bağlılığının meyarları əsaslandırılıb. Müəllifin fikrincə, belə bağlılıq olduqda, vergi yurisdiksiyası həmin şəxslərin gəlirlərindən vergilərin tutulması məsələsində üstün hüquqa malik olmalıdır, bu konstruksiya beynəlxalq spektrdə tətbiq edildikdə isə təkrar (və ya ikiqat) vergitutma aradan qaldırıla bilər. Üçüncüsü, 1899-cu ildə italyan müəllifi A.Qarellinin əsəri nəşr olundu. Müəllif həmin əsərdə beynəlxalq vergi hüququnu müstəqil elm kimi qeyd etmişdi. Bu əsərdə həmçinin beynəlxalq iqtisadi fəaliyyətin vergiyə cəlb edilməsinin prinsipləri və qeyri-rezidentlərin vergiyə cəlb edilməsinin hüquqa uyğunluğu təhlil edilmişdir[19].

Birinci dünya müharibəsindən sonra yenilənmiş vergi sferasında beynəlxalq-hüquqi əməkdaş-

lıq artıq genişlənmiş və yeni cizgilərini əldə etməklə öz forma və istiqamətləri dəyişməyə başlamışdır.

Bu məsələni aşağıdakı kimi xarakterizə etmək olar. İlk növbədə, ikitərəfli vergi sazişlərinin bağlanması dinamikası getdikcə artırdı. Onların arasında gəlirlərə münasibətdə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə sazişlər üstünlük təşkil edirdi. Belə ki, 1921-ci ildən 1925-ci ilədək 22 beynəlxalq vergi sazişi imzalanmışdır. 1922-ci ildən 1939-cu ilədək olan dövrdə Mərkəzi və Şimali Avropa ölkələri arasında beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair 69 saziş imzalanmışdır[3, 42].

Ticarət əlaqələrinin genişlənməsi və daha çox sayda dövlətlərin (o cümlədən keçmiş müstəmləkələrin də) dünya iqtisadi sistemində daxil edilməsi fonunda müxtəlif ölkənin inkişaf səviyyəsi ilə şərtlənən prinsipial fikir ayrılıqları meydana çıxdı. Müvafiq olaraq onların beynəlxalq əmək bölgüsündə (ilk növbədə, kapitalın idxal və ya ixrac edən kimi) rolu məsələsində də fikir müxtəliflikləri yaranmağa başladı[10, 125].

Ötən əsrin 20-ci illərindən başlayaraq çoxtərəfli (o cümlədən, regional) vergi sazişlərinin bağlanması cəhdləri atmağa başlamışdı. Məsələn, 1922-ci ildə Avstriya, Macarıstan, Polşa, İtaliya, Rumıniya və Yuqoslaviya arasında çoxtərəfli vergi sazişi imzalanmışdır. Bu Saziş o dövr üçün yeni olan vergi ödəyicilərinə şikayət etmək hüququ verirdi, həmçinin Saziş mübahisələrin həlli proseduru ilə bağlı qayda da müəyyən edirdi[5, 14].

Müharibəarası dövrdə vergi sahəsində beynəlxalq əməkdaşlığın baza şərtlərinin hazırlanması üçün beynəlxalq təşkilatlar və çoxtərəfli konfranslar daha fəal olmağa başlamışdı. Həmin vaxtlar Millətlər Cəmiyyəti daha aktiv fəaliyyəti ilə seçilirdi.

1925-ci ilin fevralında Millətlər Cəmiyyətinin texniki ekspert komitəsi onun Maliyyə komitəsinə öz hesabatını göndərdi. Orada ilkin nəticələrin tədqiqi, nümunəvi sazişlərin mətnlərinin hazırlanması planları əks olunurdu. İki il sonra, bu komitə 1927-ci ilin aprelində özünün növbəti məruzəsi ilə yanaşı, dörd nümunəvi konvensiya layihəsi təqdim etdi. Bu layihələr 1928-ci ilin oktyabrında Cenevrədə keçirilmiş ikiqat vergiyə cəlb etməyə dair beynəlxalq konfransda müzakirə olundu. Konfransda 27-dən çox ölkənin nümayəndələri iştirak etmişdi[15, 88-89].



Konfransda növbəti nümunəvi sənədlər qəbul edilmişdi: a) birbaşa vergilər (gəlir və əmlak vergiləri) sferasında iqiqtat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında konvensiya; b) vərəsəliyə münasibətdə iqiqtat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında konvensiya; c) vergi məsələləri üzrə inzibati yardımın göstərilməsi; ç) vergilərin tutulması zamanı hüquqi yardım göstərilməsinə dair konvensiya[14, 22-23].

1929-cu ildə Millətlər Cəmiyyətinin daimi fəaliyyət göstərən orqanı kimi Vergi Komitəsi təsis edildi. Onun fəaliyyətinin ilk ən mühüm nəticələrindən biri müəssisələrin gəlirlərinin vergitutma məqsədi ilə dövlətlər arasında bölüşdürülməsi haqqında çoxtərəfli Konvensiya layihəsinin işlənilib hazırlanması olub. Bu layihəyə 1933-cü ildə Nyu-Yorkda və Vaşinqtonda Fiskal Komitənin alt komitələrinin iclaslarında baxılıb, həmin iclaslar Beynəlxalq Ticarət Palatası tərəfindən təşkil olunmuşdu. Bundan sonra isə, həmin ilin iyununda Vergi Komitəsinin iclasında müvafiq layihələr nəzərdən keçirilmişdir.

1920-ci illərdə ABŞ Xəzinədarlığının məsləhətçisi və beynəlxalq vergi hüququnun inkişafında tanınmış sima olan Tomas Adams iqiqtat vergitutmanın aradan qaldırılmasında ikitərəfli yox, çoxtərəfli əməkdaşlığa üstünlük verərək bu sahədə çoxsaylı dövlətlərin mövqeyini ifadə edə bilən müqavilənin bağlanması zərurətini irəli sürmüşdü[8, 57-58].

1940-cı ilin iyununda və 1943-cü ilin iyulunda Mexiko şəhərində Millətlər Cəmiyyətinin Vergi Komitəsi tərəfindən təşkil olunmuş iki vergi konfransı keçirildi. Vergi Komitəsinin təklifi ilə bu konfranslarda müzakirə edilən əsas məsələlər vergi sahəsində beynəlxalq-hüquqi əməkdaşlıq, nümunəvi vergi konvensiyaları və müəssisələrin gəlirlərinin vergitutma məqsədi ilə dövlətlər arasında bölüşdürülməsi haqqında çoxtərəfli Konvensiya layihəsi idi.

XX əsrin 40-cı illərinin ikinci yarısından başlayaraq dünya iqtisadiyyatının təcridən bərpası, sonra isə artımı vergi məsələləri üzrə dövlətlərarası əməkdaşlıq əlaqələrində yenilənməyə səbəb oldu. Bu dövrün əvvəllərində vergi əməkdaşlığının regionallaşması Avropa ölkələrinin yaxınlaşmasında özünü büruzə verdi[11, 145]. Bunun nəticəsi XX əsrin 50-ci illərinin birinci yarısında üç iqtisadi birləşmə, 1993-cü ildə isə vahid sosial-iqtisadi məkanın formalaşmasına gətirib çıxardı. İnteqrasiya prosesinin əsaslarından biri Avropa Birləşmə Üzvləri olan ölkələrin

vergi sahəsində sıx əməkdaşlığıdır. Belə əməkdaşlıq daim genişlənir. İlk vaxtlar bu əməkdaşlıq sadə koordinasiya ilə məhdudlaşdırsa, hazırda vergitutma qaydalarının harmonizasiya və unifikasiyası həyata keçirilir. Prinsipcə bu qanunauyğundur, çünki Avropa Birləşməsinin yaranması bu ideyaya əsaslanır, həmin məkanda əmtəə, kapital və əmək ehtiyatlarının hərəkəti hər hansı bir ayrı-seçkilik olmadan, sərbəst olmalıdır, eyni şəraitdə rəqabət, o cümlədən vergilər də razılaşdırılmalıdır[16, 179-192; 17, 125].

Beynəlxalq təşkilatlarının fəaliyyəti sayəsində model sazişlərdən istifadə təcrübəsi artmış, həmçinin həmin sazişlərdən istifadə ayrı-ayrı dövlətlər və onların birlikləri tərəfindən də qəbul edilmişdir. Məsələn, 1964-cü ildə Britaniya Millətlərin Birləşməsinin nümunəvi vergi sazişi işlənilib-hazırlanmışdır[1, 17].

Vergi məsələləri üzrə dövlətlərarası hüquqi əməkdaşlığın genişləndirilməsi tendensiyası Şərqi Asiya, Afrika və Latın Amerikasına ölkələrinə də sırayət etmişdi. Məsələn, 1964-cü ildə Fransanın himayəsi altında Afrikanın fransızdillə ölkələri üçün çoxtərəfli konvensiya layihəsi hazırlanmışdı. 3 yanvar 1973-cü il tarixində Ərəb İqtisadi Birləşməsinin üzvləri olan dövlətlər arasında gəlirlərin və kapitalın vergiyə cəlb edilməsi məsələsini tənzimləyən Saziş imzalandı. 29 oktyabr 1984-cü il tarixdə Qərbi Afrika İqtisadi Birləşməsi dövlətləri arasında gəlir və vərəsəlik məsələlərində vergitutma, o cümlədən qeydiyyat və gerb rüsumları məsələləri üzrə vergi sazişləri imzalanmışdı [4, 53].

XX əsrin ikinci yarısında vergi münasibətləri üzrə beynəlxalq əməkdaşlıqdan danışarkən, ilk növbədə GATT-ın rolu qeyd edilməlidir. Ümumdünya Ticarət Təşkilatının (ÜTT) yaranmasına qədər, demək olar 50 il bu institut həm çoxtərəfli kompleks saziş funksiyasını yerinə yetirmiş, həm də beynəlxalq ticarəti tənzimləyən məsələlərin müzakirə edildiyi beynəlxalq təşkilat və forum rolunda çıxış etmişdir. 1994-cü ilin aprel ayında Uruqvay raundundan sonra bu təşkilat ÜTT-yə çevrildi. Müasir dövrdə beynəlxalq vergi münasibətlərinin tənzimlənməsində ÜTT əhəmiyyətli rol oynayır.

Tariflər və digər dolaylı vergilər GATT çərçivəsində geniş müzakirə obyektinə olmuşdur və bu sahədə bir sıra tədbirlər də həyata keçirilmişdir, lakin birbaşa vergilərlə (gəlir vergisi) bağlı əhəmiyyətli işlər görülməmişdir. Yalnız 1994-cü il tarixli Subsidiyalar Məcəlləsindən sonra birbaşa vergilərlə bağlı

məsələlər aktivləşmişdir. Bu Məcəllədə sənaye və kommersiya müəssisələrinin ixracla bağlı vergiləri, həmin vergilərdən tam və hissəvi azadolmalarla bağlı məsələlər tənzimlənir[9, 27-28].

- ÜTT ilə yanaşı, beynəlxalq vergi hüququnun tənzimlənməsi ilə digər beynəlxalq qurumlar da məşğul olur. Onlardan biri 1938-ci ildə təsis edilmiş və hazırda dünyanın 110 ölkəsindən 12 500 iştirakçısı olan Beynəlxalq Vergi Assosiasiyasıdır (ing. International Fiscal Association — IFA). Bu təşkilat BMT, YUNESKO, BVF və İƏİT yanında məşvərətçi statusda malikdir. Təş-

kilatın əməkdaşları BMT Model vergi konvensiyası layihəsinin işlənilib-hazırlanmasında fəali iştirak edəblər. Öz fəaliyyətini illik beynəlxalq konfranslar, seminarlar vasitəsilə realizə edən bu təşkilat beynəlxalq vergi sferasında aktual problemlərin həlli istiqamətində milli vergi orqanları, müxtəlif ekspertlərlə qarşılıqlı müzakirələr aparır[2, 172]. Təşkilatın nəşrləri milli vergi sistemlərinin təkmilləşməsində effektiv normativ vasitələrdən hesab edilir.

İstifadə edilmiş ədəbiyyat:

1. Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами- членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. Wolters Kluwer Russia, М.: 2007, 192 с.
2. Кадет А.В. 67-ой конгресс Международной налоговой ассоциации. Форумы, конференции, круглые столы. Экономика. Налоги. Право. № 6, 2013. с. 171-173.
3. Погорлецкий А. И. Международное налогообложение. СПб.: изд-во Михайлова В.А., 2006. 384 с.
4. Хуммель Р., Козлов Е.Ю.История международного налогового права // Финансовое право зарубежных стран: Сборник научных трудов / МГИМО(У) МИД России. Междунар.-правовой фак.; Под общ. ред. Г.П.Толстопятенко. М., МГИМО, 2001, с. 40-53.
5. Altman Zvi Daniel. Dispute Resolution Under Tax Treaties. IBFD Publications, 2005, 492 p.
6. Cordes J.Joseph, Robert D. Ebel, Jane Gravelle. The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy. The Urban Insitute. 2005, 499 p.
7. Evers Maikel . Tracing the Origins of the Netherlands' Tax Treaty Network. Intertax, Vol. 41, Issue 6/7 2013, p. 1-15.
8. Graetz J.Michael. Follow the money: essays on international taxation. Yale Law Library, 2016, 537 p.
9. Harris P., Oliver D. International Commercial Tax. Cambridge University Press. 2010,483 p.
10. Hongler, P. International Law of Taxation. Oxford: Oxford University Press, 2021, p. 125. 240 p.
11. Isenbergh, J. International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income 2021. CCH Incorporated, 2021, 388 p.
12. Kobetsky M. International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy. Cambridge University Press. 2011, 459.
13. Parthasarathi, Sh. Taxation History, Theory, Law and Administration. Cham: Springer Nature, 2021, 504 p.
14. Pötgens Frank. Income from International Private Employment: An Analysis of Article 15 of the OECD Model. IBFD, 2006, 1020 p.
15. Wittendorff Jens. Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law. Kluwer Law International, 2010, 880.
16. Grosclaude J. Doctrine fiscal en France 1999-2002. Paris: Juris-Classuer, 2003. p. 179–192.
17. Martinez, J-C. Une constitution fidcal pour l'Europe. Paris, 2004, p. 125.
18. Mutscher Axel. Die Kapitalstruktur von Betriebstätten im Internationalen Steuerrecht. Erich Schmidt Verlag GmbH & Co KG, 1997, 183 s).
19. <https://archive.org/details/ildirittointern00garegoog>

Бахтияр Асланбейли**История формирования и развития международного налогового права**

В конце девятнадцатого и в начале двадцатого века расширение международной экономической деятельности и применение аналогичных налогов к национальным фискальным системам (на доходы юридических и физических лиц, то есть по отношению налога на прибыль на подоходный налог) и взаимодействие государств в налоговых вопросах ускорило проведение регулярных встреч государств по устранению проблемы двойного налогообложения. Во второй половине XIX века проблема международного двойного налогообложения постепенно стала привлекать внимание как объект научных исследований. В первую очередь она заинтересовала науку финансов и науку права. Основными целями международного сотрудничества в области налогообложения являются устранение двойного налогообложения и дискриминации между налогоплательщиками, предотвращение уклонения от уплаты налогов, определение налоговой юрисдикции государства, а также обеспечение гармонизации и унификации налоговых систем за счет развития международной торговли.

Bakhtiyar Aslanbayli**History of formation and development of international tax law**

In the late nineteenth and early twentieth centuries, the expansion of international economic activity and the application of similar taxes to national fiscal systems (on the income of legal entities and individuals, that is, in relation to profit tax and income tax) and the interaction of states in tax matters accelerated the holding of regular meetings of states to eliminate the problem of double taxation. In the second half of the 19th century, the problem of international double taxation gradually began to attract attention as an object of scientific research. First of all, it interested the science of finance and the science of law. The main goals of international cooperation in the field of taxation are the elimination of double taxation and discrimination between taxpayers, the prevention of tax evasion, the determination of the tax jurisdiction of the state, as well as ensuring the harmonization and unification of tax systems through the development of international trade.